

# SALA PLENA

## TOMO 4

### SENTENCIAS

### 596 AL 673

Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.	Sen.	Pag.
596	1	615	105	635	220	655	322
597	6	616	109	636	225	656	327
598	12	617	114	637	230	657	331
599	18	618	123	639	233	658	334
600	21	619	129	640	237	659	340
601	26	621	138	641	241	661	346
602	32	622	142	642	246	662	351
603	38	623	145	643	250	663	355
604	41	624	156	644	255	664	362
605	46	625	162	645	264	665	367
606	50	626	165	646	269	666	372
607	54	627	169	647	277	667	376
608	60	628	175	648	282	668	380
609	67	629	182	649	287	669	385
610	72	630	188	650	295	670	389
611	76	631	193	651	299	671	395
612	92	632	199	652	306	672	400
613	96	633	206	653	311	673	404
614	100	634	210	654	315		



596

**Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo de fs. 53 a 58, impugnando la Resolución AGIT - R.J. 0741/2014 de 19 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 68 a 76, replica de fs. 95 a 98, duplica de fs. 101 a 102, apersonamiento del tercero interesado de fs. 105 a 109, los antecedentes procesales; y:

I Contenido de la demanda.

1.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

El Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro en el ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4035083796 correspondiente al periodo fiscal septiembre 2012, por lo que el 07 de agosto de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 13990200397 y el requerimiento de documentación N° 13400900004, por el que se solicitó documentación concediéndole el plazo de cinco días para su presentación, que antes de la conclusión del plazo el contribuyente presenta la documentación requerida. El 13 de agosto de 2013, se emitió el informe CITE SIN/GDOR/DF/VE/INF/098/2013 por el que se concluye que resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM corresponde la devolución de la suma de Bs 9.821.821.- por el Impuesto al Valor Agregado del periodo de septiembre 2012. El 24 de septiembre de 2013 se emite la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA No. 23-00861-13, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal septiembre 2012, el importe de Bs 9.821.821.- habiendo sido notificado el contribuyente con dicha Resolución el 30 de septiembre de 2013.

1.2 Fundamentos de la demanda.

Denuncia que el contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto no presento respaldo de pago de gastos de puerto de las facturas de exportación N° 486, 494 y 496 debido a que los respaldos de los importes pagados son menores a los consignados en dichas facturas que no guardan relación, así también, la factura de exportación N° 485 presenta diferencias con el monto consignado en la factura de exportación y el pago efectivo, según detalle de pago de gastos en puerto la diferencia de Sus. 10.57 corresponde a gastos por almacenaje que es un dato nominal ya que en la orden N° 115/2012 no se encuentra estipulado dicho gasto, siendo por ende completamente aplicable lo dispuesto en el art. 10 del D.S. N°25465, ya que dicha disposición es taxativa cuando se establece que se presumirá como gastos de realización el 45% cuando estos no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales.

Al respecto la Administración Tributaria ha reglamentado las solicitudes de devolución impositivas mediante el art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, que exige la presentación de documentos que respalden las condiciones contratadas, debiendo en consecuencia dichos documentos contener toda la información relativa a los gastos de realización, aspecto que de la revisión de antecedentes no se evidencia; por lo que en estricta aplicación de las disposiciones normativas citadas precedentemente la administración tributaria ha considerado que los gastos de realización son del 45%, porque no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización en el sentido de que los gastos serán estimados y comprenden a los gastos efectuados desde frontera hasta el lugar de entrega al comprador, por lo que corresponde confirmar la actuación del departamento de fiscalización de la administración tributaria, en estricta aplicación de las disposiciones mencionadas precedentemente.

Denuncia que respecto a los medios fehacientes de pago, en la solicitud de devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente, lo que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, ha aplicado estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente, siendo que el contribuyente presento facturas con montos superiores a 50.000 UFV a la verificación de medios fehacientes de pago, habiéndose constatado que no demuestran el 100% del pago total del importe facturado de las compras, por lo que el importe depurado asciende a Bs 2.216.434.- debiendo emitirse CEDEIN's por Bs 9.821.821.- por el IVA, lo que a esta observación el contribuyente no presentó ninguna objeción a la mencionada verificación.

El contribuyente en el proceso de verificación adjunto certificación de boleta de pago formulario 3009 con el N° de Orden N° 4037351289, cuadro de retenciones de regalías mineras (RM), documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento a la normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la

transacción efectuada (compra de mineral), adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de resumen de liquidaciones finales facturados de lotes emitidas por COMIBOL, que evidencia el cálculo del importe facturado, cuadro de determinación del importe de la factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la regalía minera (RM) retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N°. 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) parág. IV, art. 4, Capítulo III (Base de cálculo de la RM), que señala: "en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente".

Por lo que la RM no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, en consecuencia los importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

Indica, que de lo expuesto queda claramente establecido que la labor del departamento de fiscalización de la Administración Tributaria se ha enmarcado en todas y cada una de las disposiciones legales citadas, correspondiendo declarar probada la demanda contenciosa administrativa.

### 1.3. Petitorio.

Concluye, solicitando declarar probada la demanda y por tanto confirmar las Resoluciones Administrativas de CEDEIM No. 23-0861-13 de 24 de septiembre de 2013, emitida por la Administración Tributaria.

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

Que respecto a las facturas de exportación N° 485, 486, 494 y 496, que no tendrían respaldos y no guardarían relación, la AGIT indica que, de la documentación aportada que se encuentra en los antecedentes administrativos, se verifica que el exportador efectúa una previsión de los gastos en puerto, como ser: a) plataforma del medio de transporte; b) consolidación del mineral en contenedor de 20"; c) otros gastos; y d) comisión ASP-B, adicionalmente se observa que para el caso de las cuatro facturas observadas, tanto en la previsión de los gastos de realización como en la Orden de Servicio, los gastos por los conceptos a), b) y d) son similares, a excepción del concepto c) otros gastos, que se encuentran compuestos por Gate Out (extracción) y transporte (CTN vacíos), que exponen un precio unitario diferente (menor) en la citada Orden de Servicio, hecho que incidió en la diferencia observada por la Administración Tributaria.

Por lo que se evidenciaría que los gastos de realización se encuentran consignados en la factura comercial de exportación, tal como lo requiere el art. 10 del D.S. N° 25465, por lo que correspondió dejar sin efecto la observación por los gastos de realización correspondientes a las facturas comerciales de exportación N° 485, 486, 494 y 496.

Respecto a las Regalías Mineras, que conforme al art. 1 de la L. N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería) quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; así mismo, se establece que la misma se liquidara y pagara en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el libro de ventas brutas-Control RM, en tanto que el comprador descontara el importe de la RM liquidado a sus proveedores que se asentara en un libro llamado Compras-Control RM. Por otro lado cita también, el art. 4 y 12 del D.S. N°. 29577, como el art. 5 de la L. N° 843 (TO) en relación al caso, de lo que sería evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación de servicio en plaza, la normativa solo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador, aspecto que hubiera sido considerado por la empresa Metalúrgica Vinto, en las liquidaciones finales, que reflejan, por un lado, la determinación del valor neto, que es la base para la facturación a efectos del IVA, y por otro, el cálculo de la Regalía Minera sobre el valor bruto de venta, estableciendo al final el saldo que la empresa debe cancelara COMIBOL.

Señala también, que los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV de la revisión de antecedentes, Vinto a fin de sustentar sus pagos de las compras, presento los cuadros cursantes, correspondientes a las Facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853, y 861 en los cuales efectúa una correlación entre la forma de determinación del importe de la factura y los medios fehacientes de pago, evidenciándose que en la primera parte, a partir del valor neto base P/Facturación, determino en las liquidaciones finales más la alícuota efectiva del IVA 14.94252874 % estableciéndose el valor de la factura para cada uno de los lotes de mineral adquirido, importes por los cuales la empresa minera Huanuni emitió la correspondiente factura en cumplimiento de los arts. 4 y 5 de la L. N° 843.

En la segunda parte de los citados cuadros, Vinto efectúa la descripción de los pagos, estableciendo en la columna "Comprobante Final" el detalle del comprobante de Banco Dólares, emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna "liquido pagable" corresponde al saldo a cancelar establecido según las "liquidaciones finales" mismos que no incluyen el IVA ni el importe por la Regalía Minera, que se refleja en la columna "Regalías Mineras", siendo descontado este importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N°. N° 29577.

Indica que es el proveedor (COMIBOL) quien se encuentra obligado al pago de la Regalía Minera, pero según normativa, es el comprador (EMV) quien debe retener dicha regalía y empozar la retención por cuenta del proveedor, por lo que las retenciones efectuadas correspondientes a las Facturas N° 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853, y 861 emitidas por COMIBOL por Sus. 437.398,64 por concepto de Regalía Minera se constituyen en medios de pago válidos.

Concluye señalando, que el demandante no demuestra o establece de forma indubitable, una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las que cree que su pretensión no fue valorada correctamente.

## II. 1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III antecedentes administrativos y procesales.

Que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales el 07 de agosto de 2013, notificó personalmente al representante legal de la empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 13990200397, cuyo alcance comprende la verificación previa del importe solicitado correspondiente al IVA, del período septiembre de 2012, notificándole también con el requerimiento N° 13400900004, que solicita la presentación de documentación respaldatoria.

El 13 de agosto de 2013, la empresa Vinto, según acta de recepción de documentos N° 13990200397, presenta a la Administración Tributaria las DD.JJ. del IVA e IT del período septiembre 2012, entre otros documentos.

Así también en la misma fecha la Administración Tributaria emite el Informe CITE: SIN/GDOR//DFNE/INF/098/2013, en el cual observa diferencias respecto a los gastos de realización en puerto, de las Facturas Nos. 486, 494, 496 y 485, por lo que se aplica la presunción señalada en el art. 10 del D.S. N° 25464, fijando como base para el cálculo del importe máximo a devolver la suma de Bs 12.038.255.- por otra parte, observa los medios fehacientes de pago relacionados a compras con importes mayores o iguales a 50.000 UFV, observando el pago por la Regalía Minera como medio de pago, en este sentido efectúa la depuración de crédito fiscal por Bs 2.216.434.- concluyente que el IVA a devolver alcanza a Bs 9.821.821.

El 24 de septiembre de 2013 la Administración Tributaria emite la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00861-13, que establece como importe sujeto a devolución del período septiembre 2012, la suma de Bs 9.821.821.- y como importe no sujeto a devolución Bs 2.216.434.- notificadas las partes con dicha determinación es impugnada mediante Recurso de Alzada por el contribuyente, para ser resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0033/2014 de 13 de enero, que resuelve revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00861-13, dejando sin efecto el importe observado como no sujeto a devolución impositiva de Bs 2.638.266.- y se confirma el importe de Bs 1.820.670.- asimismo se mantiene el importe de Bs 9.821.821.- establecido por la Administración como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs 12.460.087.- correspondiente al período fiscal septiembre 2012.

Resolución de Alzada que fue recurrida en Jerárquico por la Administración Tributaria y la empresa Vinto, la cual fue resuelta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-R.J. No. 0741/2014 de 19 de mayo, que revoca parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0033/2014, que modifica el importe base para la devolución impositiva a Bs 14.263.322.- y el crédito fiscal no sujeto a devolución por falta de medios de pago que asciende a Bs 1.814.034.- consecuentemente el importe a devolver alcanza a Bs 12.449.288.- correspondiente al período fiscal septiembre 2012. Que ahora esta resolución jerárquica, es impugnada en demanda contenciosa administrativa por la Administración Tributaria.

### IV De la problemática planteada.

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

- 1.- Si las facturas de exportación N° 486, 494 y 496 por gastos de realización no guardan relación por presentar diferencia en el importe consignado en las facturas y el pago efectivo.
- 2.- Si es evidente que la Regalía Minera estaría formando parte del importe facturado por la COMIBOL, para la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera.

### V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

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

La legislación tributaria, regula la devolución tributaria, conforme al art. 125 del Código Tributario Boliviano (L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003), que señala: "La devolución es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos". En observancia a esta normativa legal, el Servicio de Impuestos Nacionales-Regional Oruro, atendió la Solicitud de Devolución Impositiva, por parte de la EMPRESA METALÚRGICA VINTO, mediante Declaración Única de Devolución Impositiva por las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, correspondiente al período septiembre de 2012, a efectos de la devolución impositiva.

Por su parte la L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999 (Ley de Modificación de la Ley 1489) en su art. 2 modificatorio del art. 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, dispone: "Con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843". En previsión de esta normativa legal en materia minera y metalúrgica, fue reglamentada por los arts. 3 y 10 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, que en forma precisa el último art. citado establece: "La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del sector minero metalúrgico, se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo".

1.- Ingresando al análisis de la primera controversia, respecto a que si las Facturas de Exportación N° 486, 494 y 496 por gastos de realización no guardan relación por presentar diferencia en el importe consignado en las facturas y el pago efectivo.

A lo cual se debe considerar que al respecto el art. 12 en su párrafo III del D.S. N° N°27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° N°27310, indica: ".que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente".

Por otra parte, el num. 4, art. 70 de la L. N° 2492, establece como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas.

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

De los antecedentes administrativos tenemos que la Administración Tributaria estableció los gastos de realización de las Facturas de Exportación Nos. 486, 494 y 496, aplicando la presunción del 45% sobre el valor oficial de cotización del mineral, en aplicación del art. 10 del D.S. N° 25465, debido a que los respaldos de los importes pagados son menores a los consignados en las mencionadas facturas y existirían diferencias entre el importe consignado en la factura comercial de exportación y el importe efectivamente pagado, en ese sentido con el objeto de resolver la presente controversia debemos indicar que:

Las diferencias observadas por la administración tributaria, evidentemente se relacionan de los gastos en puerto, los que corresponden a diferencias por el tipo de cambio de dólar chileno a dólar boliviano y por redondeo en la recepción del material, como costa a fs. 377 del anexo 2, y otros gastos como el Gate Out y transporte, conceptos que se pagarían en pesos chilenos. De lo mencionado la Autoridad General de Impugnación Tributaria realiza el siguiente análisis, que el exportador efectúa una previsión de los gastos en puerto los que se desglosan en: a) plataforma de medio de transporte, b) consolidación de mineral en contenedor de 20°, c) otros gastos, y d) comisión ASP-B adicionalmente, se observa para el caso de las facturas en análisis, tanto en la previsión de los gastos de realización como en la Orden del Servicio, los gastos por los conceptos a), b) y d) son similares, a excepción del concepto c) otros gastos, que se encuentra compuestos por Gate Out (extracción) y transporte (CTN vacíos), que exponen un precio unitario diferente (menor) en la citada Orden del Servicio, hecho que incidió en la diferencia observada por la Administración Tributaria, cuando es el importe efectivamente pagado, el que refleja el gasto realizado, que respalda los gastos de realización ejecutados, ya que se debe tener en cuenta que al momento de estimarlos en la factura, cualquier empresa cuenta con información que pudiera variar más adelante, tal como ocurrió en el presente caso; por lo que no se puede desconocer el gasto de realización efectivamente ejecutado, menos cuando los gastos de puerto se encuentran respaldados con detalles del despacho de la carga, cobro por servicios portuarios emitido por el agente regional Oruro de la Administración de Servicios Portuarios Bolivia, comprobante de provisiones varias, depósitos a cuenta por la emisión del cheque, comprobante de banco bolivianos y detalle de pagos por gastos en puerto.

En el caso de autos, la administración tributaria no realizó, ya que del detalle de estos actos administrativos relacionados a la actividad exportadora, ciertamente las citadas facturas demuestran que los gastos de realización fueron efectuadas y que las mismas consignan en las facturas extrañadas, y respecto a las diferencias advertidas por la Administración Tributaria no corresponden, debido a que las mismas es por la previsión de gastos de realización que difieren del pago en efectivo de dichas facturas, que al tratarse de una previsión se constituye en una estimación que no necesariamente coincide con el importe pagado, y como se ha mencionado líneas arriba, estas diferencias devienen de aspectos que no influyen ni distorsionan la efectividad de la transacción plasmada en las facturas objeto de análisis, siendo que el sujeto pasivo ha cumplido con lo previsto con las normas precedentemente expuestas para la obtención de la devolución del crédito fiscal por la exportación de minerales, por lo que este tribunal se encuentra plenamente de acuerdo con el criterio de la AGIT en cuanto al respaldo y diferencias arribada respecto a las facturas observadas.

2.- En relación al segundo punto de controversia, referente a que si es evidente que la Regalía Minera estaría formando parte del importe facturado por la COMIBOL, para la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera.

A objeto de resolver la referida controversia, se debe tener presente que el art. 66-11 de la L. N° 2492, establece como facultad específica de la Administración Tributaria: "aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción"; asimismo, el art. 70-4 de la misma Ley, señala que: "constituye obligación tributaria del sujeto pasivo respaldar las actividades y

operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos...".

Por su parte, el art. 12-111 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó el art. 37 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, establece que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos, a través de medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. El art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843 y que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley antes referida, en este sentido, como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regŭlis*, *regio*) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalitario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Corporación Minera de Bolivia, Juan Carlos Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde, que están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que COMIBOL, Juan Carlos Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde, son agentes de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (COMIBOL, Juan Carlos Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde) son simplemente agentes de retención, motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la Regalía Minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución; consiguientemente, la Administración Tributaria actuó correctamente al realizar la depuración parcial de las facturas Nos., al haber constatado que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, por consiguiente, la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 53 a 58:

**PROBADA** respecto a la segunda controversia referente a la Regalía Minera; y consecuentemente, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0741/2014 de 19 de mayo; y se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00861-13 de 24 de septiembre de 2013, en cuanto a las Facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853, 861, 159 y 506, emitidas por COMIBOL, Juan Carlos Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde, correspondiente a las Regalías Mineras. Por lo que la Administración Tributaria practicará la liquidación conforme a lo ordenado.

**IMPROBADA** respecto a la primera controversia concerniente a la depuración de las facturas de exportación N° 486, 494 y 496.

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

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

**Relator: Magistrado Dr. Romulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



597

**Gabriel Arancibia Yucra c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 36, en la que Gabriel Arancibia Yucra propietario de la empresa unipersonal "Constructora Arancibia" impugna la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación a la demanda de fs. 97 a 107, apersonamiento del tercero interesado de fs. 42, los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que el contribuyente indica que en febrero y marzo de 2010 compro diversos materiales de construcción de la empresa San Antonio de la ciudad de Potosí, destinados a la construcción de los Colegios Secundarios Sillani y Millares del departamento de Potosí, compra que fue al contado.

El Servicio de Impuestos Nacionales Chuquisaca mediante Orden de Verificación Interna N° 00120VI04255, verifico de oficio la legalidad del crédito fiscal IVA que me apropie por las mencionadas compras, luego de la verificación de mis pruebas presentadas emitió la R.D. N° 17-000536-13, concluye que el contribuyente al no haber presentado elementos probatorios que respalden las transacciones económicas realizadas, que sin tener conocimiento cierto en el control cruzado realizado, procede a depurar las facturas por la compras de materiales de construcción de la Comercial San Antonio, por lo que se hubiera vulnerado el principio rector de toda administración Pública, cual es la verdad material, previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Decisión respaldada por resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0228/2013 y Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0590/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Denuncio que el recurso de alzada no se pronuncio acerca de las pruebas que demuestran la transacción realizada de compra de los materiales de construcción del Comercial San Antonio, siguiendo la sugerencia realizada por la AGIT que en un caso similar sobre depuración de crédito fiscal emitió criterio en sentido de que era suficiente presentar el flujo de caja y el registro del kardex para realizar la transacción realizada, sin embargo la AGIT en la resolución jerárquica impugnada pese a reconocer dicha omisión que afecta sus garantías constitucionales, se da a la tarea de pretender subsanarla, señalando que esta instancia jerárquica se pronunciara respecto a la prueba presentada por el sujeto pasivo en la instancia de alzada, por lo que solicita que se manifieste cual es el respaldo jurídico para subsanar la omisión de la ARIT, debiendo considerarse que en la orden de verificación nunca se solicitó flujos de caja y registro de kardex y que no se consideró el principio de verdad material para valorar sus pruebas.

Indica que solicito la revocatoria total de la resolución que le obliga a pagar una deuda tributaria que no emerge de su responsabilidad, sino de los agentes de retención, emisores de facturas validas que no declararon el monto consignado en sus facturas, y que fueron indebidamente depuradas, por lo que se sugirió que se realice el control, verificación e investigación a la comercial que emitió las mismas, debido a que el estado no puede perder el 13% por concepto del IVA mucho más cuando han confesado haber vendido las cantidades mencionadas en las facturas y gozan de presunción de legitimidad prevista en el art. 69 del Código Tributario y cumplen con los requisitos de validez conforme los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843, y la RND 10.0016-07.

La obligación del emisor de la factura es clara, ya que la copia que genera el emisor, debe ser idéntica al original, y en caso de no serlo, la responsabilidad debe caer sobre el emisor de la factura, pero jamás sobre el receptor de la factura original, además debió tomarse en cuenta el art. 41 de la RND 1.0016-07 en cuanto a los requisitos de las facturas para su validez de crédito fiscal.

Del art. 2 de la L. N° 843, no se encuentra mención alguna de las tres condiciones para la materialización del hecho imponible, que tan solo obedece a un criterio subjetivo, ya que no se manifestaron ni señalan que tipo de interpretación es, sistemática, gramatical, exegética o de construcciones jurídicas. Por lo que el argumento de la AGIT no tiene sustento legal, menos explicación lógica jurídica, siendo un simple esfuerzo para explicar lo inexplicable, debiendo fiscalizar al emisor de las facturas y no así al comprador que presento facturas originales que constituyen documento legal idóneo para demostrar la compra de un bien.

Que las facturas depuradas no fueron corroboradas a través de sus mecanismos de control, siendo que la Administración Tributaria requirió a la Comercial San Antonio las copias de las facturas emitidas a su favor que no fueron respondidas, que del control cruzado a la Gerencia Distrital de Potosí tampoco tuvieron resultados, por lo que se procedió simplemente a presumir que las facturas son cuestionables, sin haber cumplido con su facultad de corroborar mediante sus mecanismos de control.



La remisión de la Comercial San Antonio de las copias de las facturas cuestionadas demuestran la procedencia que proviene de una comercial legalmente establecida en la ciudad de Potosí, la cuantía de los créditos impositivos, existe confesión de parte de los emisores de las facturas por la venta de los productos de ferretería a favor de la constructora Arancibia, por lo tanto existe coincidencia entre la declaración del emisor y del receptor de las facturas, por lo que debería quedarse eximido de toda responsabilidad sobre la forma de declaración que realice los emisores de las facturas por la venta de sus productos en sus obligaciones tributarias, aspecto que no considero la resolución jerárquica.

Que la decisión asumida por la AGIT vulnera el derecho a la seguridad jurídica, existiendo un craso error de interpretación y de aplicación de la Administración Tributaria, como de la AGIT, al permitir que se fiscalice a los compradores de diversos artículos que de buena fe adquirieron empresas legalmente establecidas en el país, por lo que no se puede asumir una deuda tributaria que el contribuyente no generó y que no nació por su irresponsabilidad o culpa, sino por la de los proveedores. Sobre la calificación de la conducta como omisión de pago, la tipicidad de esta contravención tributaria prevista en el art. 165 de la L. N° 2492, no le alcanzaría en absoluto, porque habría demostrado en todo el procedimiento administrativo que las compras de materiales de construcción realizadas a Comercial San Antonio se apropió del crédito fiscal que emana de cada factura original, en estricta aplicación del art. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843.

Sobre la validez de las facturas indebidamente depuradas, no pueden ser invalidadas por una decisión unilateral de la Administración Tributaria, porque para ello es necesario un debido proceso ante los jueces competentes y en esa instancia ordinaria probar que las facturas no tienen ningún efecto legal, a través de una sentencia favorable, aspecto que no sucedió, por lo que todas las facturas depuradas debieron ser reconocidas como válidas.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare la probada la presente demanda contenciosa administrativa, disponiendo el reconocimiento pleno de las facturas observadas como válidas para el crédito fiscal, salvando el derecho de la administración tributaria de realizar el control, verificación e investigación en contra del emisor de las facturas.

### III. De la Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 29 de mayo de 2015, que cursa de fs. 97 a 107, señalando lo siguiente:

Que sobre la competencia de la AGIT, el art. 132 de la L. N° 2492, señala: Que la Superintendencia Tributaria actualmente denominada Autoridad de Impugnación Tributaria, tiene como objeto conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria, y siendo contradictorio que el demandante señale en su recurso jerárquico que la ARIT no valora la prueba que el mismo presenta y al mismo tiempo solicita a la AGIT la valoración de dicha prueba, de tal manera que la AGIT bajo la previsión del art. 198-e) y 211 de la L. N° 2492, obre correctamente al valorar las pruebas señaladas por el demandante conforme sus mismos argumentos. Respecto a la vulneración del art. 211-1 de la L. N° 2492 y 28 y 30 de la L. N° 2341, por el que se le hubiera generado indefensión y afectación al debido proceso, el demandante no indica de qué manera se le hubiera generado esa indefensión, ya que esta instancia jerárquica conoce perfectamente que el debido proceso en su elemento de derecho a la defensa consiste en actuar en igualdad de condiciones aportando pruebas y a ser oído, más sin embargo, el propio demandante en forma inentendible señala que se le valoró prueba sin competencia, ósea que quería que se le valore la prueba, y que de la revisión de antecedentes se observa que el demandante habría interpuesto de manera oportuna su recurso de alzada y jerárquico y la demanda contenciosa administrativa, por lo tanto se habría defendido de manera amplia, por lo que no existe vulneración alguna.

En cuanto el pronunciamiento sobre las facultades de verificación, control e investigación a los proveedores en vía recursiva, indica que se debe reiterar que las exigencias señaladas por el demandante se las debe hacer asimismo y no buscar confundir con criterios errados o simplemente desconocimiento de la problemática jurídica tributaria, cuando la vía administrativa ha sido agotada y nos encontramos en etapa de control de través del proceso contencioso administrativo, y que el art. 197-II-b) y d) del Cód. Trib. Boliviano, establece el marco legal de competencia funcional asignadas a otras entidades públicas, razón por la cual no correspondió a esta instancia jerárquica pronunciarse sobre las atribuciones propias de verificación, control e investigación que han sido reservadas a la Administración Tributaria conforme prescribe los arts. 66-1 de la L. N° 2492, concordante con el art. 95-1 y II de la misma Ley.

Sobre la aplicación del art. 2 de la L. N° 843, que no se encuentra mención alguna a las tres condiciones para la materialización del hecho imponible, porque considera que obedece a un criterio subjetivo; indica que estos son argumentos incompletos fuera de lógica, ya que el párrafo íntegro no señala lo que observa el demandante y que no tiene trascendencia como pretende tergiversar el demandante.

Con relación a que la AGIT indica que debe existir plena validez de una factura y ser corroborado por los órganos de control de la Administración Tributaria y que deben tener el respaldo legal; indica que, las exigencias señaladas por el demandante se las debe hacer así mismo y no buscar confundir con criterios errados o simplemente desconocimiento de la problemática jurídica tributaria, cuando la vía administrativa ha sido agotada y nos encontramos en etapa de control de legalidad a través del proceso contencioso administrativo, que el art. 197-II-b) y d) del Cód. Trib., establece el marco legal de competencia funcional asignadas a otras entidades públicas, razón por la cual no corresponde a esta instancia jerárquica pronunciarse sobre las atribuciones propias de verificación, control e investigación que han sido reservadas a la administración tributaria conforme prescribe el art. 66-1 de la L. N° 2492, concordante con el art. 95-I y II de la misma Ley.

Así también hace una transcripción respecto al contenido de la L. N° 843, más concretamente del inc. a) del art. 4-a) del art. 8, como del D.S. N° 21530, indicando que la Administración Tributaria no ha cuestionado la presentación de las facturas Originales, ni la vinculación de los gastos reflejados de las actividades gravadas, por lo que solo se realizó el análisis del requisito referido a la demostración de la realización de la transacción, a partir de la documentación presentada por el sujeto pasivo ante la administración tributaria, que a decir del sujeto pasivo no hubiera sido correctamente valorada, el documento privado de reconocimiento de ventas de 20 de julio de 2012, así como el anexo de facturas

ventas con sus respectivos reconocimientos de firmas demuestran la realización de las transacciones observadas por la administración tributaria; sin embargo dichos documentos solo mencionan la emisión de las facturas observadas, a favor de la constructora Arancibia y hacen referencia a la realización de las transacciones en efectivo firmado por José Luis Mendoza Guzmán y Ronald Cleto Arancibia Yucra en conformidad, por lo que no queda claro si las transacciones referidas en el documento privado, son las mismas transacciones registradas en las señaladas facturas, de la misma manera el detalle de las facturas vendidas si bien coinciden con las facturas objeto del presente recurso, ello solo demuestra que las facturas fueron emitidas, situación que la administración tributaria no cuestiona, toda vez que el cargo expuesto en la Vista de cargo y ratificado en la Resolución Determinativa está referido a la no demostración de la realización de las transacciones, por lo que ni el documento privado, ni el anexo de las facturas vendidas demostrarían las condiciones exigidas por los arts. 2 y 8 de la L. N° 843.

Con relación a que la ARIT habría previsto requisitos que no se encuentran previstos por norma, los numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, en armonía con el art. 76 de la misma norma, establece que para la validez del crédito fiscal de las facturas, debe presentarse documentos que demuestren la realización de las transacciones, siendo que en el presente caso a pesar de los requerimientos expresos de la administración tributaria el sujeto pasivo se limitó a ratificarse en los documentos privados de reconocimiento de ventas y su anexo de facturas vendidas, documentos que conforme se expusieron en párrafos anteriores, por si solos no demuestran la procedencia y cuantía de los créditos impositivos en cuestión.

Indica que la factura para su plena validez, tendría que ser corroborado por los órganos de control de la Administración tributaria, según corresponda, y además deberá ser verificado con otras pruebas fácticas que permitan evidenciar la efectiva realización de una transacción, por lo manifestado se estableció que el contribuyente no presentó documentación que desvirtuó la pretensión de la Administración Tributaria, a fin de aclarar las compras efectuadas.

Con relación al principio de verdad material, manifiesta que este principio no conlleva a la obligación de la AGIT de intervenir como parte para obtener prueba o buscar hechos que son parte del litigio, o en su caso suplir la negligencia de las partes, quien por mandato legal tiene a su cargo producir prueba que demuestren sus derechos o respaldan sus pretensiones, razonamiento en contrario llevaría a comprometer el principio de imparcialidad que debe regir las actuaciones de la AGIT a momento de emitir sus resoluciones.

#### II.1. Petitorio.

Concluye su fundamento solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Que de la revisión de los antecedentes administrativos, como recursivos y la resolución administrativa impugnada, se evidencia los siguientes hechos:

Mediante Orden de Verificación N° 00120VI04255 de 17 de mayo de 2012, la Administración Tributaria realizó la Verificación del Contribuyente Gabriel Arancibia Yucra respecto al IVA del crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales febrero y marzo de 2010, junto al formulario de diferencias N° 7520, en el que se le solicita la presentación de las declaraciones juradas Form. 200 (IVA), libro de compras, facturas de compras originales detalladas en anexo y medios de pago de las facturas observadas, así como otra documentación que se solicite.

Mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00834/2012 la Administración Tributaria solicitó al contribuyente los medios fehacientes de las facturas observadas consistentes en: cotizaciones, contratos de provisión de mercaderías, comprobantes de diario, libros mayores de compras que afectan a las notas fiscales, ingresos y egresos de almacén, inventario final de mercancías, depósitos, cheques y otra documentación que acredite la veracidad de las facturas.

El contribuyente Gabriel Arancibia Yucra el 08 de octubre de 2012, presentó documentación solicitada, señalando además que las facturas observadas cumplen con los requisitos exigidos por Ley, adjuntando como prueba reconocimientos de firmas en los cuales el proveedor José Luis Mendoza Guzmán reconoce en forma escrita que las facturas observadas fueron emitidas y canceladas en efectivo en las gestiones 2008 a 2011, asimismo, reconocimiento de firmas de 2012, del anexo de facturas vendidas y detalle de obras concluidas por la empresa constructora Arancibia.

Que según el control cruzado de notas fiscales, la Administración Tributaria de Potosí por informe CITE: SIN/GDPTS/DF/INF/01603/2012, concluyo que el contribuyente no presentó la documentación solicitada por razones que se desconoce, y que al no existir información suficiente en el SIRAT II porque el contribuyente no tiene la presentación del libro de ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LVC, no se pudo verificar las facturas solicitadas por lo que se extrajo información del SIRAT II, donde se verificó que en los periodos de febrero y marzo 2010, el contribuyente declaró por servicios facturados Bs 560.- y Bs 500.- Mediante informe final CITE: SIN/GDCH/DF/IF/VI/INF/01161/2013 de 05 de junio de 2013, se expone el trabajo realizado y los resultados del operativo de fiscalización, a partir del análisis de la información y documentación proporcionada por el sujeto pasivo, estableciendo la existencia de diferencia a favor del Fisco originada por el crédito fiscal indebidamente utilizada en el periodo de revisión, emitiendo en su mérito la Vista de Cargo correspondiente.

El 05 de julio de 2013, Gabriel Arancibia Yucra, presentó memorial solicitando se considere como prueba confesoria la aceptación voluntaria del proveedor de Comercial San Antonio, respecto al reconocimiento en forma escrita de las facturas observadas las cuales fueron emitidas por su comercial, producto de compras canceladas al contado, adjuntando como prueba fotocopias legalizadas del documento privado del reconocimiento de ventas, certificación de anexos de facturas con reconocimientos de firmas y fotocopia simple de consulta de padrón de Comercial San Antonio.

El 27 de agosto la Administración Tributaria emite la R.D. N° 17-000536-13, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente respecto al crédito Fiscal IVA indebidamente utilizado, de notas fiscales declaradas en los periodos fiscales febrero y marzo 2010, por un importe de 9.202 UFV equivalentes a Bs 17.096.- por concepto de tributo omitido, intereses y actas por contravenciones tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación N° 60177; sancionando la conducta por omisión de pago con una multa igual al 100% del tributo omitido cuyo importe asciende a 6.400 UFV equivalentes a Bs 11.889.- en aplicación del art. 165 del CTB. Resolución determinativa que fue impugnada en recurso de alzada por el contribuyente, que fue resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0228/2013 de 30 de diciembre que confirma la R.D. N° 17-000536-13, por lo que el contribuyente recurre en recurso jerárquico, que por Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril, confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0228/2013, y consecuentemente la R.D. N° 17-000536-13.

#### IV. De la problemática planteada.

De la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene: que al existir denuncia de vulneración de normas administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar lo siguiente:

Si las Facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, presentadas por Gabriel Arancibia Yucra propietario de la empresa Unipersonal Constructora Arancibia a la Administración Tributaria, para la apropiación del crédito fiscal IVA están respaldadas y tienen la validez fiscal para dicho efecto.

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

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

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

El art. 1 de la L. N° 843 (Objeto) instituye: Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al valor agregado (IVA) que se aplicará sobre: a) Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuados por los sujetos definidos en el art. 3 de esta Ley; b) Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y c) Las importaciones definitivas.

Por su parte el art. 4 del citado cuerpo normativo (Nacimiento del hecho imponible) refiere que: El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente.

Así también la Resolución Administrativa RA 05-0043-99 en su art. 22-c) determina que: Al extender las Notas Fiscales, se registrarán imprescindiblemente los siguientes datos:

c) Número de Registro Único del Contribuyente (RUC) del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado. Esta condición es imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA, por parte del comprador. Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiarán con el cómputo del crédito fiscal.

De igual forma la Resolución Administrativa RA 05-0043-99 en su art. 22-c), modificada por la RND 10-0048-05, indica que: los números de registro NIT del comprador (cliente) cuando este sea sujeto pasivo al IVA. En caso que el cliente no cuente con el NIT, se consignara obligatoriamente en el campo correspondiente del NIT el número de la cedula de identidad del cliente.

Condición imprescindible para el cómputo del crédito fiscal IVA por parte del cliente.

Los contribuyentes que incumplan con lo señalado en el párrafo precedente no se beneficiaran con el cómputo del crédito fiscal.

Se debe señalar también, que la jurisprudencia asumida por este Tribunal Supremo mediante A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, estableció que: "el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530." Esta misma resolución al establecer que, el primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añadió que: "es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables, susceptibles de ser verificados, establecidos tanto en el código tributario como en el código de comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (...) los pagos por la

adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera".

Por otro lado, corresponde señalar que el art. 81 de la L. N° 2492 señala lo siguiente: "(apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención". De igual modo corresponde señalar que tanto la Autoridad Regional Tributaria Chuquisaca y la Autoridad General de Impugnación Tributaria basaron su determinación en el principio de verdad material, al respecto corresponde señalar que el tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "... En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II- Abeledo-Perrot-Buenos Aires Argentina, pag. 321).

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

A ello se suma el art. 4-1) de la L. N° 2341, refiere que: "El Principio de informalismo: es la inobservancia de exigencias formales no es esenciales por parte del administrado, que puedan ser cumplidas posteriormente, podrán ser excusadas y podrán ser excusadas y ello no interrumpirá el procedimiento administrativo".

En el caso de autos, de los antecedentes administrativos y recursivos, se evidencia que la Administración Tributaria en su atribución de fiscalizar al contribuyente Gabriel Arancibia Yucra, el crédito fiscal IVA apropiado de los periodos fiscales febrero y marzo de 2010, que conforme a la documentación requerida por la Administración Tributaria, y presentada por el contribuyente, por el método de determinación sobre base cierta, observo las notas fiscales Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, las mismas que a decir de la Administración Tributaria no cuentan con respaldo de sus transacciones económicas realizadas, por lo que en base a lo mencionado por R.D. N° 17-000536-13 de 27 de agosto, determinó una deuda tributaria en contra del contribuyente, a tal efecto Gabriel Arancibia Yucra por memorial de 24 de septiembre de 2013 (9 y 18 a 27 del anexo 2) interpuso recurso de alzada, a tiempo de fundamentar su recurso adjunto balance general de la gestión 2010, estado de ganancias y pérdidas al 31 de marzo de 2010 y flujo de caja de la gestión 2011, prueba que no mereció valoración por parte de la ARIT por que los mismo no cumplirían con el requisito de oportunidad previsto por el art. 81 núm. 3 de la L. N° 2492, y no contar con el juramento de prueba de reciente obtención y el porqué de la falta de presentación en su oportunidad, por consiguiente mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0228/2013 de 30 de diciembre, confirmo la R.D. N° 17/000536-13, misma que fue confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril.

En el presente caso, conforme a la normativa, doctrina y jurisprudencia precedentemente transcrita, edemas que se debe tomar en cuenta que el Estado si bien ejerce su potestad, a través de sus niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurarse la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, principio que se encuentra plasmado en el art. 180-1 de la C.P.E. como también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, como lo instituido en el art. 200-1 de la L. N° 2492, respecto a los principios de oficialidad o de impulso de oficio, que enmarca la finalidad de los recursos administrativos.

En ese marco normativo y doctrinal, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, como la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, desconoció por completo este principio, que además para el caso en concreto es aplicable la jurisprudencia asumida por este Tribunal Supremo mediante A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, respecto a los tres presupuestos legales, concurrentes y necesarios que debe cumplir el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, y que de la documentación contable adjuntada por el contribuyente en instancia de alzada, si bien no fue presentada con juramento de reciente obtención, no es menos evidente, que las mismas respaldan las transacciones económicas realizadas por el contribuyente con su proveedor José Luis Mendoza Guzmán respecto a las facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, y como ya se había mencionado en aplicación del principio de verdad material corroboran la validez de las notas fiscales observadas, que cumplen con los tres presupuestos legales:

1er. Presupuesto.- La existencia de la factura original; Se puede evidenciar que a fs. 59, 61, 63, 65 y 67 del anexo 1, cursan fotocopias debidamente legalizadas por la Administración Tributaria de las Facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, lo cual cumple con este primer presupuesto.

2do. Presupuesto.- Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; Al respecto el art. 8 de la L. N° 843, dispone que sólo darán derecho al cómputo del crédito fiscal, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, así la actividad de Gabriel Arancibia Yucra según la consulta del

padrón que cursa de fs. 40 del anexo 1, consta como Actividad Principal "construcción de edificios completos o de parte de edificios, obras de ingeniería civil", y el concepto de venta que figura en las Facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, es de tubos PVC, tuberías y uniones, pintura y sika, tuberías, mallas, calaminas, alambra y clavos, materiales para la para la construcción que se relacionan directamente con la actividad gravada del sujeto pasivo Gabriel Arancibia Yucra, con lo que se da por cumplido el segundo presupuesto.

3er. Presupuesto.- Que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada; De la documentación y además de las facturas cuestionadas, cursa en antecedentes administrativos: el libro de compras IVA de enero a junio de 2010 (fs. 100 a 104 del anexo 1) en el que figuran la facturas observadas, así también a fs. 17 del anexo 2, cursa el Flujo de Caja en el que consta los egresos del contribuyente en el periodo observado que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas según las facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, de lo cual evidencia que las compras fueron realizadas, y que las facturas emitidas por Comercial San Antonio a favor de Gabriel Arancibia Yucra son veraces, cumpliendo así con el tercer requisito.

De lo anteriormente expuesto, se demuestra que las facturas Nos. 1437, 1445, 1460, 1473 y 1485, observadas y depuradas por la Administración Tributaria si cumplen con los tres presupuestos para su validez, por lo que cuentan con el respaldo necesario correspondiente para ser susceptibles de la apropiación del crédito fiscal IVA a favor del contribuyente, en consecuencia, no corresponde sanción por omisión de pago debido a que la conducta del contribuyente no se subsume a los elementos constitutivos del art. 165 de la L. N° 2492, más aun cuando la Administración Tributaria no demostró materialmente con documentación idónea, es decir con las copias de las facturas que se encuentran en poder del proveedor (Comercial San Antonio) que demuestren los montos declarados por este último, responsabilidad que no puede atribuírsele al comprador que actuó de buena Fe, que cumplió su obligación tributaria y no incurrió en infracción alguna.

#### Conclusiones.

Que a mérito del análisis expuesto, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril, infringió normas legales, realizando errónea valoración de las pruebas en su interpretación y argumentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho, más aún si los argumentos expuestos en la demanda por el demandante si desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 36, y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0590/2014 de 21 de abril, emitida por la AGIT, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0228/2013 de 30 de diciembre, emitida por la ARIT Chuquisaca, y se deja sin efecto la R.D. N° 17-000536-13 de 27 de agosto de 2013, emitida por la Administración Tributaria, por no existir deuda tributaria ni multa alguna.

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

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

**Relator: Magistrado Dr. Romulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



598

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 14 a 17, interpuesta por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate, en representación legal Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0347/2013, pronunciada el 18 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 25 a 27 vta.; réplica de fs. 70 y vta.; dúplica de fs. 77 a 78; notificación a terceros interesados de fs. 115 y 117 de obrados; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda indica que mediante Orden de Fiscalización N° 031/2009 de 09 de septiembre se inició la fiscalización al operador Toyosa S.A., en la que se observó la internación de mercancía prohibida según lo dispuesto por el D.S. N° 29836 de 03 de diciembre de 2008, considerando que mediante la DUI2009/231/C-158 de 09/01/2009, se desaduanó un Bus a diesel tipo Coaster, modelo BB42L-BRMRS, chasis JTGFY4185-02008702 y motor 14B-1837993 con una cilindrada de 3.700 cm<sup>3</sup>, amparado en documentos con fecha posterior a la fecha de promulgación del D.S. N° 29836 como ser: la Factura de Reexpedición N° 237727 de 12/12/2008 emitida en Iquique, la Carta de Porte Internacional N° 356/2008 de 13/12/2008, la Factura de Transporte N° 12 de 13/12/2008 por el tramo Iquique-La Paz, la Planilla de Recepción N° 148046 de 14/12/2008 (concesionario GIT).

El 25 de agosto de 2010, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GNFGC-C-022/2010, que concluye en que se incurrió en la comisión del ilícito de Contrabando Contravencional, de conformidad al inc. f) y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano.

El 23 de abril de 2012 se emitió el Informe Técnico N° GRLPZ-UFILR-I-063/2012, estableciendo que no presentaron descargos y/o pruebas relacionadas al Acta de Intervención Contravencional N° AN-GNFGC-C-022/2010, razón por la que se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 de 02/07/2012, que declaro probado el contrabando contravencional mencionado.

Contra dicha Resolución, tanto el operador como la Agencia Despachante de Aduana presentaron recurso de alzada, resueltos mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° N° 0931/2013, que confirmó la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 debido a la introducción a territorio nacional de un vehículo prohibido de importación de acuerdo con el D.S. N° 29836.

Posteriormente, Toyosa SA presentó recurso jerárquico ante la señalada Resolución, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013 de 18 de marzo, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-022/2010 de 25/08/2010, fallo atentatorio contra sus derechos de la Administración Aduanera, por lo que presentó demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz de la ANB, alega violación de lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y a su Reglamento, además de los procedimientos existentes para procesos aduaneros, puesto que el art. 96 del CTB, señala que el Acta de Intervención debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación, contendrá la liquidación previa del tributo adeudado y la ausencia de cualquiera de estos requisitos esenciales viciará de nulidad la vista de cargo.

Señala que la AGIT no fallo de manera congruente a la petición del recurrente ya que el proceso se basa principalmente, en que el vehículo en cuestión es o no contrabando y en ningún momento se planteó nulidad por existir errores de descripción exacta de la mercancía consignada en la DUI C-158, hecho que vulnera los derechos de la Administración Aduanera.

Indica también, que de acuerdo a los antecedentes del caso se evidencia que con la DUI C-158, Toyosa SA realizó la importación de un vehículo, que de acuerdo al Informe Final AN-GNFGC/DFOC-061/10 de 12 de julio de 2010 se trataría de un vehículo prohibido de importación, por lo que, la conducta del sujeto pasivo se configura como contrabando de acuerdo al art. 181.f) del CTB, motivo por el que se emitió la Resolución Sancionatoria correspondiente.

Continúa señalando, que al momento de la importación con la DUI C-158 el vehículo observado con combustible a diesel y de 3661 cc, se encontraba prohibido de importación de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 29836, y respecto al acogimiento del vehículo observado al Programa de Saneamiento vehicular dispuesto en la L. N° 133, no correspondía respecto a la DUI citada porque de acuerdo a la Disposición Adicional Séptima de la referida ley, las prohibiciones de los D.S. Nos. 28963, 29836 y 123, se encuentran plenamente vigentes, consecuentemente la importación de dicho vehículo se encontraba prohibida.

Finaliza indicando que, el fundamento de la AGIT no es aceptable porque la Resolución dictada por la Administración Aduanera cumple con todos los requisitos señalados por el CTB, fundamentando el porqué de la sanción establecida, sin embargo, la AGIT realiza consideraciones que no fueron impugnadas y que no debieron haberse considerado en el recurso jerárquico, decisión que perjudica a la Administración Aduanera ya que el análisis realizado no se enmarca dentro de la norma aduanera vigente.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando admitir el presente proceso, a objeto de que se dicte Sentencia que declare probada la demanda, y en consecuencia declare nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la referida Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 de 02 de julio de 2012.

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

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 18 de octubre de 2013, que cursa de fs. 25 a 27 vta., y señala lo siguiente:

Que la Administración Aduanera incurrió en error al momento de realizar la fiscalización al no identificar con claridad la mercancía objeto de dicha fiscalización, en ese sentido, según el numeral 3-2. del Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC-043/10, la Administración Aduanera, detectó que durante el primer trimestre de la gestión 2009, el operador nacionalizó con la DUI C-158 de 9 de enero de 2009, un bus a diesel, tipo Coaster, modelo BB42L-BRMRS, chasis JTGFY418502008701 y motor: 14B-1837990, con una cilindrada menor a 4000 cc; sin embargo, en el Anexo 3 referido a la conclusión del citado informe, menciona a dicho vehículo asociado a la DUI C-158 con chasis JTGFY418702008702, por lo que, del análisis documental de las actuaciones emitidas por la Administración Aduanera, se observó discrepancia en cuanto a las características del vehículo objeto del proceso, contrastado con la documentación cursante en antecedentes administrativos como en el expediente.

En ese sentido, la AGIT mandó la carta AGIT-SRJ-0031/2013 conforme a los datos del vehículo en cuestión contenidos en el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria del presente caso, solicitando a la ANB información respecto a si el vehículo clase Bus, marca Toyota, tipo Coaster, chasis JTGFY418502008702, motor 14B-1837993 y cilindrada 3.700 cc, fue sometido al Programa de Saneamiento Legal establecido en la L. N° 133. La ANB respondió que el vehículo con chasis JTGFY418502008702, no se encuentra registrado.

Asimismo, se pidió expresamente que la ANB informe respecto al estado actual de la DUI C-158, obteniéndose como respuesta que ésta: "... concluyó con el trámite de nacionalización correspondiente al vehículo clase Bus, marca Toyota, tipo Coaster, chasis: JTGFY418702008702, motor: 14B-1837993 y cilindrada: 3661cc, amparado en la L. N° 133", por lo que, se evidencia que la Administración Aduanera tanto en el Acta de Intervención como en la Resolución Sancionatoria, manifiesta que el sujeto pasivo a través de la DUI C-158, realizó la internación del vehículo con chasis JTGFY418502008702 prohibido de importación; sin embargo, de acuerdo a la información proporcionada por la propia ANB a la AGIT, señalada líneas arriba, el vehículo con dicho chasis no se encuentra registrado y la citada DUI, concluyó el trámite en el marco de la L. N° 133, y está vinculada a la nacionalización del vehículo con chasis JTGFY418708008702, que no corresponde al intervenido en el caso de autos.

Consecuentemente, es evidente la incongruencia respecto al objeto del proceso contravencional, por lo que se puede comprobar la existencia de un error por parte de la Administración Aduanera en su pretensión, advirtiéndose contradicciones entre el Acta de Intervención Contravencional y la información y documentación proporcionada por la propia Aduana Nacional a la AGIT, respecto a la descripción del vehículo asimilado a la DUI, aspecto que demuestra que sus actos carecen de fundamentación de hecho, inobservando en consecuencia los arts. 96-II del CTB y 66 del D.S. N° 27310 RCTB.

Continúa señalando que, las actuaciones de la ANB (Fiscalización, Informes Preliminar y Final, Acata de Intervención Contravencional), no contienen la descripción exacta de la mercancía consignada en la DUI C-158, motivo por el cual no evaluó de manera correcta la documentación presentada por el operador; siendo evidente que la Resolución Administrativa no contiene los fundamentos de hecho previstos en los arts. 99-II del CTB y 19 del RCTB, por lo que la misma también adolece de vicios de nulidad, al haber descrito de forma incorrecta su pretensión y en ese sentido, al existir vicios en los actos de la Administración Aduanera.

Finaliza indicando que, no existe incongruencia entre lo expuesto por la AGIT y lo pedido por el sujeto pasivo, puesto que previa a la determinación de la existencia o no de contrabando, se debe establecer con toda claridad cuál es la mercancía observada (y sus características) para proceder al análisis correspondiente, además que el sujeto pasivo en su memorial de recurso jerárquico solicitó expresamente la nulidad de obrados por las incorrectas actuaciones de la Administración Aduanera, por lo que la demanda contencioso administrativa incoada, carece del sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución ahora impugnada.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativo interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013 de 18 de marzo.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 02 de junio de 2010, la Administración Aduanera notificó personalmente a Gerónimo Antonio Melean Eterovic, representante legal de la empresa Toyosa SA con el Informe Preliminar N° AN-GNFGC-DFOFC-043/10 de 26 de mayo de 2010, correspondiente a la Orden de Fiscalización N° 031/2009, con alcance a 220 DUI, el cual menciona en el num. 3-2 a la DUI C-158, mediante la cual nacionalizó un bus que funciona a diesel, con cilindrada menor a 4000 cc, vulnerando el art. 3-g) del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, presumiendo la comisión de contrabando contravencional, por lo que otorgó 20 días de plazo para que presente los descargos respectivos, cumpliendo la citada empresa en la presentación el 22 de junio de 2010 conforme fs. 24 a 46, y 79 vta., a 81 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

2. El 14 de julio y 10 de agosto de 2010, la Administración Aduanera notificó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) Lexus SRL y Toyosa SA con el Informe Final N° AN-GNFGC-DFOFC N° 061/10 de 12 de julio de 2010, el cual concluyó indicando que incurrieron en contrabando contravencional respecto a la importación de un vehículo con la DUI C-158, al haber determinado que la nacionalización de dicho vehículo vulneró lo establecido en el art. 3.g) del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 y recomendó se efectúe el inicio del proceso aduanero con la emisión del Acta de Intervención Contravencional respectiva, conforme fs. 250 a 267, 268 y 269 del Anexo 4 de antecedentes administrativos.

3. El 04 de abril de 2012, la Administración Aduanera notificó a los representantes legales de ADA Lexus SRL y Toyosa SA con el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GNFGC-C-022/2010 de 25 de agosto, que indica que el operador y el Despachante de Aduana no presentaron documentación que desvirtúe la observación referida a la internación del vehículo, prohibido conforme el D.S. N° 29836, por lo que, estableció indicios de la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al inciso f) y último párrafo del art. 181 del CTB, motivo por el cual, otorgó un plazo de 3 días a partir de su legal notificación para la presentación de descargos (fs. 279 a 284, 285 y 286 del anexo 4 de antecedentes administrativos).

4. El 26 de julio y 09 de agosto de 2012, la Administración Aduanera notificó a los representantes legales de la ADA Lexus SRL y Toyosa SA con la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 de 2 de julio de 2012, que declaró probado el contrabando establecido en el Acta de Intervención Contravencional girada contra los citados sujetos pasivos, conforme a los arts. 160-4, 181-f) y último párrafo del CTB por introducir a territorio nacional mercancía prohibida de importación; asimismo, dispuso el comiso definitivo de la mercancía descrita, su secuestro, captura y bloqueo en el sistema, así como la anulación de la DUI, conforme fs. 289 a 291, 293 y 298 del Anexo 4 de antecedentes administrativos.

5. Contra dicha Resolución, la ADA Lexus SRL y Toyosa SA, interpusieron recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° N° 0931/2012 de 12 de noviembre, que confirmó la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 de 02 de julio, consecuentemente declaró probada la comisión de contrabando contravencional de acuerdo al Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-022-2010 contra Toyosa SA y la ADA Lexus SRL conforme a los arts. 160-4 y 181-f) y último del CTB (fs. 117 a 125 del Anexo 1 de antecedentes administrativos).

6. El 31 de enero de 2013, la AGIT, de conformidad a la facultad contenida en el art. 210.I de la L. N° 3092 mediante Carta AGIT-SRJ-0031/2013, requirió a la ANB un informe respecto al vehículo clase Bus, marca Toyota, tipo Coaster, chasis JTGfY418502008702, motor 14B-1837993 y cilindrada 3.700 cc, en el cual indique si fue sometido al Programa de Saneamiento Legal establecido en la L. N° 133 de 08 de junio de 2011 y si concluyó el mismo; igualmente se pidió informar sobre el estado actual de la DUI C-158 de 09 de enero de 2009, conforme consta a fs. 222 del Anexo 2.

7. El 21 de febrero de 2013, la AGIT recibió respuesta a su solicitud, a través de la Carta Cite: AN-GRLPZ-ELALZ N° 52/2013 de 18 de febrero, que indica respecto a la primera cuestionante que: "...de acuerdo a la revisión efectuada en el sistema de registro de vehículos, el vehículo con Chasis: JTGfY418502008702 no se encuentra registrado", y respecto al segundo requerimiento informa que: "La DUI 2009/231/C-158 de 09/01/2009 concluyó con el trámite de nacionalización correspondiente al vehículo Clase: Bus, Marca: Toyota, Tipo: Coaster, Chasis: JTGfY418702008702, Motor: 14B-1837993, cilindrada: 3661 cc, amparado en la L. N° 133 de 08/06/2011, asimismo, se remite fotocopia legalizada de la mencionada DUI y documentos soporte en fs. 44" (sic), conforme consta a fs. 179 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

8. En ese sentido, la documentación acompañada a la respuesta enviada por la Administración Aduanera, consiste en: la DUI C-158 de 09 de enero de 2009, a nombre del importador Toyosa SA, que consigna en el rubro 2: L. N° 133 Saneamiento Legal de Vehículos, asimismo, lleva el sello de "Despacho sometido a la L. N° 133 de 08 de junio de 2011 Programa de Saneamiento Legal" con sello de Despacho en Aduana Zona Franca Comercial El Alto el 18 de noviembre de 2011; Formulario de Registro de Vehículos FRV: 090023404 de 09 de noviembre de 2011; Testimonio de Poder N° 007/2012, otorgado por Toyosa SA; Carta AN-GRLPZ-LAPLI N° 1220 de 03 de noviembre de 2011, de la Administración Aduanera Interior La Paz, comunicando a Toyosa la remisión de sus trámites a Zona Franca Comercial El Alto, documentación soporte de la DUI C-158; Declaración Jurada N° 2011R74732 y Factura N° 8072 de pago de tributos por la citada DUI, conforme cursa de fs. 180 a 181, 182, 184 a 193, 194, 196 a 201 y 216 a 221, de los Anexos 1 y 2, respectivamente. Con base a lo anteriormente expuesto, la AGIT, resolvió los recursos jerárquicos interpuestos por la ADA Lexus SRL y Toyosa SA, mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013 de 18 de marzo, en la que anuló la Resolución de Recurso de Alzada citada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-022/2010 de 25 de agosto, inclusive, debiendo la Administración Aduanera, analizar la pertinencia de emitir o no en su caso una nueva Acta de Intervención, estableciendo de manera correcta y precisa la descripción de la mercancía, en el marco de lo establecido en los arts. 96-II del CTB y 66 del RCTB; de acuerdo al art. 212-I.c) de la L. N° 3092 (Título V del CTB), conforme consta a fs. 231 a 238 vta del Anexo 2 de antecedentes administrativos. Por consiguiente, la Gerencia Regional La Paz de la ANB interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.



7. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del CPC-1975; concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 160 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al establecer que se anule la Resolución de Alzada, con reposición hasta el Acta de Intervención Contravencional inclusive, por carecer e incumplir los requisitos esenciales para su validez establecidos en los arts. 96-II del CTB y 66 del RCTB, en resguardo al debido proceso y derecho a la defensa del operador Toyosa SA; o por el contrario, correspondía determinar el contrabando conforme lo hizo la Gerencia Regional de La Paz de la ANB en contra del sujeto pasivo.

VI. Análisis de la problemática planteada.

Previamente, corresponde señalar que la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de La Paz de la ANB, resulta incoherente en su desarrollo, por una parte indica que cumplieron con los requisitos esenciales establecidos por Ley para la emisión del Acta de Intervención Contravencional; sin embargo, no señala en absoluto cómo la Resolución Jerárquica ahora impugnada y la nulidad de obrados que contiene la misma, habrían causado agravio a la entidad demandante, olvidando que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo, este Tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la AGIT, por lo que se debe fundamentar claramente el perjuicio ocasionado por la parte demandada. Por otra parte, acusa cuestiones de fondo respecto a que existió contrabando porque el vehículo observado se encontraba prohibido de importación de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 29836, solicitando se declare nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico, y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional, olvidando que la Resolución Jerárquica es anulatoria.

No obstante lo expuesto precedentemente, a objeto de resolver la litis, se efectúa las siguientes consideraciones:

Corresponde recordar que, el art. 115 de la C.P.E. establece que el Estado debe garantizar el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa. En ese sentido, el debido proceso en términos generales, se trata de una garantía constitucional que protege a los particulares frente a la acción del Estado a través de sus instituciones que puedan afectar sus derechos o situaciones jurídicas del administrado, debiendo ser atendida con un procedimiento en el que se garantice una amplia oportunidad de defensa, implica también, que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público.

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la Administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la Resolución Determinativa que dicta la Administración respectiva, resultado de un proceso de Fiscalización que en lo posterior, a través de una investigación, da origen a una Vista de Cargo o Acta de Intervención si es en materia aduanera como en el presente caso.

Por otra parte, la C.P.E., en su art. 14-V, establece: "Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano". El art. 109.I de la citada norma dispone: "Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección". Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa, que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo señala el art. 30-12 de la L.Ó.J., que a la letra dice: "(...) impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...". Por su parte, el art. 68 del CTB, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

En ese orden, la Ley del Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable por mandato del núm. 1 del art. 74 del CTB, en su art. 28 establece los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo, entre ellos: b) Causa: Deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) El objeto debe ser cierto, lícito y materialmente posible.

Por su parte, el art. 36-II de la citada LPA, en cuanto a la anulabilidad del acto administrativo dispone: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados".

A su vez, el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo-RLPA), en cuanto a la nulidad de procedimiento, prevé que, "Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalente, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas".

Asimismo, el art. 96 del CTB, en el párrafo II establece: "En contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del

operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo". Por su parte, el párrafo III de la citada disposición legal, señala: "La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el Acta de Internación, según corresponda".

Ahora bien, bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, los antecedentes administrativos desarrollados en el punto III del presente fallo; se advierte que dentro del proceso de fiscalización, de acuerdo al num. 3-2 del Informe Preliminar AN-GNFGC-DFOFC N° 043/10, la Administración Aduanera detectó que el operador mediante la DUI C-158 de 9 de enero de 2009 nacionalizó un bus a diesel, tipo Coaster, modelo BB42L-BRMRS, chasis JTGFY418502008701 y motor: 14B-1837990, con una cilindrada menor a 4000 cc, por lo que, era prohibido de importación en el marco del art. 181-f) del CTB, pero la propia Aduana señala que el Anexo 3 al que remite esta conclusión refiere al vehículo citado, asociado también a la DUI C-158 con chasis N° JTGFY418702008702.

Posteriormente, la Administración Aduanera en el Informe Final AN-GNFGC-DFOFC N° 061/10, en su numeral 2-1 y evaluación de descargos aclaró que: "Por un error de transcripción en el Informe Preliminar, se consideró para la DUI C-158 el número de chasis y motor del vehículo que no fue nacionalizado, debiendo corresponder el chasis JTGFY418702008702 y motor 14B-1937993, dato que se corrige en aplicación del inciso c) del parág. I del art. 56 del D.S. N° 27113..."; sin embargo, la misma Administración Aduanera al emitir el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-022/2010 cursante a fs. 279 a 284 del Anexo 4 de antecedentes administrativos, en su punto V, referido a "Detalle de la mercancía objeto de contrabando y/o decomisada, valoración y liquidación de tributos", establece entre los datos del vehículo: clase Bus; combustible: diesel; chasis: JTGFY418502008702; motor: 14B-1837993; cilindrada: 3.700 cc; placa de control: 2256LTX y con radicatoria: Santa Cruz (ver fs. 280 del citado Anexo 4). Por consiguiente, se observan diferencias en la caracterización del vehículo importado objeto del proceso, por lo que, la AGIT conforme a los datos del vehículo en cuestión establecidos en los Informes Preliminar y Final, el Acta de Intervención y la Resolución Sancionatoria, solicitó a la ANB mediante Carta AGIT-SRJ-0031/2013 información en relación al vehículo importado, sin embargo, según la información proporcionada a la AGIT mediante la Carta Cite: AN-GRLPZ-ELALZ N° 52/2013 de 18 de febrero, que indica que: "...de acuerdo a la revisión efectuada en el sistema de registro de vehículos, el vehículo con Chasis: JTGFY418502008702 no se encuentra registrado", y también informa que: "La DUI 2009/231/C-158 de 09/01/2009 concluyó con el trámite de nacionalización correspondiente al vehículo Clase: Bus, Marca: Toyota, Tipo: Coaster, Chasis: JTGFY418702008702, Motor: 14B-1837993, cilindrada: 3661 cc, amparado en la L. N° 133 de 08/06/2011...", cursante a fs. 179 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

De lo expuesto, se evidencia que la Administración Aduanera en el Acta de Intervención Contravencional y posteriormente en la Resolución Sancionatoria, afirmó que el sujeto pasivo a través de la DUI C-158, importó un vehículo cuya importación estaba prohibida, pero considerando entre sus características el chasis JTGFY4185-02008702; empero, de acuerdo con la información proporcionada por la misma Administración a la AGIT, mediante la Carta Cite: AN-GRLPZ-ELALZ N° 52/2013 de 18 de febrero, refiere que el vehículo con dicho chasis no se encuentra registrado; además que la DUI citada, de acuerdo con la información y documentos remitidos por el operador, concluyó el trámite mediante la L. N° 133 y está vinculada a la nacionalización de un vehículo con chasis JTGFY418702008702, que no es el intervenido en el presente proceso, por lo que se tiene que, existe incongruencia en cuanto al objeto del proceso contravencional ya que existen contradicciones entre lo indicado por la ANB en el Acta de Intervención Contravencional y lo verificado en la información proporcionada y documentos descritos en el acápite de antecedentes administrativos respecto a la descripción del vehículo objeto del presunto contrabando contravencional, por tanto, la Administración Aduanera no realizó una descripción exacta y concreta del vehículo correspondiente a la DUI C-158, aspecto que demuestra que sus actos carecen de fundamentación de hecho, inobservando lo establecido en el art. 96-II del CTB y 66 del RCTB.

Como se describió ut supra, durante el proceso de fiscalización a través de los Informes Preliminar y Final y Acta de Intervención Contravencional, al no contener la descripción exacta de la mercancía consignada en la DUI C-158, ocasionó que la Administración Aduanera no evalúe de manera acertada la documentación presentada y recién de esa manera, comprobar el correcto cumplimiento de la normativa legal aplicable y las formalidades aduaneras, lo cual no sucedió en el caso de autos, por lo que, la Resolución Sancionatoria tampoco contiene los fundamentos de hecho previstos en los arts. 99-II del CTB y 19 del RCTB, por tanto, también adolece de vicios de nulidad por haber descrito incorrectamente las características del vehículo, objeto de análisis, debiendo ser subsanados los mismos a efectos de no causar indefensión al operador.

Por lo anteriormente expuesto, claramente se advierte que el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-022/2010, adolece de defectos, porque no cuenta con datos, elementos, ni fundamentos de hecho como requisitos esenciales de su contenido, motivo por el cual, tales vicios incurrieron consigo la nulidad de la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRLGR-ULELR N° 033/12 tal como lo disponen los arts. 96 y 99 del CTB, 66 y 19 del RCTB. En ese sentido, se evidencia que la AGIT, con la finalidad de evitar nulidades posteriores y por haber sido motivo de reclamo en los recursos jerárquicos de la ADA Lexus SRL y de Toyosa SA, cursantes a fs. 137 a 138, y 160; y de fs. 149 a 150, y 164 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, respectivamente, la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo, conforme a lo dispuesto por el art. 212 del CTB, es que procedió a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma y señaló acertadamente que sólo en caso de no ser evidentes los mismos, ingresaría a la revisión y análisis de los aspectos de fondo; aclarando incluso que, la AGIT previamente al análisis de vicios o aspectos de forma, en cumplimiento a sus amplias facultades establecidas en el art. 210.I de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, que a la letra señala: "Los Superintendentes Tributarios tienen amplia facultad para ordenar cualquier diligencia relacionada con los puntos controvertidos.

Asimismo, con conocimiento de la otra parte, pueden pedir a cualquiera de las partes, sus representantes y testigos la exhibición y presentación de documentos y formularles los cuestionarios que estimen conveniente, siempre en relación a las cuestiones debatidas..." (sic), ordenó las diligencias respectivas a la ANB mediante la Carta AGIT-SRJ-0031/2013 de 31 de enero, en la cual, le solicitada un informe respecto al vehículo importado a través de la DUI C-158 y el estado actual de la citada DUI, información específica y necesaria para que haya emitido criterio respecto a la importación del vehículo importado; sin embargo, mediante la Carta Cite: AN-GRLPZ-ELALZ N° 52/2013 de 18 de febrero,

recibió la respuesta de la ANB, la cual fue de manera contradictoria y confusa sobre el vehículo importado y el estado actual de la DUI mencionada.

En ese sentido, la AGIT realizando la compulsión de todo lo actuado en el caso de autos, evidenció que tanto en el Acta de Intervención como en la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional existía una falta de descripción del vehículo importado de manera precisa y correcta, haciendo que los actos administrativos carezcan de los elementos que permitan dilucidar cuál fue el hecho o conducta ilícita, antijurídica y culpable, que se adecuaría al tipo de contrabando contravencional previsto en el art. 181-f) del CTB, por lo que, se concluye que la Administración Aduanera con su accionar, afectó la seguridad jurídica, el debido proceso y derecho a la defensa del sujeto pasivo; y por consiguiente al no contener los elementos esenciales que debe contener el acto administrativo para su validez conforme disponen los incs. b) y c) del art. 28 de la LPA aplicable en materia tributaria por mandato del num. 1 del art. 74 CTB, arts. 96-II y 99-II del CTB, omisión que, vicia de nulidad dichas actuaciones conforme establecen los referidos arts. 96-III y 99-II del citado CTB, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo; por tanto, la AGIT de manera correcta anuló obrados, hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, disponiendo que la Administración Aduanera analice la pertinencia de emitir o no en su caso una nueva Acta de Intervención de Contrabando Contravencional, estableciendo de manera correcta y precisa la descripción de la mercancía.

En consecuencia de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas, por lo que se concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0347/2013 de 18 de marzo, no incurrió en vulneración alguna de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

#### V.4. Conclusiones.

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

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos del sujeto pasivo al debido proceso y a la defensa consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013 de 18 de marzo, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 14 a 17; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0347/2013 de 18 de marzo, dictada por la AGIT.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



599

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 17, interpuesta por Julia Quisbert Quispe, en representación legal Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0968/2013, pronunciada el 09 de julio de 2013, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 35 a 37 vta, notificación por edicto al tercero interesado de fs. 96-97 de obrados; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Indica que con el objeto de verificar el cumplimiento de la normativa aduanera, a través de la Unidad de Fiscalización, instruyó la ejecución del Control Diferido Regular N° 203/0 al Despacho de Importación de Consumo amparado en la Declaración Única N° 2008/232/C-20555, tramitada por la Agencia Despachante de Aduana AGENTECA a nombre del importador Marcos Bruno Tallacagua Limachi, verificación efectuada al amparo del procedimiento de Control Diferido aprobado con Resolución de Directorio N° RD-01-004-09 de 12/03/2009.

De la revisión de la DUI, se pudo evidenciar que no existía coincidencia en las características físicas (el peso declarado) de la mercancía importada, lo que permitió establecer que la DUI corresponde a un camión grúa dicho (no autocargable), además que el valor declarado de la mercancía era ostensiblemente bajo en relación a los encontrados en fuentes referenciales de precios, por lo que se emitió la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012 de 17/08/2012 estableciendo una liquidación previa de UFV 74.880,13 que fue legamente notificada al Operador, sin que este haya presentado descargos ni prueba alguna que desvirtuó los cargos establecidos motivo por el cual se emitió la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 54/2012 de 21/12/2012 que ratificó los cargos y monto de la Vista de Cargo.

Posteriormente el operador presentó recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0435/2013 de 22/04/2013, que determinó anular la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 54/2012 de 21/12/2012 hasta la Vista de Cargo ordenando que la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia coordine el inicio de una Fiscalización mediante la correspondiente orden de conformidad a lo previsto por el art. 104 de la L. N° 2492.

Habiendo la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, interpuesto recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución impugnada en el presente proceso, se confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz de la ANB, alega violación de lo dispuesto en la L. N° 2492 con relación a lo señalado por el art. 197 del mismo cuerpo legal y el art. 2-I de la L. N° 027 del Tribunal Constitucional, normas que hacen inferir que la obligación de la autoridad demandada es emitir la resolución en base únicamente a las cuestiones planteadas por el recurrente y no tomar una determinación sobre temas que son competencia de otra institución, toda vez que de la lectura del recurso de alzada se puede evidenciar que no existen agravios por el supuesto incumplimiento del Procedimiento de Control Diferido aprobado mediante resolución RD 01-004-09 de 12/03/2012 lo que implica que la autoridad emitió la resolución impugnada en franca vulneración de las normas señaladas al emitir una resolución Ultra Petita y sin competencia, ya que la única autoridad para emitir un criterio sobre el respeto de los derechos y garantías constitucionales es el ahora Tribunal Constitucional Plurinacional, habiéndose usurpado la competencia de esta institucional constitucional.

Asimismo alegó violación del art 36 de la L. N° 2341 con relación a lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib., la autoridad demandada fundamenta su decisión de confirmar la resolución de alzada por el supuesto incumplimiento del procedimiento de Control Diferido aprobado con la RD 01-004-09 de 12/03/2012, al no haber coordinado el inicio de la fiscalización mediante la orden de fiscalización, sin considerar que el operador tomo conocimiento del inicio del procedimiento, motivo por el cual no se habría causado indefensión al contribuyente si por decisión propia, el no efectuó por decisión propia ningún actuado pese a tener conocimiento de todas las actuaciones de la administración aduanera en el referido procedimiento, pese de haber tenido la oportunidad, incluso de presentar el recurso de lazad, en el que no efectuó ningún reclamo por la supuesta falta de aplicación de procedimiento de control diferido.

Lo contrario supone el beneficio indebido al contribuyente omiso y en perjuicio del Fisco, generándose así incentivos a favor de los contribuyentes que no asumen defensa dentro de un proceso de fiscalización, para que posteriormente se anulen los actos de la Administración Aduanera por falta de conocimiento del contribuyente.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando admitir el presente proceso, a objeto de que se dicte Sentencia que declare probada la demanda, y en consecuencia declare revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0968/2013, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la referida Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 054/12 de 21 de diciembre de 2012.

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

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda y señala lo siguiente:

Respecto a los vicios denunciados es necesario señalar que de la compulsa de antecedentes advirtió que se realizó la notificación con la Diligencia de Control Diferido Regular, el 21 de marzo de 2011 a la ADA Agenteca, habiéndose emitido la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012, atribuyendo la omisión de Pago al Operador Marcos Bruno Tallacagua Limachi, evidenciándose que la Administración Tributaria en principio obvió lo señalado en el procedimiento Diferido, en el punto 4, núm. 4 Literal ii, del Acápite B, descripción del procedimiento de control Diferido regula, aprobado mediante RD 01-004-09, en sentido de que la conclusión del control, en caso que se comprueben indicios, corresponde coordinar la emisión de una Orden de Fiscalización a objeto de que la Unidad de Fiscalización Regional aplique el procedimiento de fiscalización, resultando que el sujeto activo no dio cumplimiento a sus afirmación en el entendido de coordinar la generación de una orden de fiscalización.

Menciona que observó que el recurrente hubiese tomado conocimiento de la realización del control diferido, que si bien fue notificado a la ADA Agenteca correspondía ser conocida por Marcos Bruno Tallacagua Limachi a través de la Orden de Fiscalización, aspecto que refuerza el hecho de que la administración al no hacerlo, no solo vulnero los derechos del debido proceso y a la defensa, sino también su propio procedimiento afectando de nulidad las actuaciones efectuadas con posterioridad a la conclusión del control diferido.

Reitera que la Administración Aduanera al no dar inicio a una Fiscalización Aduanera Posterior, conforme a procedimiento, vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa del operador, incumpliendo su propio procedimiento motivo por el cual no existe violación del art. 36 de la L. N° 2341 con relación al art. 81 del Cód. trib., porque esa instancia verifico que no se dio inicio a una fiscalización aduanera posterior. Menciona que la determinación asumida por esa autoridad jerárquica presupone encaminar el debido proceso para ambas partes, en el caso, incurrió en la vulneración de los derechos al debido proceso y defensa del sujeto pasivo, y al haber concluido con la resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 54/2012 de 21 de diciembre de 2012 esta contemplaba vicios de nulidad desde la irregular Vista de Cargo provocando así la nulidad de las actuaciones subsecuentes, por lo que correspondió confirmar la Resolución de Alzada y anular obrados hasta el vicio más antiguo, debiendo la administración Aduanera observar el cumplimiento de sus Procedimiento de Control Diferido aprobado con la RD 01-004-09 de 12 de marzo 2009y coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una Orden de acuerdo a lo dispuesto por el art. 104 de la L. N° 2492.

### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0968/2013 de 09 de julio.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 16 de septiembre de 2008, la Agencia Despachante de Aduana Agenteca (ADA Agenteca) registró y validó la DUI C-20555 a nombre de su comitente Marcos Bruno Tallacagua Limachi que registra a un camión grúa, marca Nissan, tipo Cóndor, sub tipo UD, año de fabricación y modelo 1990, a diesel, color verde, origen Japón, chasis CM97B11759, cilindrada 6925 cc y motor FEB-004939A, sorteada a canal verde.

2. El 03 de mayo de 2010, la Administración Aduanera elabora un informe AM-GRLPZ-UNFILR-I N° 109/2010 el cual señala que la Gerencia Regional La Paz de la Aduna Nacional de Bolivia, estableció 128 observaciones a DUI's de vehículos en los controles diferidos regulares, y con relación a la DUI C-2055, fueron plasmadas en el Anexo 5 referido a contravenciones aduaneras y tributos omitidos por observaciones al valor declarado que corresponde a la asignación incorrecta de la partida arancelaria, en la verificación del peso recibido manifestado de 8 tn. y las características físicas corresponde a un camión grúa, clasificado en la partida arancelaria 8705 y no así en la partida 8704 que corresponde a un camión autocargable.

3. El 21 de marzo de 2011 se notificó al representante legal de ADA Agenteca señalando la partida arancelaria de la DUI C- 2055 debido a que el valor declarado por la DUI resulta ostensiblemente bajo conforme a las previsiones del inc. g) art. 2 de la resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones configurando en omisión de pago haciendo notar que la observación fue realizada en el etapa de control diferido regular, otorgando el plazo de 7 días para su regularización y en el caso de no recibir respuesta o considerarse insuficientes para la emisión de Orden de Fiscalización.

Con la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012 de 17 de agosto de 2012, la cual fue notificada el 9 de octubre a marcos Bruno Tallacagua Limachi, señalando que el declarante no presento pruebas de descargo, estableciendo una deuda tributaria de 42.350,86 UFV, equivalente a Bs 74.880,13 que incluye los tributos omitido, intereses y sanción por omisión de pago que corresponde al conducta tipificada y sancionada de conformidad a los arts. 160-3 y 165 de la L. N° 2492 otorgando 30 días para presentar descargos.

4. La Administración aduanera emitió la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 54/2012 de 21 de diciembre, que notifico el mismo día a Marcos Bruno Tallacagua Limachi, habiendo ratificado la sanción impuesta en la Vista de Cargo, de 42.350,86 UFV, equivalente a

Bs 74.880,13 que incluye los tributos omitido, intereses y sanción por omisión de pago que corresponde al conducta tipificada y sancionada de conformidad a los arts. 160- 3 y 165 de la L. N° 2492.

5. Habiendo el sujeto pasivo interpuesto el recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0435/2013 de 22 de abril de 2013, disponiendo anular la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR N° 54/2012 de 21 de diciembre, debiendo coordinar con la Unidad de Fiscalización de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia el inicio de una fiscalización de conformidad al art. 104 de la L. N° 2492. Habiendo interpuesto recurso jerárquico la Administración Aduanera que fue resultado con la resolución impugnada en el presente proceso, que confirmó la resolución de alzada.

#### V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la AGIT obró de manera correcta al ratificar la Resolución de Alzada que anuló obrados administrativos con reposición hasta la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012 de 17 de agosto de 2012 inclusive, por haber considerado que la Administración Aduanera no observó el Procedimiento de Control Diferido aprobado con la RD 01-004-09 porque debió coordinar el inicio de una Fiscalización mediante una orden de conformidad al art. 104 de la L. N° 2492.

#### VI. Analisis de la problemática planteada.

A objeto de resolver la litis, se efectúan las siguientes consideraciones:

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

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

Entre los objetivos específicos señala:

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

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

Asimismo, la RD 01-004-09 en análisis, para el caso específico del "Procedimiento de Control Diferido" en el Punto 4, num. 4 e incs. i y ii, del acápite B, Descripción del procedimiento de Control Diferido Regular establece: "...El fiscalizador elaborará las diligencias de acuerdo a formato de Anexo II, en las cuales se haga constar las observaciones encontradas, así como posibles tributos comprobar o desestimar la presunción de tributos omitidos En el caso que se comprueben los indicios, ii El Jefe de la Unidad de Fiscalización coordinara con el Jefe del Departamento de Fiscalización a Operaciones para que a través de la Gerencia Nacional de Fiscalización se emita la orden de Fiscalización y la Unidad de Fiscalización Regional aplique el Procedimiento de Fiscalización Aduanera posterior vigente.

A la conclusión de la fiscalización aduanera posterior efectuada a partir de los resultados del control diferido, el operador podrá acogerse a la reducción de sanciones establecidas en el artículo 156 del CTB"

Bajo la normativa constitucional y legal precedentemente expuesta, de los antecedentes administrativos desarrollados se advierte que la Administración Aduanera a raíz del Informe AN-GRLPZ- UFILR-I-N° 109/2010 de 03 de mayo de 2010, observó los resultados del Control Diferido Regular con relación a 128 DUI entre las cuales estaba la DUI C-20555 de 16 de septiembre de 2008, habiendo notificado con la Diligencia de Control Diferido AN-GRLPZ-UFILR-D-175/2010 de 31 de diciembre de 2010 al representante legal de la ADA Agenteca conforme se evidencia de fs. 54 a 59 del Anexo 2. Posteriormente, la Administración Aduanera emitió la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012 de 17 de agosto de 2012, donde presume la comisión de la contravención aduanera por Omisión de Pago de acuerdo a los arts. 160 núm. 3 y 165 de la L. N° 2492 por presumirse un pago menor de tributos al considerarse que existió un cálculo incorrecto de la base imponible, acto administrativo tributario que fue notificado al importador Marcos Bruno Tallacagua Limachi ( fs. 61 a 66 del anexo 2).

En el curso de la revisión efectuada resulta evidente que desde el inicio del procedimiento, se notificó a la Agencia Aduanera Agenteca así se establece de la diligencia AN-GRLPZ-UFILR-D-175/2010 de 31 de diciembre de 2010, con la que se solicitó a la ADA que en el plazo de 7 días regularice y advirtiendo que en caso de no recibirse respuesta o el pago correspondiente o considerarse insuficientes los aportes presentado, en aplicación del Procedimiento de Control Diferido se iba a coordinar con la Gerencia Nacional de Fiscalización, la emisión de la orden de Fiscalización para la aplicación del Procedimiento de Control Diferido aprobado mediante Resolución de Directorio RD 01-10-04 de 22/03/2004 ( fs. 60 del Anexo 2). Se advierte que hasta ese momento no se dio comunicación alguna al importador y además, en forma directa se emitió la Vista de Cargo N° AN-GRLPZ-UFILR-VC-022/2012 de 17 de agosto de 2012, actuado que recién fue notificado al importador Marcos Bruno Tallacagua Limachi (fs. 66 del Anexo N° 2), empero este no conoció el control diferido regular, incumpléndose el procedimiento de Control Deferido establecido en punto 4 numeral ii y iii del acápite B porque si bien existió el informe, pero no se evidencia que se hubiera dictado una Orden de Fiscalización como establece el procedimiento que fue dictado precisamente por la Administración Aduanera que no observó sus propias normas, vulnerando el debido proceso, el derecho a la defensa y el principio de publicidad, por lo que se considera que la decisión de la AIT fue correcta.

En consecuencia de acuerdo con la argumentación desarrollada y los fundamentos expuestos, sobre la base de la normativa constitucional, legal y reglamentaria que rige la materia, efectuando el análisis y su correcta interpretación, se estableció que las vulneraciones acusadas, no son ciertas, por lo que se concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ968/2013 de 9 de julio, no incurrió en vulneración alguna de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho.

#### V.4. Conclusiones.

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

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad demandada, cumplió con lo dispuesto en la de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica, más aún cuando la misma veló por los derechos del sujeto pasivo al debido proceso y a la defensa consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0968/2013 de 09 de julio, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 14 a 17; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0968/2013 de 9 de julio, dictada por la AGIT.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



600

**Lucio Hinojosa Méndez c/ Servicio Departamental de Salud Cochabamba**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Cochabamba**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 510 a 514 vuelta, en la que Lucio Hinojosa Méndez impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° 06/2014 pronunciada el 19 de mayo por el Director del Servicio Departamental de Salud de Cochabamba, la contestación de fs. 600 a 605, réplica de fs. 615 a 619, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En su condición de Médico Cirujano con especialidad en Oncología prestó servicios en el Hospital Viedma de la ciudad de Cochabamba y el 10 de marzo de 2008 intervino al paciente Ramiro Beltrán Rodríguez, con diagnóstico de cáncer de colon terminal, paciente que lamentablemente falleció en esa fecha al promediar el medio día.

El 31 de mayo de 2012, el Servicio Departamental de Salud (SEDES) inició de oficio un proceso administrativo interno en su contra y de la Dra. Yesenia Vega Solíz (Anestesióloga) por haber intervenido en la operación con el argumento de mala praxis, procedimiento en el que se dictó la Resolución Administrativa de Responsabilidad N° 20/2012 de 30 de agosto con la que se le impuso una sanción de descuento del 20% de su haber de un mes. Planteado recurso de revocatoria, la Resolución de Revocatoria 12/2012 confirmó la Resolución impugnada, motivo por el cual, presentó recurso jerárquico que dispuso la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta que el Juez Sumariante dicte nueva resolución de apertura de inicio de proceso administrativo interno contra ambos galenos.

El Juez Sumariante el 03 de octubre de 2013, dictó el Auto de Apertura de Proceso Administrativo Interno contra ambos, acusando la comisión de contravenciones a los arts. 3-a) y 12 de la L. N° 3131 y a los arts. 3, 9 y 15 del Código de Ética y Deontología; habiendo prestado su declaración informativa presentó la excepción de prescripción de la acción al estar vencido término de 2 años desde el supuesto acto contraventor que data de 10 de mayo de 2008 siendo la citación con el proceso de 22 de octubre de 2013, por lo que hubieran transcurrido 4 años con 7 meses.

Habiendo denegado el Juez Sumariante la prescripción planteada el 26 de noviembre de 2013 y posteriormente el 31 de diciembre de 2013 mediante R.A. N° 33/2013 determina la suspensión de sus funciones por el lapso de 30 días sin goce de haber y destitución contra la otra profesional médico porque consideró que incurrió en infracción al Código de Salud aprobado por Decreto L. N° 15629 de 18 de julio de 1978 en sus arts. 2 y 3 L. N° 3131. Habiendo interpuesto recurso de revocatoria considerando que el Juez Sumariante incurrió en error material al denegar la solicitud de prescripción de la acción como también al haber fallado con una sanción mayor es decir a los 20% de sus haberes agravando su situación personal y profesional.

Posteriormente interpuso recurso jerárquico que confirmó la Resolución de Revocatoria 03/2014, que se impugna en el presente proceso.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamento jurídico de su acción transcribió los arts. 3 y 15 de la L. N° 3131, 17 del D.S. N° 23318-A y 16 del D.S. N° 26237. Finalmente transcribió los arts. 19, 20 y 70 de la L. N° 2341. A continuación indicó que el primer proceso administrativo interno fue anulado en el recurso jerárquico con reposición de todo lo obrado hasta el momento del inicio del proceso administrativo interno de manera que todo lo actuado es inexistente y sin efecto legal alguno.

En mérito a la Resolución Jerárquica, el Juez Sumariante dispuso la apertura de proceso administrativo interno, acompañado del informe de auditoría externa, elaborado por los Dres. Janeth Daza, Auditora Medica e Iris Galindo, Auditora Medica –SEDES y que una vez revisado dicho informe de auditoría medica externa, evidenció una serie de infracciones e incumplimiento de requisitos de validez en que se incurrió porque: a) Los médicos auditores no demostraron su condición de médicos auditores, no existiendo constitución legal de la comisión de auditores médicos de la gestión 2013 contraviniendo el art. 16 de la L. N° 3131, siendo un defecto absoluto no susceptible de convalidación que viola el derecho a la defensa y el debido proceso establecido en el art. 115 de la C.P.E. Refiere que en cada gestión el primer mes debe nombrarse a auditores médicos especializados conforme determina el reglamento del ejercicio de la profesión médica, en el caso de autos no existe prueba idónea que evidencie que se hubiere cumplido con la designación de médicos auditores a más de los externos que resultan que no cumplieron con la acreditación de su calidad e idoneidad profesional y que ante la falta de requisitos de validez el informe de auditoría medica externa por incumplimiento de formalidades debe ser considerado inexistente y al no haberse pronunciado ni el Juez Sumariante y tampoco el Superior Jerárquico incurrieron en omisión indebida.

Añadió que la designación de médicos auditores externos no fue puesta en conocimiento de las partes porque no fueron notificadas conforme a derecho por lo que fue una restricción al derecho de plantear excusa y recusación de los galenos restringiendo así el derecho a la defensa y al debido proceso. Continúa señalando que el informe final de auditoría no se puso en conocimiento de las partes involucradas en el acto médico, con la finalidad de hacer uso de los recursos legales u observaciones legales pertinentes, lo que acarrea la nulidad del informe de auditoría medica externo, ya que se infringió el principio de legalidad previsto en la L. N° 2341.

Añadió que desde el acto médico presuntamente realizado el 10 de marzo de 2008 hasta la notificación con el Auto de apertura del proceso administrativo interno transcurrieron 5 años y 7 meses. Indica que la norma determina como forma de extinguir la acción varias situaciones entre ellas, la prescripción que se encuentra contemplada en el art 16 del D.S. N° 26237 que establece el plazo de 2 años para que la entidad o denunciante inicie el proceso administrativo interno, bajo sanción de caer por su dejadez que opere la prescripción. En su caso señaló que interpuso dicha prescripción contra la supuesta contravención toda vez que venció superabundantemente el plazo de dos años y no pueden alegar que el inicio del proceso administrativo interno interrumpe la prescripción.

Continúa indicando que debe entenderse e interpretarse el art. 16 del D.S. N° 26237, que señala que opera la prescripción a los dos años computables a partir del acto médico contraventor y el inicio del proceso debe darse en ese término porque una vez pasado ese tiempo prescribe la acción a favor del beneficiario siempre y cuando éste hubiera interpuesto o invocado dicha prescripción en el curso del proceso, aspecto que sí cumplió en todas la etapas del proceso y en ninguna etapa fue considerada de forma cabal, más al contrario como si fuese un acto con efecto permanente y amparada en Sentencia Constitucional de un menor con incapacidad permanente, asimila y aplica al presente caso cosa que es totalmente errado, hace mención a la prescripción materia civil transcribiendo los arts. 1493 y 1497, mencionado que dichas normas fueron aplicadas supletoriamente por el juez Sumariante y la autoridad jerárquica.

Refiere que al haber denegado la prescripción mediante resolución de 26 de noviembre de 2013 se ha infringido disposiciones procesales de orden público y de cumplimiento obligatorio. Hizo mención a la prueba documental y testifical aportada en la etapa administrativa, mencionando que estos elementos no fueron valorados integralmente por el Juez Sumariante ni por el Superior Jerárquico, vulnerando así el principio de tipicidad y el de presunción de inocencia por una mala y deficiente valoración de la prueba; asimismo, señala que las resoluciones administrativas no se encuentran debidamente fundamentadas, tampoco existe principio de congruencia entre lo denunciado y resuelto.

### I.1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia, se la declare probada y consiguientemente se revoquen las Resoluciones Administrativas Nos. 33/2013 de 31 de diciembre y 06/2014 de 19 de mayo, por tanto absuelto de toda responsabilidad administrativa.

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



Que ante esta demanda, el Director del Servicio Departamental de Salud de Cochabamba, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando que en cumplimiento de la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico N° 12/2012 de 5 de noviembre emitida por el Director del SEDES, el Juez Sumariante de Turno del SEDES (Dr. Jonathan E. Arce) dispuso el Inicio del Proceso Administrativo Interno de conformidad a la L. N° 1178 y su D.S. N° 23318-A Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, modificado por el D.S. N° 26237, en contra de los galenos Dr. Lucio Hinojosa y Dra. Yesenia Vega Soliz, estableciendo en la R.A. N° 22/2013 de 31 de diciembre la sanción de suspensión de 30 días sin goce de haber para el Dr. Lucio Hinojosa Méndez y la sanción de destitución del Sistema Público de Salud para la Dra. Yesenia Vega Soliz, sanciones que fueron ratificadas en el recurso de revocatoria y jerárquico.

Refirió que el Proceso Administrativo Interno instaurado en contra de los doctores Lucio Hinojosa y Yesenia Vega Soliz fue sustanciado de conformidad a la L. N° 1178 y su D.S. N° 23318-A Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, modificado por el D.S. N° 26237, que en su art. 28, señala que la resolución dictada por la máxima autoridad ejecutiva no es susceptible de recurso ulterior en vía administrativa.

Con relación a la vulneración del derecho al debido proceso mencionó la S.C. N° 0053/2012 de 09 de abril e indicó que se dio cumplimiento a todos los requisitos establecidos en el debido proceso habiéndose tramitado el proceso administrativo conforme a lo previsto en la L. N° 1178, y el D.S. N° 23318-A Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública modificado por el D.S. N° 26237 de 29 de junio de 2001, notificando al demandante con el auto de apertura y otorgándole plazo para presentación de pruebas de descargo y asuma amplia defensa e irrestricta asistido por defensa técnica. Concluido el periodo de prueba se dictó Resolución Final del Sumario, que fue objetado con la interposición de recurso de revocatoria y posterior recurso jerárquico.

Con relación que el proceso en su contra hubiera sido llevado de oficio por el SEDES, indica que es totalmente falso ya que el mismo se inició en base a un informe de auditoría médica externa que recomendó a la Dirección del SEDES de iniciar el proceso conforme con la previsión del art. 18-c) del D.S. N° 23318-A.

Con relación a que los médicos auditores no demostraron ni acreditaron su condición de auditores, señaló que son auditores médicos reconocidos por el Ministerio de salud, por la Sociedad de Auditoria Medica y por su respectivo Colegio Médico de manera que lo manifestado por el demandante carece de veracidad, además que el SEDES a momento de designar como auditores revisa toda la documentación que demuestre su condición de Auditores Médicos para cumplir esa labor de conformidad a lo establecido en el Manual de Auditoria en salud y Norma Técnica aprobado por R.M. N° 0090 de 25 de febrero 2008, norma que no establece que los Auditores médicos deban acreditarse ante los auditados o involucrados, siendo esa observación que podría equipararse a objetar la designación de un Juez que no cumpla requisitos exigido, pues se entiende que el Consejo de la Magistratura ha procedido a la revisión minuciosa de todo su currículo.

Respecto a que cada gestión el primer mes debe nombrarse a auditores médicos especializados, menciona que este aspecto es falso ya que dicho supuesto formal no existe, no se encuentra descrito en ninguna normativa e incluso el ahora demandante no señala la normativa donde se encuentra dicho procedimiento ya que el Manual de Auditoria y Norma Técnica no establece el argumento descrito por el demandante. Con relación a que debía ponerse en conocimiento del demandante quienes serían, para hacer valer sus derechos y plantear excusas o recusaciones, aclara que dicho manual en su art. 50 que el solicitante de la auditoria interna podrá presentar al Director del SEDES la recusación de cualquiera de los integrantes de la comisión.

Con relación a que no se habría puesto en su conocimiento el informe final de la auditoria Medica externa, ello no resulta evidente ya que los médicos involucrados tuvieron en el proceso administrativo acceso irrestricto a la auditoria medica como a todos los antecedentes del proceso no pudiendo ahora hablar de desconocimiento, más cuando para plantear la presente demanda solicitó fotocopias legalizadas y simples del proceso.

Respecto a la prescripción, indica que si bien el demandante invocó la prescripción de conformidad al art. 16 del D.S. N° 23318-A del Reglamento de la Función Pública su petición fue denegada con argumentos de orden legal referidos en las resoluciones de revocatorio y jerárquico, última que señala: "que la revisión de antecedentes el Sumariante mediante Auto de 25 y 26 de noviembre de 2013 se pronunció declarando improcedente la excepción de prescripción bajo el fundamento del Derecho a la Vida, Defensa de la Vida, Cuidado de la salud Integral de la Persona, etc. Asimismo en la resolución de revocatoria hizo alusión a la S.C. N° 1888/2011-R de 07 de noviembre del 2011 que establece que el derecho a la vida es el bien jurídico más importante razón por lo cual será improcedente la Prescripción. Esa instancia después de la revisión de antecedentes como señala manifiesta que el proceso fue iniciado mediante Auto de 03 de octubre de 2013 en cumplimiento a la resolución jerárquica N° 12/2012 de 05 de noviembre de 2012 que anulo obrados hasta fs. 37 que dispuso dictar nueva resolución de apertura del proceso administrativo Interno en contra del ahora demandante y otra, con la finalidad de garantizar el Debido Proceso y Derecho a la Defensa consagrado en la C.P.E. Aspecto que no podría ser desconocido por los recurrentes quienes no pueden valerse del tiempo transcurrido entre la Resolución jerárquica que establece la Nulidad de Obrados y el Auto de Apertura de octubre de 2013, pues en todo ese tiempo el tema de fondo estaba latente es decir pendiente de resolución, considerando que este segundo proceso emerge a consecuencia de una disposición jerárquica fin de cumplir ciertas formalidades exigidas por el debido proceso el sumariante el Auto de Apertura de Proceso Administrativo Interno el 03 de octubre de 2013, dio cumplimiento a la resolución jerárquica.

Transcribieron el art. 1503-I del Código Civil, de igual forma el argumento utilizado por el Sumariante se refirió al derecho a la vida y la salud guardando una relación con la S.C. N° 1888/2011R de 7/11/2011, misma que a criterio del recurrente no guarda relación con el SEDES y trata del estado de salud de un menor de edad; sin embargo, a mayor abundamiento respecto al derecho a la vida corresponde aclarar que en el presente caso el tema de fondo es el acto médico, el derecho a la vida y la salud, ya que el paciente falleció por la actitud negligente de los servidores públicos procesados cada uno en el ámbito de sus competencia, aspecto que hubiera sido diferente si se tomaban en cuenta los recaudos observados en la auditoria medica externa, que siendo el resultado "fallecido" no significa que no exista un daño permanente, ni que

el proceso fuera irrelevante....” por lo que no podía dejarse impune el fallecimiento de un paciente por formalismos administrativos que beneficiará galenos que no cumplieron con normas y protocolos para la atención del paciente.

Respecto a la falta de valoración de las pruebas, el demandante no indicó qué pruebas no fueron valoradas, solo menciona que no fueron valoradas ni menciona como le hubiera causado agravio, resultando insuficiente para su viabilidad al no ser claro y concreto la falta de valoración de que prueba.

Ahora por la supuesta falta de fundamentación de las Resoluciones, mencionó que todos los reclamos por el peticionante fueron fundamentados y motivados conforme a derecho. Respecto a la vulneración del derecho al trabajo si bien el trabajo estaría garantizado por la C.P.E., sin embargo existen excepciones que guarda relación con la transgresión de una norma y la realización de un proceso previo así lo establece la S.C. N° 1728/2012.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Lucio Hinojosa.

#### III. De la problemática planteada.

En autos, el demandante solicita se declare probada su demanda y se revoquen las RR.AA. Nos. 33/2013 de 31 de diciembre y 06/2014 de 19 de mayo y por tanto sea absuelto de toda responsabilidad administrativa porque el hecho que dio lugar al proceso administrativo al que fue sometido ocurrió el 10 de marzo de 2008 por lo que a la fecha de inicio del proceso había operado la prescripción. Adicionalmente denunció la vulneración del debido proceso por actos irregulares del procedimiento.

Por su parte la autoridad demandada señaló que el procedimiento respetó el debido proceso y en cuanto a la prescripción que fue denegada tomando en consideración el derecho a la vida, la defensa de la vida y el cuidado de la salud integral de la persona.

Establecido el objeto de la controversia, tanto la demanda como la contestación son uniformes en cuanto a que el hecho que dio lugar al proceso administrativo ocurrió el 10 de marzo de 2008 y que el 31 de mayo de 2012, el Servicio Departamental de Salud (SEDES) inició de oficio un proceso administrativo interno en contra del ahora demandante, el cual fue anulado por disposición de la autoridad jerárquica, quien ordenó al Juez Sumariante que dicte nueva resolución de apertura de inicio de proceso administrativo interno contra ambos galenos.

En cumplimiento de lo ordenado, el 03 de octubre de 2013, el Juez Sumariante dictó el Auto de Apertura de Proceso Administrativo Interno contra el demandante y otra profesional de la medicina acusando la comisión de contravenciones a los arts. 3-a) y 12 de la L. N° 3131 y a los arts. 3, 9 y 15 del Código de Ética y Deontología. En el curso del proceso, Lucio Hinojosa Méndez planteó la excepción de prescripción de la acción al estar vencido término de dos (2) años desde el supuesto acto contraventor que data de 10 de marzo de 2008, siendo la citación con el proceso de 22 de octubre de 2013, por lo que hubieran transcurrido 4 años con 7 meses. El proceso sumario concluyó con la emisión de la Resolución Administrativa 33/2013 de 31 de diciembre dictada por el Sumariante del Servicio Departamental de Cochabamba, cursante de fs. 424-432 del Anexo N° 2, que determinó la existencia de responsabilidad administrativa de Lucio Hinojosa y le impuso una sanción de suspensión de treinta días sin goce de haberes. Habiendo formulado recurso de revocatoria que fue resuelto por R.A. N° 03/2014 de 26 de febrero por el Sumariante del Servicio Departamental de Cochabamba cursante de fs. 448-451 del Anexo N° 2 que ratificó la Resolución impugnada. Finalmente, la autoridad demandada confirmó la Resolución de Revocatoria dándose inicio al presente proceso contencioso-administrativo.

Siendo uno de los argumentos de la demanda, corresponde referirse a la prescripción en materia de infracciones administrativas, su cómputo y las causales de suspensión, para luego referirse si corresponde, a los demás agravios expuestos por el demandante.

Como se ha señalado precedentemente, en el curso del proceso sumario, el ahora demandante planteó la prescripción, petición que fue negada con Auto de 26 de noviembre de 2013, en el que se señaló "... si bien han transcurrido más de cinco años desde que el paciente Ramiro Beltrán habría ingresado al Viedma y que el art. 16 del D.S. N° 23318-A, modificado por el D.S. N° 26237, refiere que la responsabilidad administrativa prescribe a los dos años de cometida la contravención tanto para funcionarios como para ex funcionarios... esta autoridad debe considerar insoslayablemente el derecho a la vida, derecho del que goza toda persona y la atención realizada en el Hospital Viedma al paciente Ramiro Beltrán quien ha fallecido en quirófano por presunta vulneración a la normativa administrativa de parte de los galenos ahora procesados, así por más que el presente proceso sea un proceso administrativo no podría ser procedente el beneficio de la prescripción toda vez que la misma es una cuestión de orden administrativo y que por el pasar del tiempo y las formalidades procedimentales no se puede dejar de lado y obviar el esclarecimiento de la muerte de un paciente, siendo la vida el derecho elemental y fundamental de toda persona y no esclarecer el fallecimiento de un paciente por formalismos como es la prescripción ahora aludida por el procesado...". Dicho fundamento fue confirmado en revocatorio y jerárquico, instancia en la que se consideró también "que el proceso fue iniciado mediante Auto de 03 de octubre de 2013, emitido en cumplimiento de la Resolución Jerárquica 12/2012 de 05 de noviembre de 2012 que anuló obrados hasta fs. 37 y dispuso dictar nueva resolución de apertura del proceso administrativo interno en contra del ahora demandante y otra, con la finalidad de garantizar el Debido Proceso y Derecho a la Defensa consagrado en la C.P.E., aspecto que no podría ser desconocido por los recurrentes quienes no pueden valerse del tiempo transcurrido entre la Resolución jerárquica que establece la Nulidad de Obrados y el Auto de Apertura de octubre de 2013, pues en todo ese tiempo el tema de fondo estaba latente es decir pendiente de resolución, considerando que este segundo proceso emerge a consecuencia de una disposición jerárquica fin de cumplir ciertas formalidades exigidas por el Debido proceso el Sumariante el Auto de Apertura de Proceso Administrativo Interno el 3 de octubre de 2013, dio cumplimiento a la resolución jerárquica...".

Establecido lo anterior, se tiene que el D.S. N° 23318-A, con las modificaciones dispuestas por el D.S. N° 26237 de 29 de junio de 2001 en su artículo 16 señala lo siguiente:

“Art. 16 (Prescripción). La responsabilidad administrativa prescribe a los dos años de cometida la contravención, tanto para servidores como para ex servidores públicos.

Este plazo se interrumpe con el inicio de un proceso interno en los términos previstos por el art. 18 del presente Reglamento. La prescripción deberá ser necesariamente invocada por el servidor público que pretende beneficiarse de ella y pronunciada expresamente por la autoridad legal competente”.

Consecuentemente el régimen administrativo disciplinario aplicable a los servidores públicos reconoce la prescripción de la acción de la autoridad administrativa para imponer sanciones, establece un término y precisa claramente las causales de interrupción, siendo menester establecer la naturaleza de este instituto jurídico y la de los procesos disciplinarios por el ejercicio de la función pública.

En relación al proceso interno el art. 18 del D.S. N° 23318-A vigente, señala que es el procedimiento administrativo que se incoa a denuncia, de oficio o en base a un dictamen dentro de una entidad a un servidor o ex servidor público a fin de determinar si es responsable de alguna contravención y de que la autoridad competente lo sancione cuando así corresponda. Consta de dos etapas: sumarial y de impugnación, que a su vez se constituye por los recursos de revocatoria y jerárquico; de donde se concluye que es una expresión del poder sancionador del Estado esta vez aplicado a sus funcionarios públicos, por ende, son aplicables los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

En coherencia con lo anterior resulta necesario también precisar que si bien la norma contenida en el art. 16 del D.S. N° 23318-A no señala expresamente desde cuándo se computa la prescripción, en supletoria se tiene que el art. 79 de la Ley de Procedimiento Administrativo tampoco lo hace, motivando la consulta del Código de Procedimiento Penal que en su art. 30 expresa que comienza a correr desde la media noche del día en que se cometió el delito o en que cesó su consumación, en autos se ha referido que el hecho que motivó el procesamiento del demandado por presuntas infracciones administrativas ocurrió el 10 de marzo de 2008; consecuentemente el término de la prescripción comenzó a correr desde la medianoche de ese día y transcurrió ininterrumpidamente hasta la medianoche del 10 de marzo de 2010. Ahora bien, el proceso administrativo que fue iniciado el 31 de mayo de 2012 (aunque luego fue anulado) no puede considerarse como una causa de interrupción del término de la prescripción porque ya había operado casi dos años antes, motivo por el cual el criterio de la autoridad demandada es erróneo.

Establecido lo anterior corresponde referirse al instituto de la prescripción que doctrinariamente y legalmente, implica la cesación de la potestad punitiva del Estado al transcurrir un periodo de tiempo determinado, su fundamento radica en razones de seguridad jurídica y por ello, es una garantía que permite impedir el ejercicio de la acción punitiva una vez que transcurre el plazo señalado por la norma; consecuentemente, se encuentra ligada al art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que en su numeral 1, señala claramente que “... Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...”; consecuentemente la prescripción no es una mera formalidad cuya importancia pueda ser restada por la autoridades encargadas de aplicar la norma constitucional y sus normas de desarrollo, quienes al amparo de una pretendida ponderación del derecho a la vida han vulnerado los derechos y garantías reconocidas por normas supraconstitucionales y de la propia Constitución del Estado al funcionario público ahora demandante, cuando infieren la culpabilidad del procesado con clara vulneración de su derecho a la presunción de inocencia y al debido proceso también garantizados constitucionalmente.

Por las razones expuestas, corresponde acoger favorablemente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda interpuesta por Lucio Hinojosa Méndez, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 06/2014 pronunciada el 19 de mayo, dictada por el Director del Servicio Departamental de Salud de Cochabamba y todos los actuados del proceso administrativo hasta el Auto de Inicio del Proceso inclusive, disponiéndose el archivo de obrados.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por emitir voto disidente.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani Villca, Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



601

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 60 vta., interpuesta por Verónica j. Sandy Tapia, en representación de legal de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ N° 0843/2014, pronunciada el 3 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 85 a 94; réplica de fs. 98 a 103; dúplica de fs. 116 a 117; apersonamiento de Ramiro Félix Vellavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto en calidad de tercero interesado de fs. 122 a 126; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el SIN, distrital Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV) relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4035169973 correspondiente al periodo noviembre 2012.

El 11 de septiembre de 2013 se notificó al contribuyente de referencia con la Orden de Verificación Externa N° 13990200534 poniéndose en su conocimiento al mismo tiempo el Requerimiento de Documentación N° 13400900008 por el que se solicita documentación, concediéndole un plazo de 5 días para su presentación, la cual fue presentada por el contribuyente antes del plazo establecido. El 17 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/156/2013, el cual concluye que, como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificado de Devolución Impositiva (CEDEIM) corresponde a la devolución de Bs11.070.428 por el IVA del periodo de noviembre 2012.

El 14 de noviembre de 2013, el SIN emitió la Resolución Administrativa (RA) CEDEIM PREVIA N° 23-01000-13, mediante la cual se ratifica a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el impuesto y periodo citados, el importe de Bs 11.070.458.- notificándose al contribuyente con dicho actuado administrativo el 18 de noviembre de 2013. Contra dicha Resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0206/2014 (sin indicar mayores fundamentos respecto a dicha Resolución). Posteriormente, el 03 de junio de 2014 se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ00843/2014, la cual revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0206/2014 que dispone la revocatoria parcialmente de la RA CEDEIM Previa N° 23-1000-13 de 14 de noviembre (no señala los motivos de dicha Resolución).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital Oruro del SIN previa transcripción de la Resolución Jerárquica, respecto a los gastos de realización, señala que, la Administración Tributaria efectúa sus cálculos por la falta de documentación de los gastos realizados desde frontera hasta su entrega, correspondiendo aplicar el 45 % sobre el valor oficial de acuerdo al art. 10 del D.S. N° 25465. Conforme a lo anterior, indica que, se determinaron diferencias entre los importes consignados en las Facturas Nos. 515, 516, 525 y 526 que no guardan relación debido a que presentan diferencias entre el importe consignado en las facturas y el pago efectivo, diferencia detectada por los gatos en puerto y que el contribuyente argumenta que son diferencias por tipo de cambio del dólar, chileno/dólar boliviano y redondeo; sin embargo según detalle de despacho se trabajó con el tipo de cambio = 6,96 por dólar por lo que corresponde aplicar el 45 % sobre el valor oficial de cotización de acuerdo al art. 10 del D.S. N° 25465.

Indica también, que las Facturas comerciales Nos. 521 y 523 presentan diferencias por concepto de flete de transporte con respecto al monto consignado en la factura y el pago efectivo, por lo que corresponde aplicar el 45 % sobre el valor oficial de cotización de acuerdo al art. 10 del D.S. N° 25465 y la Factura comercial N° 526 no se encuentra respaldada por un contrato de compra venta de estaño metálico.

Continúa señalando que, por tal motivo se evidencia que el contribuyente no presentó respaldos de pago de gastos de puerto de las facturas de exportación Nos. 515, 516, 521, 523, 525 y 526 debido a que los respaldos de los importes pagos son menores a los consignados en dichas facturas que no guardan relación. Por lo manifestado, el art. 10 del D.S. N° 25465 es una disposición taxativa, porque establece que se presumirá como gastos de realización el 45 % cuando estos no estén debidamente respaldados por las condiciones contractuales. En ese sentido, conforme al art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0004-03 de 11 de marzo de 2003, exige la presentación de los documentos que respalden las condiciones contratadas, debiendo en consecuencia dichos documentos contener toda la información relativa a los gastos de realización, aspecto que de la revisión de antecedentes no se evidencia; por lo que la Administración Tributaria consideró que

los gastos de realización son del 45 % porque no se encuentran claramente establecidos y están mal determinados los importes de gastos de realización, más aun cuando dicha RND exige que los gastos de realización estén respaldados por el contrato respectivo, por lo expuesto, corresponde confirmar la actuación del departamento de Fiscalización del SIN, en estricta aplicación de las disposiciones mencionadas precedentemente.

En cuanto a los medios fehacientes de pago, inicia citando y transcribiendo de manera textual los numerales 11 del art. 66, 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, así como el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, para continuar señalando que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, aplicó estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas ya que de la revisión de antecedentes, sostuvo que se constató que las Facturas Nos. 27, 28, 33, 2558, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 emitidas por la Comercializadora de Minerales Socymet y COMIBOL Empresa Minera Huanuni, no contaban con los medios fehaciente de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas; por lo que se observó el crédito fiscal de Bs 2.829.030; debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 11.070.428.- por el IVA haciendo constar que una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas en el proceso de verificación.

Indica que la AGIT señaló que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera, presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues la EMV, en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009 con número de orden N° 4037351289, Cuadro de Retenciones de Regalía Minera y Cuadro desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como Regalía Minera en cumplimiento de normativa vigente, éstos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de Resumen de Liquidaciones Finales Facturados de lotes emitidas por COMIBOL, Cuadro de Determinación del Importe de la Factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, documentación de la cual se evidencia que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008.

Añade que, la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la Regalía Minera, lo que no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia, que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta del mineral sin descontar la retención por Regalía Minera, tal cual se evidencia en el Cuadro Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes presentado, por lo que la EMV estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera, lo que contraviene lo establecido en el D.S. N° 25465, que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el IVA, ICE Y GA.

Por ello considera ilegal la conclusión arribada por la AGIT, ya que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago, no demuestran el 100% del pago total de importe facturado de las compras.

Señala también que, el departamento de fiscalización del SIN, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N°27310 modificado por el art. 12.111 del D.S. N°27874 ha considerado los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo; es decir, no se ha depurado la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino solo la parte no respaldada, por lo que no se vulneró en ningún momento los derechos del sujeto pasivo, al contrario, éste debió haber presentado todos los documentos que efectivamente acrediten tales compras realizadas de COMIBOL Empresa Minera Huanuni, conforme lo dispone el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano; empero la Resolución Jerárquica no ha tomado en cuenta que en el memorial de recurso de alzada de la EMV, la misma reconoce expresamente que no demostró con medios fehacientes de pago, con respecto a las facturas observadas. En ese sentido, no solo basta la posesión de la factura para otorgar el derecho al crédito fiscal sino que, la nota fiscal también debe estar vinculada a la actividad del exportador, conforme establece el segundo párrafo del art.8-a) de la L. N° 843, empero la AGIT señala erradamente que "la regalía minera no forma parte del importe factura por la EMH, sino que se trataría de retenciones efectuadas por el vendedor", porque la Administración Tributaria expuso el porqué la depuración de las Facturas Nos. 27, 28, 33, 2558, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 emitidas por la Comercializa de Minerales Socymet y COMIBOL Empresa Minera Huanuni no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

Indica también que, de una revisión de antecedentes administrativos se observa que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, de acuerdo a la verificación de medios, costos y pagos a la actividad exportadora, es decir, a la verificación de medios fehacientes de pago, el contribuyente no demostró el 100 % del pago de los importes facturados por sus proveedores, y conforme el art. 12 de la Ley 1489, modificado por la L. N° 1963 y art. 13 de esta última, fue evidente el cumplimiento de los requisitos legales establecidos en los arts. 4, 11 de la L. N° 843, art. 12 de la L. N° 1489 modificada por la L. N° 1963 y 3 del D.S. N°25465; sin embargo el argumento de la AGIT en sentido de incrementar el importe correspondiente a Gastos de Realización, fue que la Administración Tributaria no hubiera efectuado una correcta revisión, por lo que solicita que se revoque la Resolución Jerárquica y confirmar la RA CEDEIM N° 23-1000-13.

Por todo lo expuesto, señala que resulta claro y ampliamente demostrado que los actos de la Administración Tributaria fueron desarrollados observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la LPA, además que, respetó los derechos y garantías reconocidos en la Constitución.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando "se emita sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, por tanto confirmar la RA CEDEIM N° 23-1000-13 de 14 de noviembre de 2013 emitida por la Administración Tributaria" (sic).

II. De la contestación a la demanda. Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 19 de febrero de 2015, que cursa de fs. 85 a 94, y señala lo siguiente:

Previa cita de los arts. 4 y 12 del D.S. N°29577, 5 y 8 de la L. N° 843 señala que, las compras realizadas por la EMV a Socymet SRL y COMIBOL, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera, aspecto que fue considerado por la EMV en las "Liquidaciones Finales", que reflejan, la determinación del Valor Neto que es la base para la facturación a efectos del IVA, y también el cálculo de la Regalía Minera sobre el Valor Bruto de Venta, estableciendo al final el saldo que EMV debe cancelar a Socymet y COMIBOL.

Asimismo, de una revisión de antecedentes se verificó que la EMV presentó los cuadros cursantes a fs. 618, 625, 632, 644, 652, 660, 668, 676, 684, 692, 701, 720, 739, 761, 780, 796, 811, 831, 848 y 865 de antecedentes administrativos, en los cuales efectúa una correlación entre la forma de "Determinación del importe de la factura" y los "Medios Fehacientes de Pago", evidenciándose que se estableció el "valor de la factura", para cada uno de los Lotes de mineral adquirido, importes por los cuales las empresas Socymet SRL y COMIBOL, emitieron las correspondientes facturas, cumpliendo lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la L. N° 843, en la segunda parte de los citados cuadros, la EMV efectuó la descripción de los pagos, estableciendo como "Comprobante Final" el detalle de los comprobantes de Banco Dólares emitido por el pago de la compra, cuyos importes registrados corresponderían al saldo a cancelar establecidos según las "Las liquidaciones finales", mismos que no incluyen el IVA ni el importe de la RM, reflejando en la columna RM que el importe por este concepto fue descontado en el total a cancelar, de acuerdo a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N°29577, por lo que, las empresas Socymet SRL y COMIBOL, como vendedores del mineral y obligados a facturar, no incluyeron la Regalía Minera.

Continúa indicando que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Facturas Nos. 27, 28 y 33 emitidas por SOCYMET SRL y las Facturas Nos. 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 emitidas por COMIBOL porque no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, depurando un crédito fiscal total de Bs 2.829.030; cuya observación es el código b, debido a que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad, incumpliendo con lo establecido en el art. 37 del D.S. N°27310, modificado por el art. 12 del D.S. N°27874. De la revisión de antecedentes, se evidencia que las Facturas citadas fueron emitidas por Bs 136.310.317.95; según papel de trabajo: "Verificación de crédito fiscal compras superiores a 50.000 UFV-medios fehacientes de pago" cursante a fs. 613 de antecedentes administrativos, c.4, la Administración Tributaria aceptó los pagos por Bs 114.548.549.75; porque se encuentran debidamente respaldados con comprobantes de Bancos Bolivianos y Dólares, Movimiento de Cuentas-Banco Central de Bolivia, Comprobantes de Liquidación de Concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 21.761.768.20.

La retención de la Regalía Minera y su posterior empoce a favor del fisco, realizado por la EMV, también se constituye en un medio de pago, pero la Administración Tributaria en la formulación de la observación refiere a la presentación de los pagos por Regalía Minera porque no fueron acreditadas con la presentación del F-3009; sin embargo, se tiene que dicha documentación no forma parte de los mismos, aspecto que también habría sido observado por la ARIT y por tal razón la EMV, en el término de prueba ante la instancia jerárquica, presentó dicha documentación cursante a fs. 164 a 191 de obrados, por lo que de acuerdo al art. 200-1 del CTB, referido al principio de verdad material, la AGIT valoró la prueba de Boletas de Pago F-3009, Boleta de Pago de la Regalía Minera correspondiente al periodo de noviembre de 2012, acompañadas de los cuadros desglosados Retención de la Regalía Minera, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, que forman parte de las señaladas facturas, acreditando de esta manera el sujeto pasivo, la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el art. 21 del D.S. N°29577, por lo que, las retenciones efectuadas por concepto de Regalía Minera, se constituyen en Medios de Pago válidos por Bs 111.322.88; resultando la diferencia después de la consideración de la Regalía Minera, por las facturas 27, 28, 33, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906, el importe de Bs 17.650.445.32; cuyo crédito fiscal asciende a Bs2.294.558.

Con relación a la depuración parcial de Bs 1.376.- correspondiente a las Facturas Nos. 27, 28 y 33 de Socymet, depuración que no correspondería debido a que corresponde a descuentos en demasía en Regalía Minera de dichas facturas; señala que, no se advierte documentación que evidencia el pago en demasía en Regalía Minera por las citadas Facturas y considerando que el contribuyente no aportó mayor prueba que respalde dicho reclamo, correspondió mantener la depuración de crédito fiscal por falta de respaldos, correspondiente a las Facturas N° 27, 28 y 33.

En cuanto al principio de neutralidad impositiva no está siendo cumplido, es importante puntualizar que si bien el art. 12 de la L. N° 1489, modificado por la L. N° 1963, señala que los exportadores recibirán la devolución de impuestos, pero que esa devolución estará sujeta a reglamentación; es decir, que el D.S. N°25465, en su art. 10 establece que la devolución del IVA será reintegrado según lo dispuesto en los arts. 8 y 11 de la L. N° 843, entonces en el presente caso, es evidente que el recurrente no respaldó con medios fehacientes de pago la totalidad de las facturas, los documentos contables que señala haber presentado el recurrente, respaldan parcialmente las facturas emitidas por Socymet SRL y COMIBOL.

Consiguientemente, queda claro que la Regalía Minera se constituye en medio fehaciente de pago, con relación al análisis de los medios fehacientes de pago, además las facturas por análisis de dirimición de concentrados SN y manipuleo de concentrados, no se encuentran debidamente respaldadas y porque la documentación contable presentada, respalda parcialmente las facturas observadas, por lo que existe una diferencia no pagada de Bs 17.650.445.32; cuyo crédito fiscal asciende a Bs 2.294.558.- que no cuenta con medios fehacientes de pago y no pueden ser sujeto de devolución impositiva, por lo que revocó parcialmente la AGIT la Resolución de Alzada, dejando sin efecto el importe de Bs 4.111.322.88; cuyo crédito fiscal es Bs 534.472.- por concepto de Regalía Minera, siendo el importe a devolver de Bs

15.543.577.- correspondiente al periodo fiscal noviembre 2012, por tal razón, lo aseverado por el demandante carece absolutamente de contenido jurídicotributario y permite evidenciar a través de su confesión que no existe agravio alguno, como se podrá evidenciar en el momento de compulsar y valorar el expediente y sus antecedentes administrativos. Finaliza citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto a la depuración de crédito fiscal porque no se encuentran completamente respaldadas las facturas con medios fehacientes de pagos, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0446/2012 y como jurisprudencia la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que declaró improbadamente la demanda interpuesta.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0843/2014 de 03 de junio.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 11 de septiembre de 2013, la Gerencia Distrital Oruro del SIN notificó a Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación de la EMV con la Orden de Verificación CEDEIM N° 13990200534, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo de noviembre 2012, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, solicitando para tal efecto la documentación detallada en el Formulario 4003, Requerimiento N° 13400900008, consistente en las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, estados financieros, dictamen de auditoría de la gestión 2012, Libros de contabilidad diarios, otros documentos originales de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación DUE, documentos de respaldo a la exportación RUE (vigente), medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV, gastos de realización y estructura de costos, cursante a fs. 2 a 3 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

2. Que el 05 de septiembre de 2013, la EMV, según acta de entrega y devolución de documentos N° 004228 (fs. 6 del Anexo 3), presentó ante la Administración Tributaria las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Ventas y Compras IVA, Facturas de Ventas y Compras, extractos bancarios del periodo noviembre de 2012, pólizas de exportación, medios fehacientes de pago de facturas mayores a 50.000 UFV y Libros contables.

3. Que el 05 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/156/2013 (fs. 895 a 899 del Anexo 7), en el que concluye que como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM, determinó que se devolverá Bs11.070.428, por el IVA, del periodo noviembre de 2012.

4. Que el 18 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de la EMV con la RA CEDEIM PREVIA N° 23-01000-13 de 14 de noviembre de 2013 (fs. 900 a 905 del Anexo 7), que estableció importe a devolver mediante CEDEIM de Bs 11.070.428.- por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2012 y determinó el monto no sujeto a devolución de Bs 2.829.030; producto de la depuración de crédito fiscal.

5. Contra dicha Resolución, la EMV mediante memorial de 09 de diciembre de 2013 de fs. 30 a 33 vta., del Anexo 1, interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0206/2014 de 10 de marzo (fs. 83 a 95 del Anexo 1), que revocó parcialmente la RA CEDEIM Previa N° 23-01000-13, dejando sin efecto el importe observado de Bs 3.938.677.- y se confirma el importe de Bs 2.829.030, como no sujeto a devolución impositiva, asimismo, se mantiene el monto de Bs 11.070.428.- establecido por la Administración Tributaria como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs 15.009.105.- correspondiente al IVA del periodo fiscal noviembre 2012; debidamente notificadas ambas partes con la mencionada Resolución conforme fs. 96 y 97 del Anexo 1.

6. Ante la resolución de alzada, tanto la administración tributaria como la EMV interpusieron recurso jerárquico, cursantes a fs. 113 a 117, y fs. 151 a 155, respectivamente, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 03 de junio (fs. 215 a 236 del Anexo 2, repetido a fs. 33 a 54 del expediente), la cual revocó parcialmente la Resolución de Alzada; dejando sin efecto el importe de Bs 4.111.322.88; cuyo crédito fiscal es Bs 534.472.- por concepto de Regalía Minera y manteniendo firme la observación de Bs 17.650.445.32; cuyo crédito fiscal es de Bs 2.294.558.- por ausencia de medios fehacientes de pago; estableciendo en consecuencia, el importe a devolver de Bs 15.543.577.- del periodo fiscal noviembre 2012; de conformidad al art. 212-I.a) del CTB. Por consiguiente, la Gerencia Distrital Oruro del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

7. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. (CPC- 1975). Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 127 de obrados.

8. Consta también, el apersonamiento de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en calidad de Gerente General de la EMV, quien como tercero interesado en el proceso, respondió en los términos del memorial que cursa de fs.122 a 126 de obrados, propugnando la Resolución Jerárquica y solicitando se declare improbadamente la demanda.

IV. De la problemática planteada. Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad, se establece que el motivo de la controversia consiste en determinar lo siguiente:

1.- Determinar si la Administración Tributaria obró de manera incorrecta al haber depurado crédito fiscal de las Facturas de exportación Nos. 515, 516, 521, 523, 525 y 526, aplicando erróneamente el 45% dispuesto por el art. 10 del D.S. N°25465, la L. N° 3249, el D.S. N°28656 y la RND 010.00012.06 por falta de documentación de los gastos realizados desde la frontera hasta su entrega.

2.- Determinar si la Administración Tributaria obró de manera correcta al haber depurado las Facturas Nos. 27, 28 y 33 emitidas por SOCYMET SRL y las Facturas Nos. 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 emitidas por COMIBOL porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, al haberse incluido en las mismas el importe retenido por Regalía Minera.

Análisis de la problemática planteada.

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

1.- Gastos de Realización.

De una revisión de antecedentes administrativos, así como de la RA CEDEIM Previa N° 23-01000- 13 de 14 de noviembre, se advierte que el SIN observó al contribuyente EMV gastos de realización, por diferencias entre el importe establecido en la factura comercial de exportación y el pago en efectivo de las facturas comerciales Nos. 515, 516, 525 y 526; las facturas comerciales Nos. 521 y 523 por diferencias por concepto de flete de transporte con respecto al monto consignado en la factura y el pago en efectivo, y la factura N° 526 además que no estaba respaldada por un contratoventa de estaño metálico, por lo que, aplicó el 45 % para la determinación de gastos de realización, conforme el art. 10 del D.S. N°25465.

En ese sentido, previamente cabe señalar que, en lo referente al procedimiento de Devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, el art. 10 del D.S. N°25465, señala que: " La devolución o reintegro del crédito fiscal IVA a los exportadores del Sector minero metalúrgico se efectuará conforme a los criterios señalados en el art. 3 del presente Decreto Supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el 45% del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal" (...). Por lo señalado se tiene que la observación de la Administración Tributaria, está referida a los gastos de realización (flete terrestre, seguro y gastos en puerto), consignados en las facturas comerciales de exportación, por diferencias entre el importe establecido en la factura comercial de exportación y el pago en efectivo de las facturas; y por diferencias por concepto de flete de transporte con respecto al monto consignado en la factura y el pago en efectivo, por lo que aplicó la presunción establecida en el art. 10 del D.S. N°25465.

En ese sentido, la factura de exportación N° 526, cursante a fs. 510 del Anexo 5 de antecedentes administrativos corresponde a la venta de Estaño Metálico en Lingotes al cliente del exterior 5N PLUS MINOR METALS RECOVERY LIMITED, especificando como lugar de embarque Oruro y puerto de destino Felixstone Inglaterra, detallando los gastos de realización por \$us.1.051.34.- constituidos por el concepto de flete terrestre y seguro, con un Valor FOB Frontera de \$us.760.257.22.- y un Valor FOB Arica-Chile de \$us.762.134.94; asimismo, la Declaración Única de Exportación (DUE) C-19216 cursante a fs. 511 del Anexo 5, señala en su Casilla N° 8 "Consignatario" 5N PLUS MINOR METALS RECOVERY LIMITED; Casilla N° 20 "Condiciones de Entrega (INCOTERM y Observaciones"; FOB Arica; Casilla N° 22 "Divisa y Valor FOB Total", USD 760.257.22; y casilla N° 31 "Bultos y Descripción de la mercancía", especifica cantidad de bultos 47, lingotes en atajo manojo/Hz, aleaciones de Estaño.

De lo expuesto, cabe señalar que tratándose de comercio exterior, como lo es en el caso de autos, las condiciones contratadas se encuentran establecidas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), los cuales son un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizados en las transacciones internacionales, determinando derechos y obligaciones vendedores (exportadores) y compradores (importadores) que intervienen en una operación; y tales condiciones fueron acogidas por Bolivia como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en nuestra legislación aduanera y en el Código de Comercio. Por consiguiente, si bien la Factura Comercial de Exportación N° 526 no contaba con el contrato respectivo, la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior a través de la Factura Comercial de Exportación N° 526, DIJE C-19216, los Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero MIC/DTA Nos. 539841 y 541331, Factura del transportista, comprobantes de pago, orden especial de pago, que acreditaron que la venta de mineral se efectuó bajo los Términos Internacionales de Comercio-INCOTERM FOB Arica-, y dicha documentación no fue observada por la Administración Tributaria, por lo que evidentemente no correspondía la aplicación del 45 % por concepto de gastos de realización por la citada factura, más aún cuando dicha presunción solamente puede ser aplicable cuando las condiciones contratadas no estén respaldadas, aspecto que no aconteció en el presente y además porque la Administración Tributaria no acreditó lo contrario ya que basó su observación sólo en la falta de contrato de compra venta; en consecuencia no correspondía el desconocimiento de los gastos de realización de la indicada factura, pues como se mencionó precedentemente, el art. 10 del D.S. N°25465 no establece como requisito la presentación de contratos, sino que, expresamente indica las condiciones contratadas se encuentren respaldadas (las negrillas son nuestras), por lo que, no resulta evidente el reclamo respecto a esta factura.

En cuanto a la observación realizada por la Administración Tributaria a las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 515, 516 y 525; cabe señalar que, de una revisión al Papel de Trabajo "Determinación de Diferencias de Gastos de Realización" cursante a fs. 23 y 24 del Anexo 3, se advierte que las diferencias observadas por el SIN corresponden a Gastos en Puerto, estas diferencias corresponden al tipo de cambio utilizado al momento de la previsión de gastos de realización y el pago en efectivo de dichas Facturas, aspecto no previsible y por tanto no resulta atribuible al sujeto pasivo, más aún si se toma en cuenta que dichos gastos se encuentran respaldados con los comprobantes de Bancos, constancias de depósitos en Banco, comprobantes de provisiones varias, Estados de Cuenta Bancaria, detalle de despacho de carga, notas de cobro por servicios portuarios, cursantes a fs. 220 a 290 del Anexo 4 de antecedentes administrativos. Respecto a las Facturas Nos. 521 y 523 observadas por la Administración Tributaria por diferencias por concepto de flete de transporte con relación al monto consignado en las facturas y el pago efectivo; corresponde señalar que al tratarse de gastos estimados que no necesariamente coinciden con el importe pagado; dichas facturas se encuentran debidamente respaldadas por los Certificados de Salida emitidos por la Aduana Nacional y los



Manifiestos Internacionales de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) por transportador, los cuales especifican el peso de la mercancía transportada que coincide con lo consignado en las Facturas de los transportistas, facturas de transporte, comprobantes de bancos por el pago efectuado al transportador, Estados de Cuenta y órdenes de pago, conforme se advierte de fs. 98 a 110 del Anexo 3, fs. 479 a 488 del Anexo 5, fs. 111 a 129 del Anexo 3 y 489 a 495 del Anexo 5; por consiguiente no correspondía dar aplicación de la presunción del 45 % como gastos de realización, aspecto correctamente determinado por la AGTT en relación a los gastos de realización al establecer como monto máximo de devolución la suma de Bs 17.838.135.- no resultando evidente el reclamo de la entidad demandante por concepto a los gastos de realización.

## 2.- Medios fehacientes de pago.

En cuanto a los medios fehacientes de pago; ingresando al análisis del caso concreto, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, impetra se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0843/2014 de 03 de junio, emitida por la autoridad demandada, argumentando que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la Regalía Minera, a cuya consecuencia, se estaría otorgando al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera.

A objeto de resolver la referida controversia, se debe tener presente que el art. 66-11 del CTB, establece como facultad específica de la Administración Tributaria: "aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción"; asimismo, el art. 70.4 del mismo Código, señala que: "constituye obligación tributaria del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos ...".

Por su parte, el art. 12-III del D.S. N°27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó el art. 37 del D.S. N°27310 de 09 de enero de 2004, establece que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos, a través de medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. El art. 3 del D.S. N°25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843 y que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley antes referida. En este sentido, como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regalis*, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalitario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N°29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la EMV, están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por Ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención, motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante. En sentido de que la Regalía Minera no es sujeta al IVA y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 55 a 60 vta., interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia, en representación legal de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, en cuanto se refiere a las Facturas Nos. 27, 28 y 33 emitidas por Socymet SRL y las Facturas Nos. 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 emitidas por COMIBOL, e IMPROBADA en cuando se refiere a la pretensión denominada gastos de realización, respecto a las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 515, 516, 521, 523, 525 y 526.

En mérito a lo anterior, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 03 de junio, únicamente en la parte relativa al monto inserto en las Facturas Nos. 27, 28, 33, 2558, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905 y 906 respecto a las Regalías Mineras, correspondiendo que se practique la liquidación correspondiente conforme a los fundamentos de la presente Sentencia.

No suscriben los Magistrados Jorge I. von Borries Méndez ni Rita Susana Nava Durán al emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Regístrese, notifíquese y archívese.

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



602

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional representada por Wilder Castro Requena, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0745/2014 de 19 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 72 a 76; los antecedentes del proceso y la emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta el demandante que mediante carta CITE UFIOR N° 0112/2011 de 28 de septiembre la Gerencia Regional Oruro en coordinación con la Jefatura de la Unidad de Fiscalización, instruyó y comunicó la aplicación del Procedimiento de Control Diferido a la Declaración Única de Importación 2011/432/C-1983 de 27 de septiembre de 2011.

En 28 de septiembre de 2011 se efectuó el reconocimiento físico del vehículo con VIN 1FTRX14WX7KD30606 en presencia del representante de la Agencia Despachante de Aduana Gran Poder Ltda.

El 05 de octubre del mismo año se notificó a la Agencia Despachante de Aduana Gran Poder Ltda., haciéndole conocer las observaciones del examen documental y reconocimiento físico, requiriendo la presentación de documentos, información y/o explicaciones complementarias escritas.

En 05 de octubre se notificó al taller EULOGAS la Diligencia-USUARIO TALLER, donde se hizo conocer las observaciones y en la misma fecha se notificó a Zona Franca Oruro S.A. con la carta UFIOR N° 117/2011 solicitando documentación y/o información sobre el vehículo.

Que mediante carta s/n de 10 de octubre, el taller de conversión a GNV EULOGAS en respuesta a la Diligencia presentó el Informe Técnico sobre instalación de equipo de gas natural vehicular y fotocopia de la Licencia de Operación.

En 13 de octubre la Administración de Zona Franca Oruro S.A. presentó el Informe ZFO-OPE2/2011 de la Jefatura de Operaciones de 06 de octubre con relación al vehículo y la Agencia Despachante Gran Poder Ltda., responde presentando toda la documentación y señala que el importador no cuenta con otra documentación adicional al requerido para el despacho aduanero.

Señala que el vehículo automotor consignado en la DUI 211/432/C-1983, a su ingreso a Zona Franca Oruro presentaba signos de siniestro según Nota de Recepción de Vehículos Registro N° 0048282 siendo prohibido su ingreso a zona franca en consideración a lo establecido en el art. 34-III del D.S. N° 470 al tener una abolladura en el lateral derecho trasero, rajadura en el parabrisas, el stop derecho quebrado y abolladura puerta lateral izquierda que no se constituyen en daños leves.

Asimismo indica que en el reconocimiento físico del vehículo se evidenció que no existe conversión a GNV porque el conducto de alimentación desde el tanque hasta el regulador está cortado, en tal sentido, no se encontraría en condiciones óptimas de viabilidad, y que el vehículo con VIN 1FTRX14WX7KD30606 fue adquirido de la empresa COPART con daños, cuyo titulares de venta refieren los siguientes aspectos; 2007 FORD F150 SALVAGE (salvamento) y WRECK EH (destrozado). Por lo que, mediante Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 049/2013 de 17 de junio, se declaró probada la comisión del ilícito de contrabando contravencional disponiendo el comiso definitivo del vehículo en cuestión.

El sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/R.A. N° 0170/2014, que revocó la Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 049/2013 de 17 de junio, dejando sin efecto el comiso del vehículo.

La Gerencia Regional, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0745/2014 de 19 de mayo, que determinó confirmar la resolución de alzada.

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

Indica que los argumentos expuestos por la AGIT son contrarios a los hechos materiales, ya que se apreció erróneamente el contenido del Informe emitido por el Usuario Taller que realizó la conversión de combustible a GNV del vehículo amparado en la DUI C-1983, pues la AGIT estableció que el cambio de dispositivo a GNV no tuvo incidencia en las condiciones de viabilidad del motorizado, sin considerar que dicho informe de forma textual estableció que “si bien no afecta el funcionamiento del GNV pero si conlleva un riesgo”, es decir que en realidad de los hechos la conversión a GNV al contener un riesgo, afecta el normal funcionamiento del vehículo, por lo que permitir que se introduzca a territorio aduanero nacional un vehículo que no reúne las condiciones de viabilidad que garanticen la seguridad física del conductor y pasajeros, sería atentar contra la seguridad ciudadana, convirtiéndose en un riesgo para la vida la cual es garantizada en el art. 15 de la C.P.E.

Continúa señalando que la resolución jerárquica impugnada vulneró el art. 211 del Cód. Trib., y el debido proceso al fundamentar su resolución con antecedentes que están fuera de la verdad material, distorsionándose el contenido del informe citado; que por otro lado no se consideró la no presentación del Certificado de Garantía de la instalación del equipo GNV, no como requisito para el despacho aduanero, sino como documento que acredite que el cambio de dispositivo fue realizado en óptimas consideraciones y que garantice el normal funcionamiento del vehículo, extremo que fue expuesto en el recurso jerárquico, sin embargo, se omitió pronunciarse al respecto.

Que al respecto indica que no se valoró los elementos probatorios, toda vez que de acuerdo a los antecedentes la fotocopia Open Invoices Lot N° 17992041, la misma que fue presentada por la Agencia Despachante de Aduana GRAN PODER Ltda., el cual señala que el vehículo fue adquirido en los Estados Unidos de Norteamérica bajo la siguiente condición: “THIS MOTOR VEHICLE IS NOT GUARANTEED” (EL VEHÍCULO AUTOMOTOR NO SE GARANTIZA), es decir, que no se ha valorado correctamente la prueba documental, que ha sido presentada por el despachante de aduanas ha momento del despacho, que por el principio de adquisición procesal sirve a su favor como prueba para demostrar que el estado del vehículo no es el óptimo en su funcionamiento, no garantizándose el mismo.

Por otra parte manifiesta que la información sobre la transacción comercial del vehículo con VIN 1FTRX1.4WX7KD30606 se encuentra disponible en la página <http://www.autobidmaster.es>, en el mismo sentido, en las imágenes de la citada página se observa que el vehículo se encontraba con el stop derecho quebrado, abolladuras en el lateral derecho e izquierdo y rajadura en el parabrisas, información que también se puede corroborar en la página <http://easyexport.us>, aspecto que no fue considerado por la autoridad jerárquica y señalan que no se puede introducir a territorio aduanero nacional un vehículo que no reúne las condiciones de viabilidad, y la AGIT no consideró lo previsto por el art. 77 de la L. N° 2492 que determina, así como el art. 7 del D.S. N° 27310.

Asimismo, señala que en el reconocimiento físico del vehículo se evidenció que no existe conversión a GNV porque desde el conducto de alimentación hasta el regulador está cortado, en tal sentido no se encontraría en condiciones óptimas de viabilidad, y al introducir un vehículo en territorio nacional que no reúne las condiciones que garanticen la seguridad física del conductor, pasajeros y transeúntes, cuya importación se encuentra prohibida, y que al contar con daños materiales considerables, se vulneró lo dispuesto por el art. 2-I del D.S. N° 29836, que modifica el inciso w) del art. 3 del Anexo del D.S. N° 28963, que establece la prohibición de importar vehículos siniestrados, máxime que en la DUI presentada en la casilla 31 (Bultos y descripción de las mercancías), el importador describe (Descripción Arancelaria: Equipados con sistema de carburación a GAS NATUR.A.L., descripción que no es correcta, toda vez que de los antecedentes se tiene planilla de recepción Z.F.I.O.N Parte de Recepción 432 2011 359674 MSCUHT829184 (2) “Tipo Combustible: GASOLINA”, más que en la verificación al vehículo se encontraba sin conversión a Gas Natural Vehicular, solo funciona a gasolina, no funciona el regulador ni el cilindro, no tiene conexión a GNV. El emblema del vehículo refiere XL TRITON Abolladura en el lateral derecho trasero, rajadura en el parabrisas, stop derecho quebrado y abolladura en la puerta lateral izquierda, transgrediendo lo normado en el art. 101 Declaración de Mercancías del Reglamento a la L. N° 1990, adecuando el importador su acción a lo dispuesto por el art. 181-f) del Cód. Trib. boliviano.

#### I.3. Petitorio.

En mérito a los argumentos expuestos, solicita declare probada la demanda contenciosa administrativa confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 049/2013 de 17 de junio.

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

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, por memorial cursante de fs. 72 a 76, contestó en forma negativa señalando que:

El art. 1-I del D.S. N° 28963 establece el ámbito de aplicación, siendo la internación a territorio nacional e importación al territorio aduanero boliviano de vehículos automotores nuevos, y antiguos para ser reacondicionados, y al proceso de regularización de vehículos indocumentados que se acojan al arrepentimiento eficaz, estableciendo en el art. 157 del Cód. Trib. Boliviano, de la misma forma el inc. i), del

art. 3 define el Formulario de Reacondicionamiento y Garantía como aquel “Documento firmado y sellado, emitido por el representante legal del taller autorizado y habilitado en zona franca Industrial o por el representante del taller habilitado en el territorio aduanero nacional, el cual tiene carácter de declaración jurada a efectos de su presentación para el trámite del despacho aduanero, debiendo contener la información sobre la operación de reacondicionamiento, de acuerdo al anexo II del presente reglamento. adicionalmente, dicho documento otorga al comprador final la garantía, por el periodo de un año, de que la transformación del vehículo ha sido realizada en condiciones óptimas”, asimismo el art. 6-II establece que los vehículos que hubiesen sido sometidos a cambio o incorporación del dispositivo de combustible a GNV en una zona franca industrial nacional, para su despacho aduanero, deberán presentar el certificado de cambio o incorporación de dispositivo de combustible a GNV.

Es en ese sentido, indica que se práctico la conversión por un Usuario Taller autorizado EULOGAS, quien luego de efectuar la misma, elaboró el Formulario de Conversión a Gas Natural y conforme fechas expuestas en la Roseta, se evidencia la garantía por el periodo de un año del 16 de septiembre de 2011 al 16 de septiembre de 2012; en ese entendido, se dio cumplimiento a lo previsto por los arts. 17 y 29 del anexo al D.S. N° 28963 y lo dispuesto en la Resolución de Directorio N° 01-016-07, toda vez que la información del Formulario de Conversión a Gas Natural N° 603 y de la Roseta 11-116436, se encuentran insertos en la documentación de respaldo de la DUI C-1983. Que respecto al informe emitido por el Usuario Taller señala que la instalación del equipo GNV, se realizó de forma que no afecte el motor y se colocó por encima de la carrocería, aclarando que el no funcionamiento y desconexión de los dispositivos de GNV, se debe a la permanencia por tiempo prolongado del motorizado en la Zona Franca, de lo que no se evidencia, que se informe que no existe conversión a GNV porque el conducto de alimentación desde el tanque hasta el regulador este cortado. Por lo que el vehículo cuenta con el Formulario de Conversión a Gas Natural y la garantía de la conversión a GNV no tiene relación en la condición del vehículo como siniestrado.

Respecto a la información sobre la transacción comercial y la consulta de página de Internet, y que la AGIT no consideró correctamente el art. 77 de la L. N° 2492; sobre este aspecto, manifiestan que si bien esta norma establece como medios legales de prueba los medios informáticos y la impresiones de la información contenidos en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte el art. 7 del D.S. N° 27310 señala que tendrán validez probatoria las impresiones o reproducciones que obtenga la Administración Tributaria de los registros electrónicos generados por los sistemas informáticos de otras administraciones tributarias y otras entidades públicas y privadas, asimismo, dispone que las Administraciones Tributarias dictaran las disposiciones reglamentarias y procedimentales para la aplicación del citado artículo.

Es así que la página web [www.autobidmaster.com](http://www.autobidmaster.com), mencionada en el Acta de Intervención Contravencional y en la Resolución Sancionatoria, si se constituye en información recabada por la Administración Aduanera, conforme a sus facultades de investigación otorgadas por los arts. 21, 66-1 y 100 de la L. N° 2492, que permitió a la Administración Aduanera contar con mayores antecedentes sobre la transacción comercial del vehículo; sin embargo, indica que este elemento no se puede constituir como principal para determinar que el vehículo es prohibido de importación, además que las impresiones adjuntas en los antecedentes solo se refieren a información recabada por la Administración Aduanera, de una página web y de ninguna manera es prueba informática en base al establecimiento de sistemas informáticos reglamentados por la Aduana Nacional.

Que respecto a las condiciones de siniestro del vehículo, señala que de los documentos de embarque Carta Porte MSCUHT829184 y MIC/DTA N° 2011 355945, con las que ingresó el vehículo, no refieren ni emiten observación alguna respecto a si este es siniestrado, habiendo ingresado a territorio aduanero nacional, con destino a Zona Franca Industrial Oruro, conforme la Planilla de Recepción N° 89623 y el Formulario N° 187 N° 024992, documentos que tampoco señalan observación alguna, si bien en la Nota de Recepción de Vehículos pre impreso, conforme los gráficos refiere el stop derecho de la parte de atrás quebrado, no se evidencia acción alguna por parte del concesionario de Zona Franca para evitar su ingreso, conforme el art. 34-III del D.S. N° 470, es así que la Administración Aduanera, no evidenció ni documentó que el vehículo que fue sometido a despacho, presente daños considerables, toda vez que si bien presenta abolladuras advertidas sólo en fotografías y un stop quebrado estos daños “no afectan a la estructura y funcionamiento del vehículo”, por lo que la conducta de Mauricio Rubén Chirvechs Burgoa, no se adecua a la tipificación de contrabando contravencional prevista en el inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492, tampoco que se haya realizado tráfico de mercancías infringiendo los requisitos exigidos por normas aduaneras, por lo que la resolución impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes.

#### II.1. Petitorio.

Con base en lo expuesto, solicita se declare improbadada la demanda; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0745/2014 de 19 de mayo.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 27 de septiembre de 2011, la Agencia Despachante de Aduana ADA Gran Poder Ltda. registró y validó la DUI C-1983, por su comitente Mauricio Rubén Chiverchs Burgoa, para la nacionalización del vehículo clase Camioneta, marca Ford, tipo F-150, sub-tipo XL, año 2007, a gas, origen Estados Unidos, color Blanco, chasis N° 1FTRX14WX7KD30606, y demás características.

- El 28 de septiembre de 2011, la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional AN, mediante Nota N° 0112/2011, comunicó a la Zona Franca Oruro S.A., que la DUI C-1983, fue seleccionada para Control Diferido Inmediato, solicitando se entregue la documentación de respaldo de dicha DUI, y que la salida de la mercancía será suspendida hasta la conclusión del referido control.

- El 05 de octubre de 2011, la Administración Aduanera notificó a la ADA Gran Poder Ltda., por cuenta de su comitente Mauricio Rubén Chirvechs, con la Diligencia- 1, por la que hace constar que habiéndose realizado el examen documental y reconocimiento físico del vehículo consignado en la DUI C-1983, se evidenció que el vehículo con VIN 1FTRX14WX7KD30606, utiliza gasolina como combustible, el tanque, el equipo los dispositivos de combustible a GNV no están conectados, el conducto de alimentación GNV se encuentra instalado entre la cabina y la carrocería del vehículo, el mismo presenta abolladura en el lateral trasero derecho, rajadura de parabrisas y rotura del guiñador trasero

derecho, por lo que, solicitó documentación de respaldo consistente en Factura de compra de origen, Bill of Lading, Planilla de Gastos Portuarios ASPB, Carta Porte, Fotografías del vehículo en el momento de la adquisición, y otros documentos que considere necesario; y documento de la adquisición, y otros documentos que considere necesario; y documentos que acrediten sobre el cumplimiento de requisitos y condiciones sobre los trabajos de conversión a GNV efectuados en el vehículo por el Taller Eulogas. En la misma fecha notificó al citado Operador, requiriendo la Autorización de la Superintendencia de Hidrocarburos y Explicación Técnica sobre los trabajos realizados al vehículo en cuestión.

- En la misma fecha la Administración Aduanera con nota UFIOR N° 117/2011, solicitó a la Zona Franca Oruro S.A., la siguiente información: Resultados de la verificación física del vehículo con VIN 1FTRX14WX7KD30606, con carácter previo a la emisión del parte de recepción; si encontraron diferencias entre la información consignada en el MIC/DTA y las condiciones del citado vehículo efectivamente recibido; si comunicaron diferencias y/o hallazgos a la Administración Aduanera, antecedentes y/o resultados sobre el trabajo efectuado por el Operador Eulogas y fotocopia legalizada de la nota de recepción de vehículos.

- El 10 de octubre el Taller de Conversión Eulogas, mediante nota s/n dirigida a la Administración Aduanera, adjuntó el Informe Técnico sobre instalación de GNV, el cual señala que se cumplió con las normas técnicas, explicando a cada uno de los requerimientos, respecto al no funcionamiento y desconexión de los dispositivos de GNV, indica que en algunos casos, se debe a la permanencia prolongada en Zona Franca, por lo que se desconectaron los dispositivos y se vació el cilindro de GNV por razones de seguridad, y que el Certificado de Garantía, o equivalente, de la instalación del equipo de GNV, se entrega al pago total del costo de instalación y directamente al propietario del vehículo, antes del despacho aduanero.

- El 11 de octubre de 2011 la ADA Gran Poder Ltda., adjunto documentación de adjudicación de remate Bill of Lading N° MSCUHT829184, Certificado de Propiedad y Planilla de Gastos Puerto; asimismo, respecto a la conexión de los dispositivos en la transformación de combustible a gas, aduce que dicha responsabilidad recae sobre el taller de transformación; en cuanto a las abolladuras, rajaduras del parabrisas y rotura del guiñador, menciona que éstos no afectan el funcionamiento normal del vehículo, por lo que se procedió conforme el art. 21 del D.S. N° 29836, que modificó el Inc. w) art. 3 del D.S. N° 28963.

- EL 13 de octubre de 2011, la zona Franca Oruro S.A., mediante nota CITE:ZFOR N° 380/2011, remitió a la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional, el Informe ZFO-OPE-28/2011, el cual señala que según el inventario físico del vehículo, la información se plasma en la Nota de Recepción de Vehículos pre impreso 0047895, no se encontró discrepancias en lo consignado en el documento soporte, Rubro 38 del MIC/DTA y la verificación física con referencia a la descripción de la unidad, respecto al estado del vehículo, se evidenció el stop derecho parte de atrás quebrado, para mayor detalle, ver impreso 0048282, el cual se adjuntó, así como el Formulario de Conversión a Gas Código N° 603.

- El 20 de octubre de 2011 la Administración Aduanera notificó al importador solicitándole garantía o declaración de que el vehículo con VIN 1FTRX14WX7KD30606, estaba en condiciones para circular o que podía conducirse legalmente en el lugar de origen, garantía emitida por el vendedor proveedor de origen, de que el vehículo arranca, funciona o se mueve hacia delante por su propio motor.

- El 26 de octubre de 2011, mediante carta CITE N° GPL 1201/2011, la ADA Gran Poder Ltda., respondió señalando que el importador, no cuenta con otra documentación adicional a la requerida para el despacho aduanero, en razón a que fue comprado en Zona Franca Oruro, con la Factura de Venta ZOFRO, Carta Porte, el MIC y otros documentos. Asimismo, señala que el vehículo estaba y está en funcionamiento, por cuanto en la entrega del camión que lo transporto desde el Puerto, ingresó a los almacenes de Zona Franca Oruro por sus propios medios.

- El 27 de octubre de 2011, la Administración Aduanera emitió el Informe UFIOR N° 0132, referido al Control Diferido Inmediato a la DUI C-1983, de 27 de septiembre de 2011, de cuyo resultado refiere que el vehículo declarado, con VIN 1FTRX14WX7KD30606, no reúne las condiciones de viabilidad que garanticen la seguridad física del conductor, pasajeros y transeúntes; presenta conexiones incompletas, no fue convertido y no funciona a GNV.

- El 01 de noviembre de 2011 la Administración Aduanera, emitió el Acta de Intervención Contrabando Contravencional AN-GROGR-URIOR-N° 06/2011, relativa a la DUI C-1983 de 27 de septiembre, el cual señala que con carta que se aplique el Procedimiento de Control Diferido a la DUI C-1983 de 27 de septiembre de 2011, participando a la Zona Franca de Oruro S.A. y a la ADA Gran Poder, cuyo resultado contiene el Informe UFIOR N° 0132/11 de 27 de octubre, el que es ratificado en su contenido, determinando por tributos 27.753 UFV, calificando la conducta como contrabando contravencional.

- Por Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 049/2013 de 17 de junio, se declaró probada la comisión del ilícito de contrabando contravencional disponiendo el comiso definitivo del vehículo.

- El sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/R.A. N° 0170/2014, que revocó la Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR N° 049/2013 de 17 de junio, dejando sin efecto el comiso del vehículo.

- La Gerencia Regional, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0745/2014 de 19 de mayo, que determinó confirmar la resolución de alzada.

#### IV. De la problemática planteada.

Que de la relación precedente se extrae que la controversia radica en la errónea interpretación y aplicación de la Ley tributaria, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se refiere a determinar:

Si en el caso de autos es evidente la errónea interpretación del inc. w) del art. 3 del D.S. N° 28963, modificado por el art. 2 del D.S. N° 29836, y si en la Resolución impugnada no se han valorado correctamente las pruebas.

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

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

1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la normativa aplicable.

A efecto de lograr una mejor comprensión este Tribunal se ve obligado a precisar la norma legal aplicable en razón a que la entidad demandante reclama la incorrecta interpretación de las Leyes.

1.- Ingresando al desarrollo de la controversia y control de legalidad respecto a la posible vulneración de los derechos subjetivos del actor en el acto impugnado emitido por la AGIT, por errónea aplicación e interpretación del art. 3 del D.S. N° 28963, modificado por el art. 2 del D.S. N° 29836, en base a los antecedentes del caso se establece:

Que el D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006, en el art. 9-a) de su Anexo establece, las Prohibiciones y Restricciones a la importación de vehículos siniestrados. En ése orden el D.S. N° 28963, modificado por el D.S. N° 29836 del 03 diciembre de 2008, señala textualmente en su art. 2.- "(Modificaciones). I. Se modifica el inc. w) del art. 3 del Anexo al D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2006, con el siguiente texto: "w) Vehículos Siniestrados: Vehículos automotores que por efectos de accidentes, factores climáticos u otras circunstancias hayan sufrido daño material que afecte sus condiciones técnicas. No se considera siniestrado al vehículo automotor que presente daños leves en su estructura exterior sin que afecten su funcionamiento normal, entendiéndose como leves a los daños menores como raspaduras de pintura exterior, así como rajaduras de vidrios y faroles, que no alteran la estructura exterior de vehículo y no afectan su normal funcionamiento".

Asimismo, el art. 160 de la L. N° 2492 CTB, señala, son contravenciones tributarias; "4) Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181", por su parte, el art. 181 del Cód. Trib. (modificado por la L. N° 037 de 10 de agosto del 2010) señala que comete delito de contrabando quien incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: "f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posición o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida".

Así también debemos mencionar que el art. 180-I de nuestra C.P.E., indica que: "La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez", de lo transcrito desarrollamos que en el ámbito jurídico la verdad no se agota en la fría letra de la ley y en un solo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligente interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA), que refieren a la obligación del juzgador a llegar a la verdad material de los hechos.

La Resolución de Directorio RD 01-016-07 de 29 de noviembre de 2007, modificado por la Resolución de Directorio 01-003-11 de 23 de marzo de 2011, establece los requisitos, formalidades y procedimientos para el desarrollo de operaciones de reacondicionamiento y recepción de vehículos, así como las formalidades para su venta y salida desde zonas francas industriales, en su art. 7 num. 4 (salida de zona franca industrial del vehículo automotor reacondicionado) señalando: "Imprescindiblemente todo vehículo automotor reacondicionado o al que hubiera incorporado el dispositivo y equipo de combustible a GNV, debe obligatoriamente salir de zona franca industrial por sus propios medios, en condiciones óptimas de viabilidad que garantice la seguridad física del conducto, pasajeros y transeúntes".

Ahora bien, de los antecedentes del proceso se tiene que la Camioneta, marca Ford, tipo F-150, sub-tipo XL, año 2007, color Blanco, chasis N° 1FTRX14WX7KD30606, fue observada por la conversión a GNV, sin embargo conforme la Resolución de Directorio (RD) RD 01-016-07 de 29 de noviembre de 2007, modificado por la Resolución de Directorio 01-003-11 de 23 de marzo de 2011, en su art. 7, esta operación es aceptable dentro de la Zona Franca, tal es así que el informe técnico emitido por el Taller de Conversión EULOGAS que cuenta con Licencia de Operación N° TC GNV 036/2010 que realizó la conversión de combustible a GNV del vehículo amparado en la DUI C-1983, señalo que el cambio de dispositivo a GNV no tuvo incidencia en las condiciones de viabilidad del motorizado así como tampoco afecta el normal funcionamiento del vehículo; y respecto a la desconexión de los dispositivos de GNV, manifestó que en algunos casos, se debe a la permanencia prolongada en Zona Franca, por lo que se desconectaron los dispositivos y se vació el cilindro de GNV por razones de seguridad; es decir que lo manifestado indica que dicho procedimiento no pone en riesgo las condiciones mecánicas del vehículo, más aún si el mismo

estaba y está en funcionamiento, por cuanto en la descarga del camión que lo transportó desde el Puerto, ingresó a los Almacenes de Zona Franca Oruro por sus propios medios, evidenciándose entonces que este no está atentando contra la seguridad ciudadana y cumplió la normativa vigente. En ese contexto no se evidencia mala valoración de la prueba documental, puesto que conforme al art. 76 de la L. N° 2492 CTB, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; situación que en el presente caso no aconteció, toda vez que la AGIT consideró todos los argumentos expuestos y fundamentó los mismos.

Por otra parte es necesario referirnos al principio de verdad material, instituidos en los artículos 180-I de la C.P.E. y 30-11 de la L.Ó.J., que establecen este principio procesal, con la finalidad de que toda resolución contemple de forma inexcusable la manera y cómo ocurrieron los hechos, en estricto cumplimiento de las garantías procesales; es decir, dando prevalencia a la verdad pura, a la realidad de los hechos, antes de subsumir el accionar administrativo y jurisdiccional en ritualismos procesales que no conducen a la correcta aplicación de la justicia. En ese entendido, con relación a que el vehículo fuera siniestrado, se tiene de antecedentes la fotocopia Open Invoices Lot N° 17992041, la que señala que el vehículo Camioneta, marca Ford, fue adquirido en los Estados Unidos de Norteamérica, y cuando fue sometido a despacho la Administración Aduanera, no evidenció ni documentó que el vehículo presente daños considerables que eviten el normal funcionamiento del mismo, y si bien estableció la presencia de abolladuras y un stop quebrado conforme sale de las fotografías de fs. 74 a 76 de los antecedentes administrativos (anexo 2) estos daños “no afectan a la estructura y funcionamiento del vehículo”, aspecto que se expusieron también en el informe pericial mecánico automotriz de fs. 113 a 133 (anexo 2), realizado al vehículo que estableció de manera clara que los daños son leves con relación a las abolladuras y el parabrisas, y respecto al stop quebrado estos pueden ser reemplazados, determinando que los daños mencionados no afecta el normal funcionamiento del motorizado objeto de la presente pericia, en consecuencia no se encuentra argumento valedero para que el mismo no sea introducido a territorio nacional, por lo que no se evidencia que la conducta de Mauricio Rubén Chirvechs Burgoa, se adecua a la tipificación de contrabando contravencional prevista en el inc. f) del art. 181 de la L. N° 2492, así como tampoco que se haya realizado tráfico de mercancías infringiendo los requisitos exigidos por normas aduaneras, encontrándose que la resolución jerárquica impugnada fue emitida en estricta sujeción a la normativa vigente dando prevalencia a la realidad de los hechos.

#### VI. Conclusión.

Por las consideraciones expresadas, y las pruebas presentadas por el demandante, se concluye que la AGIT ha obrado conforme a las normas vigentes, al considerar que el vehículo no estaba siniestrado en el momento de su adquisición en el país de origen, independientemente de que el motorizado fue convertido a GNV, por consiguiente, al estar el vehículo en correcto funcionamiento técnico, que garantiza la seguridad física del conductor, pasajeros y transeúntes, no se configura lo dispuesto por el art. 9-a) del Anexo del Reglamento aprobado por D.S. N° 28963 de 06 de diciembre de 2008, que establece: “I. No está permitida la importación de: a) Vehículos siniestrados”, y en consecuencia no se incumplió la prohibición de importación del vehículo.

Por lo que, la Autoridad Administrativa actuó en mérito a los informes realizados por los Técnicos de la Administración Aduanera y los descargos presentados por el sujeto pasivo, habiéndose emitido una Resolución Jerárquica con sustento técnico-jurídico y no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico y declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 22 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional representada por Wilder Castro Requena; y, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0745/2014 de 19 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



603

**Destiladora Nacional S.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Destiladora Nacional S.A., en el que impugna la R.A. N° DGE/CANC/J-194NN/2013 Expediente N° 71185-C de 16 de diciembre de 2013, dictada por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 20 a 25, interpuesta por Milenka Saavedra Muñoz en calidad de Representante Legal de Destiladora Nacional S.A. contra el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, la contestación de fs. 91 a 98; la réplica de fs. 120 a 121; duplica de fs. 154 a 156 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda. La parte demandante señala que VITI VINÍCOLA CERESER Ltda. Solicitó en Bolivia el registro de la marca RON CAPITÁN CORTEZ en la clase 33 (bebidas alcohólicas) y Destiladora Nacional S.A. se opuso en base al registro de su marca RON CORTEZ clase 33, que tenía a su nombre.

Que en su defensa, VITI VINÍCOLA CERESER Ltda. Solicitó la cancelación por la supuesta falta de uso de marca RON CORTEZ, siendo esta admitida mediante Resolución Administrativa DPI/CANCEL/REV – N° 173/2013 de 18 de julio de 2013, dentro del proceso de Cancelación de Registro de Marca "RON CORTEZ"; cancelación que fue objeto de recurso de revocatoria que fue rechazado por Resolución Administrativa DPI/CANCEUREV.173/2013, confirmando la resolución que declara la cancelación.

Que la resolución que rechaza el recurso de revocatoria resulta de la ausencia de valoración de la prueba presentada. Los documentos ofrecidos en fase de impugnación son detallados en la parte considerativa de la resolución objeto de la presente demanda y de ellos se observa que la autoridad administrativa ratificó su posición de cancelar el registro de una marca cuyo uso durante el periodo exigido por la normativa, se cumplió y, a pesar de que la autoridad del SENAPI mencionó que existió valoración de la prueba, se limitó simplemente a observar condiciones formales sobre cuya base fundamentó el rechazo a los elementos probatorios que la parte actora presentó y produjo, destinados a demostrar el uso de marca RON CORTEZ.

Que es sabido por la Autoridad del SENAPI, de conformidad a la Decisión 486 de la CAN, que es posible pedir la cancelación de un registro de marca a los tres años desde la fecha de su registro, siendo necesario demostrar el uso de una marca, presentando toda clase de pruebas que demuestren su uso continuo y en cantidad regular en la CAN, teniendo presente que según la práctica procesal y administrativa y porque así refiere la norma contenida en el art. 166, una marca está en uso cuando los productos que la distinguen, se encuentran disponibles en el mercado bajo esa marca, en la cantidad y del modo correspondiente, teniendo en cuenta la naturaleza de los productos, habiendo Destiladora Nacional S.A. presentado prueba con la finalidad de demostrar el uso efectivo de la marca.

1.2. Fundamentos de la demanda. Que la Autoridad Administrativa incurrió en ausencia de razonabilidad y motivación a tiempo de disponer la cancelación del registro de la marca RON CORTEZ, puesto que Destiladora Nacional S.A. presentó prueba en fase de impugnación administrativa, misma que no fue rechazada a tiempo de su ofrecimiento; asimismo, acusa la ausencia de objetividad, toda vez que las pruebas aportadas demuestran su comercialización, sin embargo se pretende desconocer la existencia de producto en el mercado, a señalar que se trata de prueba indiciaria y precisa que norma de la CAN no especifica que deba presentarse plena prueba. Indica que la Autoridad Administrativa del SENAPI se limitó a rechazar la prueba presentada que demuestra el uso efectivo de la marca, al haberse evidenciado que por la naturaleza del producto y las modalidades adoptadas por los agentes comerciales, dicho producto se encuentra efectivamente comercializado y de la valoración efectuada por el SENAPI, se advierte que la misma no establece ni infiere que se hubiese omitido demostrar la comercialización efectiva del producto, sino que solamente se limita a observar cuestiones de forma que en nada enervan la evidente comercialización del producto y por tanto el uso de la marca.

Indica que la Autoridad concluyó no haberse demostrado el uso de la marca durante 3 años, interpretación que la parte actora considera un exceso por el hecho de que si bien la norma establece tres años consecutivos para hacer uso de la marca, ello no significa que deba ser un uso permanente por el lapso de tiempo antes señalado.

Que los actos administrativos impugnados, ocasionaron perjuicio al interés de Destiladora Nacional S.A. por la indebida valoración de la prueba y errónea aplicación del principio de verdad material y uso efectivo de la marca, motivando la interpenetración de la demanda en el uso de autos.

1.3. Petitório. En función a lo expuesto precedentemente, solicita se declare probada la demanda, revocando la R.A. N° R.A. DGE/CANC/J-194NN/2013 Expediente N° 71185-C de 16 de diciembre de 2013.



## II. De la contestación a la demanda.

De fs. 91 a 98 cursa memorial de contestación a la demanda, mediante el cual Jhilda Gabriela Murillo Zarate en representación del SENAPI, quien a tiempo de efectuar una transcripción de hechos señalados en la demanda, manifiesta lo siguiente:

Indica que el objeto de la demanda es inherente a la cancelación del registro de la marca "RON CORTEZ" con número de registro 71185-C de 2 de marzo de 1999 y última renovación 74506-A de 8 de mayo de 2009 que distingue en la Clase Internacional 33 a: Bebidas Alcohólicas (con excepción de cervezas), registro a cargo del SENAPI que es una entidad regulada por D.S. N° 27938 de 20 de diciembre de 2004 modificado por D.S. N° 28152 de 17 de mayo de 2005, siendo el SENAPI la oficina nacional competente que se encarga de dirimir los procesos en la vía administrativa, que hacen al registro y defensa de la propiedad intelectual, además de que la acción de cancelación de una marca está regulada por las normas de propiedad industrial, a través de convenios internacionales suscritos por el país y las normas comunitarias adoptadas en materia de propiedad intelectual, siendo la norma fundamental la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina.

Que la cancelación de la marca por uso dentro del Régimen Común Andino de Propiedad Industrial, es una manera de extinguir el derecho de registro de una marca, que puede interponerse por quien ostente interés legítimo, como acción administrativa directa o como excepción dentro de procedimientos de oposiciones, y se distingue de la nulidad absoluta en cuanto a sus consecuencias ya que no produce efectos retroactivos.

En cuanto al principio de verdad material al que hizo mención la demanda, señala que el mismo se aplica en tanto no se afecte ningún derecho o garantía constitucional tal como el debido proceso establecido en la norma y que para el caso concreto se aplican las normas establecidas en la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo en cuanto a plazos y forma de presentación de prueba, mismas que deben tenerse presentes a fin de no afectar los derechos de los administrados, más aun si se considera que el art. 170 de la Decisión 486 del Consejo de Comisión de la Comunidad Andina de las Naciones, ratificada por el Protocolo modificador del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena a través de L. N° 1872 de 15 de junio de 1998. Asimismo señala que el art. 410 de la C.P.E., tiene rango constitucional ya que establece un plazo perentorio para la presentación de pruebas de descargo correspondiente al titular del registro de marca de 60 días contados a partir de la notificación con la acción de cancelación

Que la Decisión 486 de la CAN dispone que el uso de la marca será acreditado mediante prueba permitida en la legislación nacional, por lo cual el SENAPI deberá evaluar todas las pruebas aportadas conforme al régimen probatorio aplicable, sumándose a ello lo señalado por el art. 47-1 de la L. N° 2341 el cual señala que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento, podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho. Que con relación a la consulta obligatoria solicitada por la parte actora al Tribunal de Justicia de la CAN, hace referencia a las características de la figura de interpretación judicial y a los efectos que derivan del incumplimiento de esta consulta, para señalar posteriormente que la misma, para los tribunales nacionales de última instancia ordinaria es obligatoria, sin que ello afecte su independencia y añade que el país miembro que no cumpla con la consulta, podría ser denunciado y demandado en el marco de la acción de incumplimiento.

II.1. Petitorio. Por lo expuesto, solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada en el caso de autos, emitida por el SENAPI, al no existir vulneración alguna de normativa ni derechos.

## III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursan en obrados, se establece lo siguiente: De fs. 38 a fs. 41 del Anexo 1 cursa R.A. N° 214/2013 de 10 de mayo de 2013 que resuelve declarar probada la acción de cancelación planteada por VTTI VINÍCOLA CERBSER Ltda., y ordena proceder con la cancelación de la marca RON CORTEZ, cuya titular es la firma Destiladora Nacional S.A., al considerar que el uso de la marca debe ser real y efectivo, manifestándose en forma externa y pública, además que en el caso particular debió demostrar actos de uso desde el 17 de abril de 2004, pero que sin embargo, la parte actora no cumplió con la presentación de pruebas que demuestre el uso de una marca objeto de cancelación por no uso, conforme dispone la norma contenida en la Decisión 486, por lo que el SENAPI concluyó que se cumplió el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión de la CAN.

De fs. 71 a 76 del Anexo 12 cursa memorial de interposición del recurso de revocatoria y de fs. 82 a 86 cursa la R.A. DPI/CANCEUREV-N° 173/2013, Expediente N° 71185-C de 18 de julio de 2013 mediante la cual el SENAPI rechaza el recurso revocatoria interpuesto por Destiladora Nacional S.A., y de fs. 118 a 120 cursa memorial de interposición de recurso jerárquico en virtud al cual fue pronunciada la R.A. N° DGE/CANC/J-194NN/2013 Expediente N° 71185-C de 16 de diciembre de 2013 que cursa de fs. 206 a 219, misma que decidió rechazar el recurso jerárquico interpuesta por Destiladora Nacional S.A.

## IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de controversia versa sobre el hecho de establecer si Destiladora Nacional S.A., efectuó las acciones necesarias tendientes a hacer uso continuo de la marca RON CORTEZ.

## V. Análisis del problema jurídico planteado.

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico planteado; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el SENAPI.

Que del análisis del problema jurídico planteado se tuvo lo siguiente:

La revisión de antecedentes remitidos a esta instancia judicial, permite concluir que el 2 de marzo de 1999 fue concedida en favor de la firma Destiladora Nacional S.A. el registro de marca RON CORTEZ, cuya última renovación se efectuó el 8 de mayo de 2009, misma que distingue en la clase internacional 33 a bebidas alcohólicas con excepción de cerveza, cuya cancelación es objeto de demanda en el caso de autos.

Al efecto cabe señalar que la cancelación de marca se distingue de la nulidad absoluta en cuanto a sus consecuencias ya que no acarrea efectos retroactivos sino hacia futuro, desde el momento en que se produce tal declaratoria por no uso, conforme lo normado en la legislación comunitaria.

Es necesario mencionar que el uso de marca requiere ser real y efectivo y no solamente la intención de hacer uso de la misma, sino que esta intención debe ser exteriorizada públicamente para ser real; en el Régimen Andino se considera que el uso de la marca debe ser materializado mediante la prueba de venta o de disposición de los bienes o servicios a título oneroso como actos de comercio y es precisamente la norma comunitaria que la que señala que incurrirá en causal de cancelación de la misma cuando no sea utilizada durante los 3 años consecutivos precedentes a la fecha en que se inicie la acción de cancelación, tomando como referente lo normado en los arts. 165 y 167 del Régimen Andino ya mencionado, los cuales establecen que la oficina nacional competente cancelara el registro de una marca, cuando no fue utilizada por su titular en uno de los países miembros para lo cual la carga de la prueba del uso de la marca corresponderá al titular del registro, pudiendo demostrarse el uso de marca mediante facturas comerciales, documentos contables y otros que permitan establecer el extremo mencionado Cabe tener presente que la cancelación de la marca extingue el derecho de registro de una marca, cuando no se presentó prueba suficiente que acredite contrario, extremo que se da en el caso de autos en que fueron adjuntadas facturas que en su mayoría corresponden a la comercialización de RON ABUELO y escasa comercialización de RON CORTEZ, lo cual permite concluir la falta de utilización de la marca RON CORTEZ en forma continua, extremo que no fue rebatido por la parte actora, quien no acreditó lo contrario mediante prueba fehaciente que permita demostrar lo contrario.

Que las cargas procesales imponen a la parte asumir ciertas conductas o abstenciones cuyo incumplimiento puede generar riesgos de una decisión desfavorable y, por ende, el no reconocimiento de sus derechos subjetivos.

Dentro de las cargas procesales fijadas por ley a las partes se encuentra la institución de la carga de la prueba. Esta incumbe a quien tiene interés en los efectos jurídicos de las normas que regulan los supuestos de hecho afirmados o negados en una contienda procesal. La finalidad última de la actividad probatoria es lograr que el juez forme convicción sobre los hechos, por lo que el deber de aportar regular y oportunamente las pruebas al proceso, está en cabeza de la parte interesada en obtener una decisión favorable.

Las reglas del "onus probandi" o carga de la prueba en materia civil han decantado hasta el punto que es posible resumir su doctrina en tres principios jurídicos fundamentales:

"onus probandi incumbit actori", al demandante le corresponde probar los hechos en que funda su acción; "reus, in excipiendo, fit, actor", el demandado, cuando excepciona, funge de actor y debe probar los hechos en que funda su defensa; y "actore non probante, reus absolvitur", según el cual el demandado debe ser absuelto de los cargos si el demandante no logra probar los hechos fundamento de su acción.

V.I. Conclusiones En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que el SENAPI al emitir la resolución impugnada, obró conforme a derecho, enmarcando su accionar en las disposiciones legales que sustentan esta decisión, correspondiendo desestimar la demanda en el caso de autos, al ser evidente que no concurre al proceso la prueba necesaria concluyente que permita establecer la veracidad de los hechos demandados por la parte actora.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa 20 a 25, interpuesta por Milenka Saavedra Muñoz en calidad de Representante Legal de Destiladora Nacional S.A. contra el SENAPI; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la R.A. N° DGE/CANC/J-194NN/2013 Expediente N° 71185-C de 16 de diciembre de 2013.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Maritza Suntura Juaniquina y Rita Susana Nava Duran por ser de voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 28 de junio de 2017.

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



604

**Gabriel Arancibia Yucra c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Gabriel Arancibia Yucra, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ0591/2014 de 21 de abril, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 36, interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 74 a 83, la dúplica de fs. 87 a 89, réplica de fs. 110 a 116 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0591/2014 de 21 de abril, es atentatoria Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0591/2014 de 21 de abril, es atentatoria a sus intereses y en medio de una extensa relación de hechos hizo referencia a la Orden de Verificación Interna N° 00120VI04256, en virtud a la cual, la Administración Tributaria procedió a verificar la legalidad del crédito fiscal correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), solicitándole la presentación de documentación de descargo, consistente en originales y fotocopias de las declaraciones juradas, libros de compras IVA, notas de crédito fiscal y medios de pago de las facturas observadas, habiendo sido presentadas físicamente las tres primeras y con relación a la cuarta, hizo conocer que las compras fueron realizadas al contado por lo que no contada con comprobantes de cheques que solicitó el SIN Chuquisaca.

Agregó que en relación a los medios fehacientes de pago por las facturas emitidas por Comercial San Antonio, la mencionada comercial certificó que el pago por las compras efectuadas por el ahora demandante, fue efectuado al contado; mas sin embargo, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-000585-13, calificando la documental presentada, como insuficiente, en base a simples presunciones, dejándolo en total indefensión.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señaló haber denunciado en su recurso jerárquico, que la resolución de recurso de alzada no se pronunció sobre las pruebas documentales, como ser flujo de caja y registro de kardex que demuestran fehacientemente la transacción realizada de compra de materiales de construcción de Comercial San Antonio además de que la Administración Tributaria no cumplió con el mandato del art. 100 de la L. N° 2492, pues ante la duda debió fiscalizar a los emisores de las facturas; agregó que se vulneró el derecho al debido proceso, porque no fiscalizó ni sancionó a los verdaderos responsables de la emisión de las facturas.

Refirió haber cumplido con los tres requisitos que establece la norma para apropiarse del crédito fiscal, es decir, que la operación debe: 1.- Estar respaldada con factura original o documento equivalente. 2.- Que se encuentre vinculada con la actividad. 3.- Que la transacción se haya realizado efectivamente. Que en este sentido, ambas casas comerciales dirigieron notas al SIN Chuquisaca, señalando que las facturas observadas pertenecen a compras realizadas por la Constructora Arancibia de acuerdo con su registro interno y que las copias de las facturas serian remitidas una vez que su contador se reintegre al trabajo, aunque la Administración Tributaria no exigió más el envío de dichas copias, exigiendo al contrario al ahora demandante, la demostración fehaciente de compra de los materiales de construcción.

Expresó que la autoridad demandada incurrió en indebida aplicación de la ley e incorrecta valoración de las pruebas, puesto que presentó sus libros contables diarios y la confesión del propietario de la casa comercial que vendió los materiales de construcción; que además, se demostró haber pagado las compras con los documentos que cursan en el expediente del recurso de alzada.

Citó los arts. 4, 8 y 15 de la L. N° 843, así como el art. 8 del D.S. N° 21530 y alegó que las facturas depuradas fueron emitidas por el proveedor, Comercial San Antonio, que tiene establecimiento en funcionamiento, con Número de Identificación Tributaria (NIT) y que las facturas emitidas fueron sido dosificadas por la Administración Tributaria. Añadió que dichas facturas cumplen con los requisitos previstos en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07.

Manifestó que la Administración Tributaria no probó que las facturas presentadas por su empresa, no fueron emitidas por los proveedores, consignando otros importes en sus copias, o con diferentes fechas; que la Vista de Cargo no contiene hechos, actos, elementos y valoración como dispone el art. 96 de la L. N° 2492, por lo que se vulneró su derecho al debido proceso y la seguridad jurídica, consagrados en el parág. II del art. 115 y en el art. 117 de la C.P.E., como en el num. 6 del art. 68 de la L. N° 2492; Indicó que similar situación se presentó en la emisión de la resolución determinativa, que carece de los requisitos señalados en el parág. II del art. 99 de la L. N° 2492.

Citó los numerales 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib., en relación con las obligaciones del sujeto pasivo, desarrollando a continuación la argumentación sobre su cumplimiento; hizo referencia asimismo a la aplicación del art. 81 del cuerpo normativo señalado, para decir al respecto, que lo expresado por la AGIT es contradictorio, pues por una parte señala que la documentación respalda las transacciones efectuadas. Sobre la aplicación del art. 76 del Cód. Trib., expresó que se castiga al comprador de buena fe que recibió facturas originales por la compra, dejando libres a los emisores que no cumplieron con su deber de registrar sus ventas.

Agregó que las facturas por sus compras incluyen el NIT de su empresa, con detalle que consigna la fecha de emisión, número de factura, número de la autorización y monto facturado; que pese a que la Administración Tributaria tiene facultades de investigación, control y fiscalización en virtud de lo dispuesto por el art. 100 de la L. N° 2492, efectuaron una injusta determinación, sobre una deuda ilegal en su contra. En este punto además hizo mención a la aplicación del principio de verdad material.

En cuanto a la aplicación de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, puntualizó el inc. q) del art. 3-e) del art. 4-4 del art. 7; y el art. 41.

Respecto de la calificación de la conducta como omisión de pago, citó el art. 165 del Código Tributario, alegando al respecto que quien no pagó o pagó menos, es el proveedor y emisor de las facturas y que él como contribuyente, cumplió lo que determinan el inciso a) del art. 4-a) del art. 8 de la L. N° 843, no correspondiendo en consecuencia la sanción por omisión de pago a su empresa, sino al emisor de la factura.

Afirmó asimismo, que las facturas no pueden ser invalidadas por decisión unilateral de la Administración Tributaria, sino que se debe seguir un debido proceso ante un juez, alegando que existe una amplia línea jurisprudencial al respecto, pero sin citar resolución alguna; además, sostuvo que de acuerdo con el art. 69 del Cód. Trib., las facturas emitidas a su favor gozan de presunción de legitimidad.

Sustentó que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), para aseverar que una factura carece de valor, debe demostrar el hecho en la vía ordinaria, de modo que mientras no exista una sentencia ejecutoriada que las invalide, deben ser reconocidas como válidas de acuerdo con lo que disponen el inc. a) del art. 4-a) del art. 8 de la L. N° 843.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda, disponiendo el reconocimiento pleno de las facturas observadas, como válidas para el crédito fiscal.

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

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

Hizo referencia al contenido del inc. a) del art. 4-a) del art. 8 de la L. N° 843 en relación con la generación del crédito fiscal y a la vinculación de las operaciones gravadas, es decir, las destinadas a la actividad por la que el sujeto pasivo resulta responsable del gravamen.

En concordancia con lo anterior, citó el art. 8 del D.S. N° 21530, además que la Administración Tributaria, en observancia del art. 64 de la L. N° 2492, emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, citando su art. 41.

Por ello, manifestó, existen varios requisitos que deben ser cumplidos para beneficiarse del crédito fiscal; uno de ellos es el de la existencia de una factura o documento equivalente, en relación con el hecho que las transacciones deben encontrarse vinculadas con la actividad del contribuyente, además que la transacción se haya realizado efectivamente y que el contenido de la resolución impugnada tiene un análisis completo en apego a las disposiciones legales citadas.

Sobre la depuración de facturas, afirmó que el sujeto pasivo no demostró si efectivamente la transacción fue realizada, además de la no presentación de documentos fehacientes de pago, no porque se trate de un requisito para su validez, sino más bien por la incertidumbre sobre la realización de las compras, que si bien se pagó en efectivo, puede ser demostrada con documentación contable como flujo de caja y registro de kardex del material adquirido.

Dijo que la contabilidad es un instrumento que brinda información sobre hechos económicos, financieros y monetarios, contando con instrumentos como registros diarios, kardex de inventarios, registros de mayor, registros auxiliares, contratos, liquidaciones, cheques, balances, hojas de trabajo, etc.

Expresó que las pruebas presentadas por el demandante, como ser las notas de sus proveedores y las declaraciones realizadas con reconocimiento de firmas ante Notario de Fe Pública, son solo una parte de la documentación que respalda las transacciones, que no permiten a la instancia jerárquica verificar contablemente la correspondencia de dichas transacciones, más aun aplicando lo dispuesto por el art. 76 de la L. N° 2492.

Manifestó asimismo que se advirtió que con la emisión de las facturas observadas, no se generó debito fiscal creando perjuicio al Estado, salvando el derecho del contribuyente a repetir esta deuda contra sus proveedores, pues reiteró que el sujeto pasivo no proporcionó la documentación contable suficiente que respalde sus compras.

Respecto de la valoración de la prueba, refirió la aplicación de las Leyes Nos. 2492 y 3092, que determinan que ella deberá ser presentada oportunamente y estar relacionada con los puntos que se pretende demostrar; pero que en el presente caso, no la presentó en la etapa de descargos, luego de la notificación con la vista de cargo, o aún después bajo juramento de reciente obtención, y que lo presentado no fue suficiente para demostrar materialmente las transacciones.

En cuanto a la omisión de pago, indicó que el contribuyente realizó una apropiación indebida del crédito fiscal por compras en los períodos enero, febrero, marzo, abril, agosto, octubre y diciembre de 2008, es decir, que no pagó los impuestos correspondientes, sino que los descargó con el supuesto crédito fiscal acumulado, por lo que la calificación se adecua a la previsión del art. 165 de la L. N° 2492.

Indicó que en virtud de lo señalado, se evidencia que la demanda interpuesta, carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

#### II.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Interna 001200V104256, dentro del proceso de determinación de apropiación de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Posteriormente, se pronunció la R.D. N° 17-000585-13 de 02 de septiembre, por la que se resolvió determinar de oficio, sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente, respecto del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en las notas fiscales declaradas en el período mayo de 2010, determinando reparos tributarios por un monto de Bs 20.800.- además de calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándole por este concepto con el equivalente a UFV 13.493.

Interpuesto recurso de alzada por Gabriel Arancibia Yucra, a través del memorial de fs. 10 del Anexo de antecedentes administrativos, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, emitió la Resolución ARIT/CHQ/RA 0227/2013 de 30 de diciembre (fs. 56 a 64), por la que resolvió confirmar la R.D. N° 17-000585-13 de 02 de septiembre.

Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada a través del memorial de fs. 78, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT- RJ 0591/2014 de 21 de abril (fs. 118 a 135 y vta.), que determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0227/2013 de 30 de octubre, manteniendo en consecuencia firme la R.D. N° 17-000585-13 de 30 de diciembre que estableció el adeudo de UFV 32.014.- equivalente a Bs 59.525.- por concepto del Crédito Fiscal IVA por el período mayo de 2010.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido al pronunciar la Resolución Jerárquica hoy impugnada, con relación al hecho de establecer si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la resolución ahora impugnada confirmando la de alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 17-000585-13, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de apropiarse de crédito fiscal al depurar las facturas emitidas por Comercial San Antonio, a su favor.

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

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

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

El demandante hizo referencia a lo dispuesto por el art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N° 21530, precisando que los tres requisitos que se deben tomar en cuenta para la validación del crédito fiscal, son: a) Que la operación debe estar respaldada con factura original o documento equivalente; b) Que debe encontrarse vinculada con la actividad propia del contribuyente; y e) Que la transacción se haya realizado efectivamente, sosteniendo que los cumplió.

En relación con el crédito fiscal, el inciso a) del art. 8 de la L. N° 843, determina: "El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Los dos primeros párrafos del art. 8 del D.S. N° 27310, Reglamentario del Impuesto al valor Agregado (IVA), establecen: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen".

En el caso de autos, además de la presentación de los descargos de fs. 14 a 18 del anexo de antecedentes administrativos, consistentes en flujo de caja y registro de kardex dedujo recurso de alzada por memorial de fs. 10 y vta., mediante el cual sostuvo que la Administración Tributaria no cumplió con el mandato de los arts. 202 y 203 del Código Tributario.

Por otra parte, es evidente que cursa Auto de Observación, en virtud al cual, se hizo conocer a Gabriel Arancibia Yucra, que debía "...exponer los fundamentos de hecho y/o de derecho en que apoya su impugnación...", aspecto que una vez subsanado por el sujeto pasivo, dio paso a la admisión del mencionado recurso.

Como señala el inc. a) del art. 4 de la L. N° 843, el hecho imponible nace: "En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente".

En la especie, se realizó la operación como afirmó el contribuyente con pagó al contado por la venta de mercadería y emisión de las facturas, lo que implica que recibieron el pago por ella, resultando ilógico que la Administración Tributaria exija la demostración de existencia de medios fehacientes de pago, constituidos por documentos contables o mercantiles, cuando en los hechos todos los documentos que cursan en el expediente, como se señaló, constituyen también una forma de determinar fehacientemente que el precio fue pagado.

Lo que en realidad la norma establece específicamente, es que la validez del crédito fiscal está dada en función del monto facturado por las compras, lo que incluye que la factura deberá cumplir con los requisitos determinados reglamentariamente, además de encontrarse la compra, vinculada con la actividad sujeta al tributo. Al medio fehaciente de pago se puede arribar por diversos medios, no necesariamente contables o mercantiles, sino como en el caso presente, por declaración y reconocimiento de quien recibió efectivamente ese pago, quien a partir de lo cual, reconoce también ser responsable y encontrarse obligado al pago del tributo que se genere por la operación. Es decir, que en este sentido, el demandante cumplió con los requisitos señalados.

Que las facturas utilizadas por el demandante para apropiarse del crédito fiscal no hayan generado el débito necesario, no es su responsabilidad, sino precisamente de los emisores de las facturas, sobre quienes la Administración Tributaria tiene pleno conocimiento de su existencia, a quienes dosificó y autorizó la emisión de facturas.

De acuerdo con la cita precedente, la Autoridad Jerárquica pretende cohonestar la ilegalidad de la actuación de los comerciantes a quienes la Administración Tributaria autorizó a emitir facturas, pues en conocimiento de los hechos como se plantearon, en aplicación de lo dispuesto por el art. 100 de la L. N° 2492, el Servicio Nacional de Impuestos Nacionales tenía el deber inexcusable de investigar, controlar y fiscalizar los actos de los emisores de las facturas cuestionadas.

Es evidente y claro el contenido del art. 76 de la L. N° 2492; sin embargo, ni la Administración Tributaria y menos la Autoridad Jerárquica, pueden pretender desconocer el texto que contiene la ley; más aun tomando en cuenta que la legislación tributaria dispone que en la interpretación de sus normas, se aplicará la sana crítica, que a decir de Heberto Amilcar Baños: "...las reglas de la sana crítica no son otras que las de la lógica, basadas en la ciencia, en la experiencia y en la observación, que conducen al juez a discernir lo verdadero de lo falso' (...) se trata de criterios normativos (reglas, pero no jurídicas) que sirven al hombre normal, en una actitud prudente y objetiva (sana), para emitir un juicio de valor (...) acerca de una cierta realidad".

El art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, indica que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos, cuando cumplan los siguientes requisitos: a) Sean originales. b) hayan sido dosificadas por la Administración Tributaria, consignen el Número de Identificación Tributaria (NIT) del emisor, el número de factura y el número de autorización. c) La fecha de emisión. d) Acreditar el número NIT o el número de la cédula de identidad cuando se trate de contribuyentes no inscritos en el padrón de contribuyentes. e) Consignar el monto facturado en numeral y literal, excepto cuando se trate de máquinas registradoras. f) Consignar el código de control cuando corresponda. g) Consignar la fecha límite de emisión. h) No presentar enmiendas, tachaduras, borrones e interlineaciones.

De la relación anterior y de la verificación de la documental consistente en el Balance General del periodo comprendido entre el 01 de abril y el 31 de marzo de 2011, Estado de Pérdidas y Ganancias así como el Inventario de Materiales de Construcción Destinados a Obra y Saldos al 31 de marzo de 2011, se establece que la misma contienen toda la información señalada en cuanto se trata de facturas para su emisión manual, por lo que como indica la norma reglamentaria, son válidas, sin que por otra parte quien reciba las facturas, esté obligado a conocer y saber si la información contenida en ellas es correcta o no, labor que corresponde a la Administración Tributaria como parte de sus facultades y deberes de control.

Por la razón anotada, el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492, determina: "La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación...".

A su turno, de acuerdo con el mandato del parág. II del art. 99 del Cód. Trib., la resolución determinativa "...deberá contener como requisitos mínimos, lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente...".

En este sentido, resulta evidente la acusación vertida por el demandante en sentido de haberse vulnerado su derecho al debido proceso, garantizado por el parág. II del art. 115-I del art. 117 de la C.P.E., lo que concurda con el num. 6 del art. 68 del Cód. Trib., pues si bien se admitió y adjuntó al expediente la información y pruebas recibidas por la Administración Tributaria, no merecieron valoración alguna, limitándose ella, como la Autoridad Jerárquica, a efectuar una aplicación vertical y cerrada de la norma.

Es evidente que entre los deberes del sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentran los señalados en los nums. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, que consisten en respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales,

facturas, notas fiscales, así como otros documentos o instrumentos públicos, conforme se establezca en la normativa específica; y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque se refieran a periodos fiscales prescritos.

En el caso presente y como ya fuera expresado en relación con la valoración de la prueba y la aplicación de la sana crítica, como dispone el art. 81 del Cód. Trib., además del principio de verdad material, la Administración Tributaria, como la autoridad impugnada, tomaron conocimiento de los hechos, pero además el Servicio de Impuestos Nacionales tiene en sus registros toda la información necesaria a efecto de cumplir efectivamente con sus facultades y deberes de verificación, control y fiscalización, recordándole por otra parte, que por mandato del art. 200 de la L. N° 2492, además de los principios en él expresados, son de aplicación en la materia los contenidos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341.

Sobre la comprensión del principio de verdad material, el Tribunal Constitucional Plurinacional, se ha referido a través de su Sentencia N° 1662/2012 de 01 de octubre de 2012, entre otras, a "...aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal".

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que son un reflejo de lo que fueron los hechos, existiendo la necesaria coherencia, que genera convicción y permite aplicar el principio de verdad material.

Adicionalmente, como establece la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07, en diversos puntos como: El inc. q) del art. 3, sobre el hecho que la factura o nota fiscal, es el documento autorizado por la Administración Tributaria, que acredita una operación gravada por el IVA; el inciso e) del art. 4, en relación con la facturación manual que es el caso de autos, cuya dosificación deberá ser pre-impresa por imprenta autorizada, siendo su autorización, competencia de la Administración Tributaria; y el art. 41 sobre el que ya se fundamentó líneas arriba, constituyen normativa que determina la responsabilidad de la Administración Tributaria en la autorización para la emisión de facturas, y por ende de la relación del emisor de las facturas con el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que se reitera que es un despropósito y una forma de cohonestar una acción ilegal del emisor de la factura, el pretender requerir del contribuyente el pago del impuesto, pero además imponerle una sanción, para que este luego pueda repetir la obligación contra el emisor de la factura.

Si la Administración Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria actúan de la manera expresada, estarían claramente incumpliendo la ley, vulnerando principios constitucionales y violando expresamente el inc. c) en relación con los incs. e) y g) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, vulnerando a su vez derechos y garantías constitucionales del contribuyente, pues deben ser considerados adicionalmente los principios procesales en materia tributaria, de proporcionalidad y no confiscatoriedad, en concordancia con lo dispuesto por el parágrafo I del art. 323 de la C.P.E.

V.2.-En relación con la sanción impuesta por omisión de pago, de acuerdo con el art. 165 del Cód. trib., es evidente que quien no pagó o pagó menos, es el proveedor y emisor de las facturas. De acuerdo con la amplia fundamentación precedente, ya se manifestó que la Administración Tributaria cuenta con toda la información a efecto de determinar la responsabilidad que corresponda a quien incumplió el deber omitiendo el pago.

Este Supremo Tribunal de Justicia ha expresado a través de la Sentencia N° 16/2015 de 23 de febrero, que: "...la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quien conforme al art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha Ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas...".

Asimismo, que respecto de la habilitación y dosificación previa de las facturas por la Administración Tributaria, "...en ningún caso el cumplimiento de tal disposición corresponde al contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, más al contrario, quienes se hallan compelidos a tal cumplimiento son los emisores de las facturas, quienes deberán preocuparse de la observancia de estos aspectos". En la especie, la Administración Tributaria no probó que el contribuyente hubiera conocido que las facturas observadas hubieran tenido alguna irregularidad y que aun de ese modo las haya utilizado.

Por ello la norma tributaria contenida en el art. 69 de la L. N° 2492, determina: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias".

No es correcto que la Administración Tributaria y la Autoridad de Impugnación Tributaria pretendan no solamente cobrar el tributo a quien no corresponde o a quien le resulte más fácil o cómodo, afirmando que el contribuyente puede repetir la obligación contra el emisor de la factura, lo que ya de hecho significa un reconocimiento y una aceptación de la existencia de una irregularidad que en los hechos buscan validar; pero además, imponer una sanción por omisión de pago, sin haber demostrado que el sujeto pasivo es responsable de una acción punible, constituye un exceso que este Supremo Tribunal de Justicia no puede admitir.

#### V. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por la fundamentación ampliamente expuesta, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la resolución de alzada, que a su vez confirmó la R.D. N° 17-000585-13 de 02 de septiembre, emitida por la Administración Tributaria, incurrió en vulneración del derecho del contribuyente de apropiarse de crédito fiscal al depurar las facturas emitidas a su favor por Comercial San Antonio.

Por lo anterior, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0591/2014 de 21 de abril, incurrió en interpretación errónea y aplicación indebida de normas tributarias, en relación con la depuración del crédito fiscal apropiado por el demandante, derivado de las compras efectuadas a Comercial Lourdes y Comercial San Antonio, ambas con domicilio en Potosí.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 36, interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia deja sin efecto la Resolución AGIT-RJ/0591/2014 de 21 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), así como la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0227/2013 de 30 de diciembre, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) de Chuquisaca y la R.D. N° 000585-13 de 02 de septiembre, emitida por la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano,**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



605

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

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional representada por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 19, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0297/2013 de 05 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 27 a 29; réplica de fs. 54 a 55; dúplica de fs. 65 a 66; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional representada por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Violación del art. 324 de la C.P.E. por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; que el art. 324 de la C.P.E., de forma expresa dispone que : “No prescribirán las deudas por daño económico causados al Estado” ,asimismo el art. 3-II de la L. N° 154 de clasificación y definiciones de Impuestos, determina: “Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles”, por lo que, las deudas por falta de pago de impuesto serian imprescriptibles, toda vez que la deuda tributaria impaga se constituye en daño económico al Estado, y al haber omitido el contribuyente con el pago de sus obligaciones tributarias, causó un evidente daño económico al fisco y por consiguiente al Estado, por tanto dicha deuda es imprescriptible.



b) Conforme a la normativa citada la Administración Tributaria se encontraría legalmente facultada para perseguir el cobro de los impuestos debidos o exigir su pago in importar el tiempo transcurrido. Que el art. 5 de la L. N° 2492, señala: "I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa: 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo. 3. El presente Código Tributario 4. Las Leyes 5. Los Decretos Supremos. 6. Resoluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código." Por su parte el art. 152 de la L. N° 2492, establece: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este Código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado."

c) Que en la doctrina tributaria "La prescripción extintiva es una institución jurídica según la cual, el transcurso de un determinado lapso de tiempo extingue la acción que el sujeto tiene, para exigir un derecho ante la autoridad administrativa o judicial. Se entiende que en la prescripción extintiva se da de por medio la despreocupación del sujeto para exigir su derecho durante el lapso determinado de tiempo", asimismo de acuerdo a la naturaleza jurídica de la prescripción son elementos de la prescripción extintiva: 1) La ausencia de actuación de las partes; y 2) el transcurso del tiempo. Es decir que, dentro del plazo fijado en el art. 59 del Cód. Trib., debió haber existido inacción por parte de la Administración aduanera, sin embargo, se colige que en año 2009, se notificó al operador con la Orden de fiscalización, suspendiendo la prescripción y demostrándose el accionar de la Administración Tributaria, además a través de los informes realizados en el transcurso del proceso se puede advertir que la administración realizó la fiscalización conforme a la normativa vigente. Acotó, que el nuevo cómputo de la prescripción se inició, el 12 de junio de 2012 y estando vigente el plazo para que la Administración tributaria efectuó la determinación y cobro de la deuda tributaria, se promulgó la actual Constitución Política del Estado que establece la imprescriptibilidad de la deuda tributaria por daño económico al Estado y en consideración a lo establecido por el art. 152 de la L. N° 2492, los tributos omitido y las sanciones emergentes del ilícito constituyen parte principal del daño económico al Estado, por tal razón en el presente caso no operó la prescripción.

d) Que los conceptos de Política Fiscal, es la rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes, siendo el gasto público y los impuestos las variables del control para asegurar y mantener la estabilidad económica. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos. Productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. No pudiendo considerar que el monto generado por la omisión de pago de tributos aduaneros de importación de la DUI tramitada por Procom La Paz S.R.L., queden prescritas, puesto que la Administración Tributaria cuenta con las facultades, determinativa, recaudadora, que se ven limitadas por el incumplimiento de deberes formales de obligatorio cumplimiento por parte de los administrados, entre ellos el presente caso no haber cumplido con la normativa para los despachos realizados; obligación que en su opinión no califica como meramente accesorio e instrumental, puesto que es un requisito indispensable establecido por ley.

e) Concluyó manifestando, que el ejercicio de las facultades de la administración para exigir el pago y aplicar sanciones debe cumplir alguna condición, puesto que no resulta válido que se reconozca el beneficio de la prescripción cuando se ha omitido el cumplimiento de un requisito imprescindible dispuesto por una norma tributaria, no siendo razonable imputar inacción a la Administración Tributaria cuando en rigor la inacción viene del obligado tributario, lo contrario supone un beneficio indebido al contribuyente omiso y un perjuicio injusto hacia el fisco, generados incentivos a favor del incumplimiento de los deberes formales de declaración.

## 1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ELALA N° 030/12 de 22 de junio emitida por la Administración Aduanera.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 7 de junio de 2013 (fs. 21) y corrido traslado a Enesto Rufo Mariño Borquez, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 27 a 29), con los siguientes argumentos:

a) Manifestó que la aplicación del art. 324 de la C.P.E., señalado por la Administración Tributaria, que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado; la interpretación de este artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una Ley en la Asamblea Legislativa, resaltando que a la fecha se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, misma que en la disposición Transitoria Quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la Administración Tributaria, tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador. También determinara que dichos términos de prescripción se ampliaran en tres años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años. Asimismo, la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, incluye en su disposiciones adicionales cuarta y décima segunda, previsiones sobre reglas de prescripción.

b) En ese sentido el régimen de prescripción establecido en la citada L. N° 2492, se encuentra plenamente vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; en ese entendido, es pertinente destacar que la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la disposición transitoria quinta de la L. N° 291 que modificó el parágrafo IV del art. 59 de la L. N° 2492 y la Ley N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012.

c) La Administración Tributaria, el 14 de agosto de 2008, notificó la Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N°36/2008, suspendiendo el término de la prescripción el término de 6 meses, de acuerdo a los establecido en el párrafo I del art. 62 de la L. N° 2492, es decir hasta el 30 de junio de 2010, inclusive; sin embargo, se tiene que la Administración Aduanera notificó la Resolución Sancionatoria el 22 de agosto de 2012, es decir cuando ya estaba prescrita su facultad para determinar el Contrabando Contravencional. Asimismo se establece que la Administración Aduanera realizó diferentes actos a efectos de establecer deuda tributaria que emerge de las transacciones bancarias a proveedores sin DUI; Transferencias bancarias al proveedor UTSTARCOM INC.; Mercancía exportada desde Chile no declarada ante la Aduana Nacional y ventas locales efectuadas por PROCOM LA PAZ S.R.L. correspondiente a la gestión 2005. Sin embargo, es también cierto que no sancionó la contravención de contrabando durante los 4 años establecidos para tal efecto en la L. N° 2492, no siendo argumento suficiente en materia tributaria, que la Administración Aduanera realice constantes actuaciones, sino que las realice en lapso de tiempo que establece la Ley, no existiendo mayores causales de suspensión o interrupción que las previstas en la norma, se estableció que la acción de la administración Aduanera para imponer sanciones se encontraba prescrita.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional.

## III. Respuesta del tercero interesado.

### 3.1. Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado la empresa PROCOM LA PAZ S.R.L. representada por Sonia Miriam Barrios Pasten fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 105 a 130) e personó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, por memorial que cursa a fs. 93 a 96, con los siguientes fundamentos:

a) Refiere que concuerda con la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respecto a la vulneración del art. 324 del C.P.E., puesto que la misma reconoce el principio de seguridad jurídica establecida en su art. 178 y economía plural establecida en el art. 306 de la misma norma constitucional. Que la interpretación realizada por la Autoridad recurrida respecto al art. 324 del C.P.E. es correcta, siendo que la Aduana Nacional, pretende aplicar a su empresa una normativa que fue promulgada recientemente sin tomar en cuenta el hecho generador dada la gestión 2005 y que la norma aplicable debe ser la L. N° 2492 por haberse suscitados los hechos durante su vigencia, debiendo aplicarse la ley vigente en tiempo que ocurrió el incumplimiento.

Respecto a la inacción de la Administración aduanera a la autoridad recurrida en su Resolución jerárquica explicó de manera clara y precisa los actos administrativos que configuran la suspensión y prosecución del término de la prescripción. Asimismo acoto que tribunal constitucional en la S.C. N° 2528/2010-R, de 19 de noviembre señaló que el instituto de la prescripción, en general encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica y de justicia material.

Finalmente respecto a la prueba introducida con memorial de 07 de noviembre de 2013, refiere que la, misma no fue puesta a conocimiento de su empresa y el mismo vulnera el derecho a la igualdad, debido proceso y el derecho a la defensa y que la misma no fue puesta a conocimiento en instancia administrativa vulnerando los arts. 76,81, 215,216 y 217 del Cód. Trib., que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo caracterizado de un juicio de puro derecho no corresponde analizar ningún documento que no curse en antecedentes administrativos. En cuanto al argumento de que su empresa se hubiera inscrito en los registros Tributarios como importador eventual en la gestión 2012, por lo que se aplicaría la ampliación de los plazos de prescripción establecido en el art. 59 del Cód. Trib., señalo que el mismo es un nuevo argumento que no fue planteado en instancia Administrativa por lo no merece ser considerado en aplicación al principio de congruencia.

### Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0297/2013 de 05 de marzo.

## IV. Antecedentes administrativos.

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

1. El 14 de agosto de 2008, la Gerencia Nacional de fiscalización de la Aduana Nacional, notificó por cédula a Sonia Miriam Barrios Pasten, en su calidad de representante legal de PROCOM LAPAZ S.R.L. con Orden de Fiscalización Aduanera Posterior N° 36/2008, con alcance al IVA y GA de las declaraciones únicas de importación tramitadas en gestión 2005. El 27 de agosto de 2009 se notificó al sujeto pasivo con Acta de Intervención Contravencional N° 006/09 de 17 de agosto de 2009, en la cual observó transferencias bancarias a proveedores identificados sin DUI; transferencias bancarias al proveedor UTSTARCOM INC.; exportaciones desde Chile a Bolivia correspondiente a mercancía del proveedor YX WIRELESS S.A. no declarada; ventas locales efectuadas a sus clientes ENTEL S.A., FFP PRODEM S.A., Banco Mercantil Santa Cruz S.A., AXS BOLIVIA S.A., COBEE S.A., NUEVATEL PCS de Bolivia S.A., DATACOM S.R.L. (fs. 1 a 11 anexo 2 y 423 a 441 anexo 10).

2. El 22 de agosto de 2012, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional notificó mediante cédula al representante legal de PROCOM LA PAZ S.R.L. con la Resolución Sancionatoria AN-GRLGR-ULER N°030/12 de 22 de junio, que declaró probada el Acta de Intervención Contravencional N° 006/09 de 17 de agosto de 2009, por encontrarse su conducta y sus acciones descritas en los incs. b) y g) del

art. 181 de la citada norma, disponiendo el pago de los tributos omitidos, multas actualizaciones e intereses e instruyendo la aplicación del parágrafo II del art. 181 de la L. N° 2492. (fs.1740 a 1743 de anexo 10).

3. El 06 de septiembre de 2012, el sujeto pasivo interpuso recurso de Alzada, contra el citado acto administrativo, emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0994/2012 de 3 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria, declarando prescrita la facultad de la Administración aduanera para controlar, verificar, fiscalizar e imponer sanciones administrativas respecto de los cargos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional 006/09 de 17 de agosto, resolución que fue impugnada por la administración Tributaria a través de recurso Jerárquico presentado el 24 de diciembre de 2012, resuelta por la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0297/2013 de 5 de marzo, confirmando en su totalidad la Resolución de Alzada (fs.44 a 145 de anexo 1).

IV. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

4.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria violó el art. 324 de la C.P.E. y el art. 152 de la L. N° 2492.

4.2 Análisis y resolución.

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

a) La Administración Aduanera demandante afirma que de acuerdo a lo establecido el art. 324 de la C.P.E., las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles, en ese sentido esta norma incluye como deudas, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, norma que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib., que establece que: "Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado" y que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el art. 410 de la Constitución Política del Estado es de preferente aplicación, en ese sentido, considera que la autoridad recurrida violó las citadas normas al haber confirmado la Resolución de Alzada que dejó sin efecto la Resolución Sancionatoria por prescripción.

b) El art. 324 de la C.P.E., establece: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", al respecto este Tribunal en varias sentencias entre ellas la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las Leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar". En esa misma línea la Sentencia N° 400/2013 de 19 de septiembre, señaló: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso-administrativa, resulta inaplicable al caso". En conclusión la imprescriptibilidad por daños económicos al Estado, que según la administración demandante también se ajusta a materia tributaria, sólo es aplicable a aspectos relacionados con la administración económica y financiera del Estado y no así a las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese sentido la inacción de la Administración Aduanera para la determinación de la deuda tributaria y su respectivo cobro no puede ser atribuida al sujeto pasivo, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocidos por Constitución Política del Estado.

c) En términos generales, la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la Administración Tributaria y Aduanera, en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la Administración Tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la Administración Tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

d) Realizada esa precisión, se tiene que el art. 59-I del Cód. Trib. establece que: "Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.", norma que es aplicable al caso, sin las modificaciones posteriores tomando en cuenta que el presente caso versa sobre, obligaciones tributarias aduaneras relativas al GA e IVA de la gestión 2005.

a) Si bien la L. N° 291 que en la disposición transitoria quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la Administración Tributaria y Aduanera, tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador también determina que dichos términos de prescripción se ampliaran en 3 años adicionales cuando el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que le corresponde y que el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años y la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada es imprescriptible. Asimismo la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que incluye en su

disposición adicional cuarta y décima segunda, Previsiones sobre las Reglas de Prescripción; en ese contexto la imprescriptibilidad en materia tributaria, sólo está dispuesta respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, considerando que el hecho generador se produjo antes de la vigencia de estas modificaciones, no corresponde la aplicación de las mismas, por consiguiente no es evidente que se hubiera vulnerado el art. 324 de la C.P.E., ni el art. 152 del Cód. Trib.

e) Por consiguiente al haberse confirmado en instancia jerárquica la Resolución de Alzada que revocó totalmente la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ELALA N° 030/12 de 22 de junio, declarando la prescripción para controlar, verificar, fiscalizar e imponer sanciones administrativas respecto de los cargos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional 006/09 de 17 de agosto contra la empresa Procom La Paz S.R.L., respecto de obligaciones tributarias de GA e IVA gestión 2005, en atención a que el cómputo de prescripción, se inició el 01 de enero del año calendario siguiente al que se produjo el vencimiento de pago respectivo; es decir, se inició el 01 de enero de 2006 y debió concluir el 31 de diciembre de 2009; sin embargo al haber notificado al sujeto pasivo con Orden de fiscalización el 14 de agosto de 2008, suspendió el término de la prescripción por 6 meses como establece el parág. I del art. 62 del Cód. Trib., ampliándose el plazo para la prescripción hasta el 30 de junio del año 2010, empero, la Administración Aduanera notificó la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ELALA N° 030/12 de 22 de junio, el 22 de agosto de 2012, cuando ya se encontraban prescritas su facultades para determinar el Contrabando Contravencional.

Asimismo, en cuanto al argumento de que la empresa Procom La Paz S.R.L., se hubiera inscrito recién en los registros tributarios como importador eventual el 22 de mayo de 2009 y habría efectuado su re empadronamiento el 19 de octubre de 2011, por lo que sería aplicable el art. 59-II de la L. N° 2492 con las modificaciones de la L. N° 291, misma que amplía por 3 años el término de la prescripción, se debe señalar, que la citada norma no es aplicable al caso objeto del presente proceso, en virtud a que la misma es posterior, en aplicación del principio de irretroactividad de la ley establecida en el art. 123 de la Constitución Política del Estado, concordante con el art. 150 del Cód. Trib., y en atención a que en materia administrativa rige el "tempus comissi delicti", es decir que se aplica la Ley vigente en el tiempo que ocurrió el acto o incumplimiento.

En conclusión se debe manifestar que la resolución impugnada actuó correctamente al haber confirmado la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT -LPZ/R.A. N° 0994/2012 de 03 de diciembre, que resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ELALA N° 030/12 de 22 de junio, declarando la prescripción para controlar, verificar, fiscalizar e imponer sanciones administrativas respecto de los cargos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional N° 006/09 de 17 de agosto, en consecuencia no es evidente que se hubiera efectuado errónea interpretación de la norma Constitucional y tributaria, por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 19, interpuesta por la Gerencia Regional la Paz de la Aduana Nacional representada por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0297/2013 de 05 de marzo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



606

**COIMCO LTDA. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido a instancia de Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. representada por Yussef Braulio Soto Moreno contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 33 a 37, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 07 de abril del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 65 a 67, renuncia réplica; antecedentes administrativos y recursivos.

## I. Contenido de la demanda.

### 1.1. Fundamentos de la demanda.

Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. representada por Yussep Braulio Soto Moreno dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 33 a 37), con los siguientes fundamentos:

En relación a la forma. Nulidad en la aplicación del método de base imponible y transgresión del principio de verdad material. Durante la tramitación del proceso administrativo tributario, que ha dado lugar al pronunciamiento de la R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013 se ha vulnerado una serie de normas que se encuentran sancionados con nulidad por mandato del art. 35-c) y d) de la Ley del Procedimiento Administrativo, en relación a los arts. 43-I, 44, 92 y 95 de la L. N° 2492. La propia Autoridad General de impugnación Tributaria ha establecido en una serie de Resoluciones de Recursos Jerárquicos, que la determinación tributaria en un procedimiento íntegramente reglado y no discrecional, dado que su desenvolvimiento no depende de ponderaciones sobre oportunidad o conveniencia. Las anteriores normas legales, líneas de fallos administrativos y doctrina tributaria que se encuentran relacionados directamente con el principio de verdad material contenido en el art. 4-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y con el art. 200 del Título V de la L. N° 2492, inserto por disposición del art. 1 de la L. N° 3092, por cuanto lleva a precisar que el objetivo principal al que debe dirigirse la determinación por parte de la Administración Tributaria es el establecimiento cierto e indudable de la existencia de adeudos tributarios pendientes por parte del contribuyente.

En el caso que nos ocupa, se hace evidente que el Servicio de impuestos Nacionales, durante el proceso de fiscalización, no ha valorado correctamente todos los documentos relativos a los hechos generadores que pretende establecer, específicamente no ha valorado, ni ha tomado en cuenta los descargos sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de Braulio Soto, por lo que erróneamente se puede inferir que la determinación de la base imponible se la haya realizado cumpliendo con el método de determinación de base imponible como lo establece el art. 43 de la L. N° 2492, con lo cual el Servicio de Impuestos Nacionales ha ingresado en la nulidad dispuesta por el art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo al haber prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido para la determinación de la base imponible sobre base presunta, contenido en los arts. 44 y 45 del Cód. Trib. La omisión del Directo Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en relación a la consideración de todos los aspectos y hechos relacionados con el procedimiento de determinación del tributo, afecta de manera flagrante el principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo y los principios del debido proceso y seguridad jurídica contenidos en la Constitución Política del Estado. Omisión que implica la violación del art. 4 de la L. N° 2341 y al procedimiento expresamente previsto en el art. 200 de la L. N° 3092. En el caso en cuestión, resulta fácil evidenciar que a tiempo de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 07 de abril del 2014, el Directo Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no ha considerado y mucho menos valorado la abundante prueba documental presentada por la empresa COIMCO Ltda., con la que se demuestra fehacientemente que los hechos generadores de tributos que estableció la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales sobre base presunta, son irreales, duplicando el hecho generador de tributos.

### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 7 de abril del 2014 o en su caso se disponga la nulidad de todo lo obrado.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 04 de agosto de 2014 (fs. 43) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 65 a 67), con los siguientes argumentos:

1. Sobre la infracción del principio de verdad material. De la revisión de los antecedentes administrativos existentes, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, evidenció que el proceso de determinación del tributo observado, siguió todas las previsiones legales por parte de la Administración Tributaria y se emitió la Resolución Determinativa sobre base presunta previo proceso de verificación que fue iniciado mediante Orden de Verificación N° 70120VE00020 (con alcance en el débito fiscal IVA y el efecto en el IT por los servicios prestados a contribuyentes), en el que se debe distinguir la realización de 2 solicitudes de documentación efectuada por la Administración Tributaria, evidenciándose en instancia jerárquica que en el segundo requerimiento efectuado mediante Formulario-4003 N° 120942 se requirió extractos bancarios, estados financieros, libros de contabilidad, contratos con los clientes, estados de cuenta por cliente que respalden los ingresos del contribuyente, a éste requerimiento el contribuyente solicitó prorroga y por los antecedentes se evidenció que la Administración Tributaria el 17 de mayo de 2013 emitió Acta por Contravenciones Tributarias como consecuencia al incumplimiento del sujeto pasivo a la presentación de la información requerida al citado formulario, lo que dio lugar a que la Administración Tributaria emita informe estableciendo ingresos no declarados por servicios de auditoría y multa por incumplimiento a deberes formales. En ese entendido, por los hechos expuestos, se puede corroborar que el contribuyente es quien no ofreció la documentación requerida y por tanto incumplió el art. 70-4 del Cód. trib., que señala: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas", antecedentes que debe ser tomando en cuenta y por el cual en estricta aplicación del art. 43 de la L. N° 2492, aplicó el método de determinación sobre base presunta.

2. Sobre la abundante prueba, que demuestra que los hechos generadores de tributos sobre base presunta son irreales duplicando el hecho. Sobre este punto, la instancia jerárquica, habiendo revisado los antecedentes relativos a la presentación de la prueba de reciente obtención, constató que fue presentada extemporáneamente por el sujeto pasivo en 03 de septiembre de 2013, conclusión a la que se arribó en

mérito a la revisión de los plazos que se siguieron a partir de la notificación de la vista de cargo efectuada en 03 de junio de 2013 por la Administración Tributaria, debiendo quedar claro que a partir de esa fecha y dentro del plazo legal (30 días), es decir el 03 de julio el contribuyente presentó los descargos que fueron valorados por la administración tributaria. Asimismo, se debe considerar que a partir del 03 de julio la Administración Tributaria conforme al art. 99 del Cód. Trib., tenía 60 días, es decir hasta el 02 de septiembre para emitir resolución determinativa, término que fue cumplido por el ente fiscal y que consta por la emisión de la R.A. N° 17-0000787 de 02 de septiembre de 2013 y que en 03 de septiembre el contribuyente presentó una nota de solicitud de señalamiento de día y hora para presentación de prueba de reciente obtención, situación que evidencia el incumplimiento de los requisitos legales de prueba, pertinencia y oportunidad previstos en los arts. 4 y 81 de la L. N° 2492 y por otro lado, se debe señalar que la normativa tributaria no contempla excepciones que permitan presentar prueba fuera del término legal y por razones diferentes a las dispuestas el art. 81 del Cód. Trib.

3. Sobre disponer la nulidad de obrados. Es pertinente señalar que la Autoridad de Impugnación Tributaria, ha observado tanto en instancia de alzada como en instancia jerárquica que los actos relativos a la Orden de Vista de Cargo como de la Resolución Determinativa emitidas por la Administración Tributaria cumplieron con todos los requisitos de validez previstos en los arts. 96 y 99 párrafo II del Cód. Trib., debiendo señalar además que se constató que los mismos se encuentran bien estructurados y motivados y por tanto, no corresponde la nulidad de obrados.

#### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 7 de abril del 2014.

#### III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado (Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales), notificado legalmente por Orden Instruida (fs. 59) no asume defensa dentro del presente proceso.

#### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 21 de mayo de 2012, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. con la Orden de Fiscalización 7012OVE0020 con alcance de la verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT, por los servicios prestados a los contribuyentes detallados en el Anexo 7531, por el periodo fiscal de enero a octubre de 2009, solicitando mediante Requerimiento N° 113214 la presentación: 1) Declaraciones Juradas del IVA e IT; 2) Libro de Ventas IVA; 3) Notas Fiscales de respaldo del Débito Fiscal; 4) Comprobantes de Ingresos con respaldo y cualquier otra documentación requerida durante la verificación.

b) El 25 de mayo de 2012, Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L., solicitó prórroga para la entrega de la documentación solicitada, otorgando la Administración Tributaria un plazo de 3 días.

c) El 28 de marzo de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula Requerimiento N° 120942, en cual se solicita extractos bancarios, Estados Financieros de la Gestión 2009, Dictamen y Estados Financieros de Auditoría de la Gestión 2009, Libros de Contabilidad, contratos de elaboración de auditoría con los clientes con reconocimiento de firmas y rúbricas, estado de cuentas por cliente al 31 de diciembre de 2009, documentación contable financiera que respalde los ingresos recibidos por servicios de auditoría según el anexo del Form. 7531 y el 02 de abril de 2013, Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L., solicitó ampliación de plazo, a lo cual, la Administración Tributaria, amplió el plazo por un día.

d) El 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante Acta de Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 60609 por incumplimiento a deber formal, por la no presentación de la documentación requerida mediante Formulario F-4003 N° 120942.

e) El 03 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. con la Vista de Cargo 29-0000149-13 de 21 de mayo de 2012 la cual establece sobre base presunta una liquidación preliminar de la deuda tributaria de Bs 316.508,15 equivalentes a 172.534,78 UFV, importe que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales, otorgado el plazo de 30 días calendario para que presente descargos o pague la deuda tributaria.

f) El 03 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo mediante nota ofreció pruebas de reciente obtención y solicitó día y hora para realizar el juramento correspondiente, en respuesta se emitió el proveído N° 24-0001680-13 de 01 de octubre de 2013, comunico la emisión de la R.D. N° 17-0000787-13 de 2 de septiembre de 2013.

g) El 16 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. con la R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013 que resolvió determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente en la suma de Bs 328.706,16 equivalentes a 176.786,47 UFV, importe que incluye el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento a deberes formales del IVA e IT por el periodo fiscal enero a octubre de la gestión 2009.

h) Interpuesto el Recurso de Alzada por Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. contra R.D. N° 0693/2013 de 14 de junio de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0029/2013 de 13 de enero de 2014 que dejó sin efecto el tributo omitido de 9.349 UFV por efecto de la aplicación del nuevo precio promedio obtenido con la nota fiscal aportada por el contribuyente en etapa de descargos y manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 61.133,56 UFV equivalentes a Bs 93.028; la multa por incumplimiento a deberes formales por 3000 UFV, debiendo la Administración Tributaria reliquidar la deuda tributaria y posteriormente presentado el recurso

jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 7 de abril del 2014, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si se ha valorado o no, los descargos sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias presentado por el contribuyente, por lo que erróneamente se puede inferir que la determinación de la base imponible se haya realizado cumpliendo con el método de determinación de base presunta como lo establece el art. 43 de la L. N° 2492, con lo cual el Servicio de Impuestos Nacionales ha ingresado en la nulidad dispuesta por el art. 35 inc. c) de la Ley de Procedimiento Administrativo que afecta de manera flagrante el principio de verdad material que rige el procedimiento administrativo y los principios del debido proceso y seguridad jurídica contenidos en la Constitución Política del Estado.

5.2 Análisis y resolución.

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

a) En el presente caso se cuestiona, la prueba de reciente obtención que ha sido presentada en obrados y que supuestamente afectaría al método de determinación sobre base presunta y causaría la nulidad del proceso de determinación tributaria, por ello al acusarse nulidad del proceso de determinación tributaria, es inexcusable referirse al art. 36 parágrafo II de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) aplicable al caso por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib., que fija que el defecto de forma del acto administrativo solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados, es decir para decidir si el acto administrativo debe anularse o no, debe considerarse si el resultado final del acto administrativo hubiese variado de haberse cumplido el trámite formal o se hubiese cumplido el requisito exigido en la norma o del procedimiento omitido, para fijar que acto administrativo ha cumplido su fin o causado indefensión al no poder asumir defensa dentro del proceso el administrado.

b) En el caso de autos de una revisión de las actuaciones realizadas por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales se tiene que emitida la Orden de Verificación 7012OVE00020 de 08 de mayo de 2012 de verificación específica del débito fiscal y su efecto en el IT por los servicios prestado por a los contribuyentes detallados en el anexo adjunto por el periodo enero a octubre de 2009, se emitieron 2 requerimientos de prueba: 1) Requerimiento N° 00120942 de 20 de marzo de 2013, donde se requirió extractos bancarios, estados financieros, libros de contabilidad, contratos con los clientes, estados de cuenta por cliente que respalden los ingresos del contribuyente; y 2) Requerimiento N° 00113214 de 05 de mayo de 2012, que requirió Declaración Jurada del IVA, Declaración Jurada del IT, Libro de Ventas IVA Notas fiscales de Respaldo al Crédito Fiscal y cualquier otra documentación requerida en la verificación, posteriormente se dictó la Vista de Cargo N° 29-0000149-13 de 21 de mayo de 2013 observándose que de la documentación parcial presentada así como de la documentación extraída del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIR.A. N°T-2), se constató la presencia de solvencias compradas al Colegio de Auditores de Santa Cruz para la elaboración de Auditorías, las mismas que carecen de la respectiva factura, asimismo dentro del periodo de prueba por la Acta de Recepción de Documentación de 28 de mayo de 2012 (fs. 774 de la Anexo Administrativo 3) se presentó Formularios 200-IVA (Del 01 a 12/2009), Formularios 400-IT (Del 01 a 12/2009), Comprobantes de Ingreso (05, 06, 07, 09, 10, 11 y 12/2009), fs. del Libro de Ventas IVA (Del 01 a 12/2009), Empastado de Comprobantes de Traspaso (Del 01 a 12/2009), Copias de Notas Fiscales y luego de concluido el periodo probatorio, se emitió la R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013 que señala: "...Que producto del análisis y revisión de la información proporcionada por el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Santa Cruz, la documentación parcial presentada por el contribuyente Consultoría Impuestos y Contabilidad SRL con NIT 1014249022, así como la extraída del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria (SIR.A. N°T-2), se constató la presencia de solvencias compradas al Colegio de Auditores Santa Cruz para la elaboración de auditorías, las mismas que carecen de su respectiva factura; por lo tanto se pudo evidenciar que el contribuyente Consultoría Impuestos y Contabilidad SRL con NIT1014249022, percibió ingresos por servicios de elaboración de auditorías a diversos clientes, durante los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de la gestión 2009, los cuales no fueron facturados ni declarados en la declaraciones juradas F-200 y F-400...". Luego de emitida la Resolución Determinativa, el contribuyente mediante NUIT 6885 GDSG (carta) recepcionada 03 de septiembre de 2013 ofreció prueba de reciente obtención consistente en Certificados de Norte GAS S.R.L., María del Rosario Arzabe Argandoña y Comercial de Filtros S.R.L. firmados todos ellos por el Licenciado Auditor Neydark Vaca Silva, igualmente en etapa de recurso de alzada se presentó dictámenes de auditores interdependientes firmado por Braulio Soto Moreno (fs. 20 a 27 del Anexo Administrativo 1) y en etapa de recurso jerárquico, el contribuyente, Consultoría Impuestos y Contabilidad S.R.L. presentó libro de traspasos, Certificación de Internacional Fil Parts Import Expor S.R.L., Comercializadora de Productos Agrícolas y Sutidor Vardona que certifican que el servicio de auditoría externa fue facturado por Yussep Braulio Soto Moreno y Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009 de Consultoría Impuestos y Contabilidad S.R.L.

c) En el caso de autos ejecutando el art. 36-II de la Ley del Procedimiento Administrativo a la prueba de reciente obtención supuestamente no valorada y que causaría nulidad, consistente en: "Certificados de Norte GAS S.R.L., María del Rosario Arzabe Argandoña y Comercial de Filtros S.R.L. firmados todos ellos por el Licenciado Auditor Neydark Vaca Silva; Dictámenes de auditores interdependientes firmado por Braulio Soto Moreno; Libro de Traspasos; Certificación de Internacional Fil Parts Import Expor S.R.L., de Comercializadora de Productos Agrícolas y del Sutidor Vardona que certifican que el servicio de auditoría externa fue facturado por Yussep Braulio Soto Moreno; y Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009 de Consultoría Impuestos y Contabilidad S.R.L.", si se considera que los reparos efectuados en la Vista de Cargo N° 29-0000149-13 de 21 de mayo de 2013 y R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013 por no haberse facturado, no comprueban que se haya emitido la respectiva factura por los servicios de auditoría prestados y observados por la Administración Tributaria y que conforme a la R.D. N° 17-0000787-13 son en número de 93, por lo que al no haberse presentado la prueba de que las

personas jurídicas y/o naturales certifiquen la emisión de factura y su registro en sus libros contables o no se haya realizado el servicio, no hace variar en nada la Vista de Cargo N° 29-0000149-13 de 21 de mayo de 2013 ni la R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013, es decir la anulabilidad de un acto administrativo - tributario por defectos formales no solo exige que dichos defectos formales sean de gran trascendencia de modo que el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o causen indefensión, sino que se ponderen los principios de economía procesal, de celeridad y de eficacia en el acto administrativo conforme a previsto en el art. 4 de la Ley del Procedimiento Administrativo, aplicables al caso de autos por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib., puesto que no tendría ningún sentido anular la Vista de Cargo N° 29-0000149-13 de 21 de mayo de 2013 y la R.D. N° 17-0000787-13 de 02 de septiembre de 2013, cuando el contribuyente no ha presentado la prueba respectiva que comprueba que el servicio de auditoría no se realizó o efectuado se emitió la correspondiente factura.

d) En conclusión, la prueba presentada luego de emitida la R.D. N° 17-0000787-13 de 2 de septiembre de 2013 y en etapa recursiva (recurso de alzada y jerárquico) no hace variar el pronunciamiento de la citada Resolución Determinativa, puesto que los reparos fueron por no emisión de facturas por servicios de auditoría en número de 93 y que el contribuyente no comprobó con la prueba presentada, que los servicios de auditoría no se hayan realizado o efectuados éstos, se emitió la correspondiente factura.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 37, interpuesta por Contabilidad Impuestos y Consultoría S.R.L. representada por Yussep Braulio Soto Moreno contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0543/2014 de 07 de abril del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



607

**Servicio Generales LA CAÑADA S.R.L. c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Servicios Generales La Cañada S.R.L. representada por Eduardo Gutiérrez Sosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 38, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 141 a 146, réplica de fs. 160 a 161; dúplica de fs. 169 a 170; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

Servicios Generales La Cañada S.R.L. representada por Eduardo Gutiérrez Sosa dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 25 a 38), con los siguientes fundamentos:

1. Recurso de Alzada. Al ser totalmente ilegal la emisión sin firma de la Resolución Determinativa 17-000368-12, en tiempo hábil se interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, bajo los siguientes argumentos:

Nulidad por falta de firma de autoridad competente en la Resolución Determinativa. En el recurso de alzada se reclamó que la resolución recurrida al no con la firma del gerente no cumple con lo establecido por parág. II del art. 99 del Cód. Trib.



ilegalidad de la Resolución Determinativa con firma. En el Recurso de Alzada presentado el 28 de enero de 2013 se reclamó que la resolución recurrida es totalmente porque viola lo establecido por el parágrafo II del artículo 117 de la C.P.E., puesto que la misma sin firma de autoridad responsable no fue notificada en 21 de diciembre de 2012, siendo objeto de un recurso de alzada y luego con firma del Gerente de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz nuevamente es notificada el 07 de enero de 2013, sin que hasta la fecha se notifica personalmente, ni en tablero de secretaría.

Impugnación de los pretendidos fundamentos de la resolución recurrida.

Ilegal traslado a obligaciones de terceros. Se reclamó que la Administración Tributaria en la resolución determinativa en cuanto a la impugnación de la nulidad de la vista de cargo por depurar facturas debido al incumplimiento de obligaciones por parte de terceros, a los cuales no incluyó en el irregular procedimiento ni en la ilegal vista de cargo, no dio una respuesta concreta limitándose a enunciar que se siguió los procedimientos establecidos en los artículos 100, 101 y 104 del Código Tributario, y hacer la transcripción parcial del artículo 96 del mismo cuerpo legal y artículo 18 del D.S. N° 23310. Los citados artículos no confieren facultades a la Administración tributaria para realizar actos de verificación al sujeto pasivo ni imputar al mismo. Por el contrario el inciso 1 del parágrafo I del artículo 6 del Código Tributario, establece que solo la ley puede designar al sujeto pasivo. El mismo que es definido por el artículo 22 del Código Tributario, como el contribuyente o sustituto del mismo que debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme al Código y leyes. Definiendo a su vez al contribuyente en los incisos 1 y 2 del artículo 23 de la Ley N° 2492. La individualidad de la obligación tributaria, se encuentra establecida por los incisos 1 y 7 del artículo 108 de la Constitución Política del Estado, que establecen que la obligación de los bolivianos y bolivianas de conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes y tributar en proporción a su capacidad económica Mandatos se complementan con los párrafos I y V del artículo 14 de la Constitución, sobre personalidad y capacidad jurídica y el artículo 133 del Código de Comercio. Respecto a la personalidad y capacidad jurídica, se indicó lo establecido por el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 0917/2010-R de 07 de agosto, según la cual cada persona, natural o jurídica, tiene personalidad y capacidad jurídica, es decir es titular de derechos y obligaciones, los cuales no pueden ser trasladados por la autoridad tributaria a otra persona sea natural o jurídica. Efectivamente en las páginas 2 y 4 de la ilegal Vista de Cargo N° 0012-820-00120VI08988-0206, en la que se funda la resolución determinativa, la administración tributaria se dedica a analizar las facturas emitidas N° 3955, 3978 y 3985 emitidas por el proveedor E & M Consultores y Auditores que fueron declaradas por éstos con importes menores de acuerdo al reporte del SIR.A. N° T2 y el módulo informático GAUSS al de las ventas declaradas en los formularios F-200 y F-400. Mencionando asimismo, que se encontraron facturas con el nombre de Import Export J&N consignado el mismo NIT y emitido a varios proveedores, razón por la cual las notas fiscales observadas con el Código 3, no son válidas para crédito fiscal. Es decir que se realiza una verificación del cumplimiento de las obligaciones de otro sujeto pasivo con la relación a la emisión de facturas, verificación que no podía ni puede incluir ni perjudicar a la sociedad mercantil Servicios Generales La Cañada S.R.L., por cuanto la sociedad no emitió las facturas observadas.

Ilegal depuración de factura emitida por YPFB. En las páginas 3 a 5 de la citada Vista de Cargo en que se funda la Resolución determinativa, la Administración tributaria realiza la depuración de la factura N° 84572 emitida por YPFB Redes de Gas Santa Cruz, declarándola como no válida para crédito fiscal, debido a fueron registradas en la fecha de pago y no en la emisión como establecen el inciso a) del artículo 8 y 10 de la Ley N° 843, artículo 43 de la RND 10.0016.07 y el número II del artículo 2 de la RND 10.0032.07. Evidente la empresa cumplió con lo establecido con el inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, empero la Administración Tributaria solo con el objeto de perseguir y acosar a la empresa, pretende hacer creer que el aviso de cobranza que emite dicha entidad pública constituye una factura, así como también que las facturas son entregadas en forma directa a los consumidores. Siendo la realidad (verdad material) que es el cobro y entrega de las facturas que es realizada por la entidad financiera Banco FIE, a la que se identifica por el sello cursante en el anverso de la factura. Por otra parte, se hizo notar la contradicción en que incurre la Administración Tributaria, ya que en el cuadro N° 2 de la Vista de Cargo, primero afirma que la Factura N° 844572 fue emitida YPFB Redes de Gas Santa Cruz en 14 de octubre de 2010 y luego indica que se ha verificado en la factura la 30 de septiembre de 2010, contradicción o tal vez confusión que se presenta como una supuesta falta de la empresa, en no declarar las facturas en el mes de septiembre del 2010. Ilegal Proceder que se agrava en atender la solicitud a la Administración Tributaria en pedir a YPFB Redes de Gas Santa Cruz, certifique sobre la legalidad de la factura emitida y pagada dentro de 30 días establecido mediante contrato, no aplicándose la verdad material.

Violación al debido proceso. En los párrafos 3 y 4 de la Resolución Determinativa la Autoridad Tributaria afirma que se tramitó el procedimiento de verificación conforme a lo establecido por los artículos 100, 101 y 104 de la Ley N° 2492, para luego en el párrafo segundo de la página 9 afirmar que se aplica por analogía el artículo 104 del Código Tributario. Efectivamente, el artículo 32 del D.S. N° 27310 señala que una Orden de Verificación se sujetará a los requisitos y procedimientos definidos por el Reglamento de la Administración Tributaria. Procedimientos inexistentes, ya que no se ha publicado en la Gaceta Oficial de Bolivia, por su parte el artículo 104 del Código Tributario, no es de aplicación al proceso de verificación, ni siquiera por analogía, ya que en forma clara establece: "Solo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectuó un proceso de verificación, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización...". Al respecto se hace constar que además de ser prohibida la analogía por disposición del artículo 104 del Código Tributario, no se puede modificar el procedimiento a título de analogía. Al no existir un procedimiento reglamentado del proceso de verificación, es innegable que la vista de cargo y la resolución determinativa, han sido emitidas en violación flagrante de la Ley y del derecho del debido proceso. Al respecto la administración tributaria no se pronunció, en sentido de que el único procedimiento de verificación conocido es el regulado por el artículo 170 del Código Tributario.

Ilegal calificación de conducta como supuesta contravención de omisión de pago. Sobre este punto se señaló que al encontrarse demostrado precedentemente que la supuesta deuda se origina en el ilegal traslado a la Sociedad de la responsabilidad del proveedor E&M Consultores Auditores, que no ha querido compulsarse la verdad material existente en el sentido que la factura de YPFB Redes de Gas Santa Cruz, es emitida y entregada al consumidor por la entidades financieras encargadas del cobro de las mismas en el momento del pago, que la ilegal determinación ha sido realizada sin que exista un procedimiento de verificación legalmente establecido y que la aplicación por analogía

del art. 104 del Cód. Trib. es contraria a las leyes expresas, es totalmente claro y evidente que no existe una omisión de pago por parte de la Sociedad.

Recurso Jerárquico.- El demandante reitera los argumentos vertidos sobre el Recurso de Alzada interpuestos e impugna la Resolución de Alzada con los siguientes argumentos en resumen: 1) Nulidad por falta de firma de autoridad competente en la Resolución Determinativa y violación al principio constitucional de que nadie será procesado más de una vez por el mismo hecho; 2) Violación al debido proceso; 3) Facturas registradas en fecha diferente a la fecha de emisión, Código 4-2; y 4) Sobre el punto ilegal determinación de supuestos tributos omitidos e imposición de multas e interés e ilegal calificación de conducta como supuesta contravención por omisión de pago.

Impugnación de las resoluciones en la vía contencioso administrativa. La Autoridad General de Impugnación manifiesta: "Revocar parcialmente la resolución de Recuso de Alzada ARIT-SCCZ/R.A. N° 0887/2013 dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa Servicios Generales La Cañada SRL, contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en la parte referida a la Factura N° 84572 emitida por YPFB Redes de Gas y Ductos Santa Cruz y confirmar la revocación de las facturas N° 3955, 3969, 3978 y 3985 emitidas por E&M Consultores Auditores, en síntesis, se deja sin efecto la depuración de crédito fiscal por Bs 23.313.- correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010 más accesorios de Ley establecidos en la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012 y se mantiene la Multa por Incumplimiento a Deberes Formales por 3.000 UFV's al no ser impugnada...". La Autoridad General de Impugnación Tributaria declara que las facturas depuradas y emitidas por YPFB bajo la observación de haber sido registradas en la fecha de pago y no así en la fecha de emisión, es decir que las mismas fueron registradas y declaradas en la fecha en que fue emitida la factura revocada revocando la depuración de la misma. Sin embargo mantiene firme la multa por incumplimiento a deberes formales por el supuesto error de haber registrado la factura en la fecha de pago y no así de emisión, siendo que la misma es un accesorio cuyo origen fue revocado, bajo el argumento que no ha sido impugnada. La afirmación sobre la falta de impugnación es totalmente falsa, como se puede evidenciar tanto en nuestro recurso de alzada como en el jerárquico en su aparatado V titulado sobre el punto ilegal determinación de supuestos tributos omitidos e imposición de multas e intereses e ilegal calificación de conducta como supuesta contravención por omisión de pago. Ateniéndose al respecto que en el supuesto pero no admitido caso de no haberse impugnado la referida multa, que el motivo que dio origen a la multa fue revocado por la Autoridad General al haber declarado la que la Factura N° 84572 fue efectivamente registrada en la fecha de emisión de la misma. Lo que implica que queda automáticamente sin efecto la multa originada a causa de la observación inicial, multa que constituye un acceso de la depuración revocada. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no sigue el criterio puesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0370/2014 de 11 de marzo de 2014 que deja son efecto en su totalidad la Resolución Determinativa impugnada por la Sociedad en un caso similar.

## 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se deje sin efecto, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 19 de junio de 2015 (fs. 72) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 141 a 146), con los siguientes argumentos:

1. El demandante en el parágrafo III de su demanda, relativo al recurso jerárquico señala: "...Se dio conocimiento a la Autoridad General de Impugnación Tributaria que la resolución recurrida al no contar con la firma del señor Gerente no cumple con lo establecido por el parág. II del art. 99 del Cód. Trib. Boliviano...". Al respecto corresponde señalar, que de la revisión de los antecedentes existentes, contrariamente a lo que refiere el ahora demandante esta instancia jerárquica, sí se ha pronunciado respecto a la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012 que no consigna firma del Gerente de GRANCO Santa Cruz, debiendo aclarar también que de la revisión de antecedentes, se ha evidenciado que dicho acto administrativo fue subsanado por la administración tributaria y en consecuencia es evidente también que el ente fiscal efectúa una segunda notificación con el citado acto administrativo en 07 de enero de 2013, con lo que se desvirtúa el argumento mencionado por el ahora demandante.

2. El demandante señala: "Tampoco considero que según lo establecido por el art. 70 del Cód. Trib., el único procedimiento de verificación conocido es regulado por dicho art., que es relativo a la verificación del correcto cumplimiento de la obligación de emitir factura. No siendo en consecuencia aplicable al caso de autos...". Al respecto, corresponde señalar que de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que el 04 de junio de 2012 la administración Tributaria notificó por cédula al representante legal de la empresa Servicios Generales La Cañada SRL con la Orden de Verificación N° 0012IOVI8988, para la verificación de las facturas 84572, 3955, 3969, 3978 y 3985, correspondientes a los periodos octubre a diciembre de 2010, solicitando al contribuyente la presentación de documentación, al respecto es importante también señalar, que el proceso de verificación está claramente determinado en el art. 100 de la L. N° 2492, en ese entendido, el ahora demandante mal puede referir que no existe un proceso reglamentado para la verificación cuando la norma citada, claramente expone que la administración tributaria, dispondrá entre otras facultades, de amplias facultades de control verificación, fiscalización e investigación, estableciendo dicha normativa que la administración tributaria puede exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento, y correspondencia con efectos tributarios. En ese entendido, es importante señalar a sus probidades que la instancia jerárquica, ha evidenciado que la administración tributaria ha procedido conforme a derecho y antes de notificar al contribuyente con la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, notificó por cédula la vista de cargo. Es importante además destacar que el ahora demandante, no especifica en que aspecto o momento la instancia jerárquica hubiese vulnerado el derecho al debido proceso.

3. La Sociedad demandante señala: “Se reclamó a la Autoridad General de Impugnación Tributaria que bajo la excusa de todo lo expuesto la Autoridad Regional de Impugnación no se pronunció sobre que la Administración Tributaria no ha aplicado el principio de la verdad material y no ha declarado que las facturas son legales y legítimas toda vez que han sido respaldadas y están vinculadas a la actividad de la empresa...” y “ Se reclamó a la AGIT que al respecto la autoridad Regional de Impugnación cita los arts. 9, 47 y 165 del CTB así como también los arts. 8 y 9 del D.S. N° 27310 sobre la clasificación de los tributos, los componentes de la deuda tributaria, etc. Omitiendo pronunciarse sobre si el aviso de cobranza constituye factura o nota fiscal pese a nuestra reiteración en el escrito de pruebas y alegatos. Respuesta que dejaría sin efecto lo observado por la administración Tributaria toda vez que las facturas se registraron en el mes en que fueron emitidas por medio de entidades financieras autorizadas al cancelarlas...”. Al respecto corresponde señalar a sus probidades que la instancia jerárquica previa revisión de antecedentes, sí se pronunció respecto a las facturas registradas en fecha diferente a la fecha de emisión. código 4-2 debiendo manifestar al respecto que se evidencia que la Factura N° 84572 de YPFB Redes de Gas y Ductos Santa Cruz, fue emitida por “consumo de gas” por el mes de septiembre de 2010, observada con el Código 4-2 porque fue registrada en la fecha de pago y no en la fecha de emisión, es decir en el mes de octubre de 2010, cuando la misma debería declararse en septiembre de 2010, debiendo aclarar que la instancia jerárquica manifestó textualmente que “la observación de la Administración Tributaria está referida al momento de la apropiación del crédito fiscal y que verificada la nota fiscal en cuestión se evidencia que la misma registra de forma impresa datos de la fecha de pago como es la hora (hrs. 17:38) y día (14/10/2010), refrendados con el sello de cancelación del Banco Fie, que consignan la misma fecha de pago (fs. 19 de antecedentes administrativos), estos datos impresos de pago (fecha y hora) registrados en dicha factura, permiten a la instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día de pago y no como en la factura se expone en su parte superior como fecha de emisión (30 de septiembre de 2010), en ese sentido de conformidad al art. 41 de la RND N° 10-0016-07, para que la empresa pueda computar el crédito fiscal, debe contar con la factura original previamente, para lo cual no era posible para la empresa Servicios Generales La Cañada SRL, registra la factura mencionada en el periodo fiscal de la fecha de emisión de la factura, cuando todavía no se había emitido la misma, cuyo incumplimiento, como se ve en el presente caso, no es atribuible al usuario, sino al que presta el servicio. En cuanto a los otros aspectos señalados por el ahora demandante, tales como la ilegal determinación de supuestos tributos omitidos e imposición de multas e interés e ilegal calificación de conducta como supuesta contravención por omisión de pago, corresponde aclarar que los mismos no fueron objeto de impugnación tanto en recurso de alzada como en el recurso jerárquico.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Servicios Generales La Cañada S.R.L. y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014.

## III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado (Willians Julian Vega Orellana) responde a la demanda contenciosa administrativa y solicita acumulación del proceso propugna en parte la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, con los siguientes argumentos:

1. Con carácter previo a contestar la demanda, se debe hacer notar que la demanda es copia de los argumentos tanto de su recurso de alzada como del recurso jerárquico ya esgrimidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2. De la supuesta e ilegal Resolución Determinativa al no contar con la firma del Gerente. De la revisión de la evidencia documental arriada en antecedentes existentes, contradictoriamente a lo que refiere el demandante, la autoridad de Impugnación Tributaria en su Resolución, si se pronunció respecto a la R.D. N° 17-000368-12 de 17 de diciembre de 2012, asimismo al respecto, queda por conveniente aclarar que de la revisión de antecedentes, que el acto administrativo fue debidamente subsanado por la Administración Tributaria.

3. De la supuesta impugnación de los pretendidos fundamentos de la Resolución recurrida. Está claro que el demandante de manera irresponsable y con el único fin de deslindar sus obligaciones tributarias y justificar sus omisiones y desconocimiento de la normativa tributaria vigente pretende confundir, manifestando que la Administración Tributaria estaría trasladando obligaciones que le corresponden a terceros nada más lejos de la verdad, cuando lo único que ha hecho la Administración Tributaria es dar estricto cumplimiento a los procedimientos de control, verificación, fiscalización e investigación conforme así lo establecen los arts. 66, 100, 101 y 104 del Cód. Trib. Es preciso resaltar que durante el proceso de verificación, la Administración Tributaria, consideró elementos relevantes vinculados al principio de verdad material, conforme lo establece el art. 4-d) de la L. N° 2341 concordante con el art. 3 del D.S. N° 26462. Además es ilógico pensar, que la Administración Tributaria estaría trasladando al contribuyente, hoy demandante obligaciones de terceros, al efecto se debe poner énfasis que en ninguna parte del procedimiento o normativa se establece que cuando se le genere al contribuyente alguna orden de verificación o fiscalización con la misma orden se pueda fiscalizar a dos contribuyentes por el simple hecho de que hubieran tenido relación laboral, prestación de servicios o cualquier otra relación contractual, lo contrario sería ir en contra de los procedimientos tributarios.

4. De la supuesta ilegal depuración de la factura emitida por YPFB El argumento desarrollado por la demandante evidencia una vez más el total desconocimiento de las leyes y normativa tributaria, a lo que se debe aclarar que la Administración Tributaria tiene el fin de verificar, controlar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de cada uno de los contribuyentes. Y no actúa a simple capricho ni con el ánimo de incomodar a los contribuyentes. Ahora bien, con relación a las observaciones que el contribuyente respecto a las notas fiscales que declara a la fecha de pago y no en la fecha de emisión, al respecto el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843 claramente establece: “El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida”. Asimismo, parág. I del art. 43 de la RND 10.0016.07 establece que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes serán imputados por el periodo fiscal que corresponda en la fecha de emisión del documento.

5. De la supuesta ilegal determinación de supuestos tributos omitidos e imposición de multas e intereses. Ante los repetidos argumentos del demandante, manifestando que la Administración Tributaria le estaría imponiendo una deuda tributaria que no le corresponde de obligaciones que no ha sido omitidas por él, se debe reiterar que dichas observaciones ya fueron absueltas por la Administración Tributaria y aclarar al demandante que todas las actuaciones por verificaciones de acuerdo a los procedimientos establecidos en los arts. 100, 101 y 104 de la L. N° 2492, realizó una verificación en base a los documentos presentados por el contribuyente y que el mismo no pudo respaldar transacciones de las facturas observadas por la Administración Tributaria. Por otro lado, es de conocimiento del demandante que los reparos que fueron debidamente notificados, correspondían al uso indebido del crédito fiscal que surgió por declarar facturas de compras que no cumplen con los requisitos establecidos por las normas para ser utilizados como crédito fiscal, contraviniendo además los arts. 17 y 70 de la L. N° 843, arts. 5,8 y 12 del D.S. N° 21530.

6. De la supuesta ilegal conducta contravencional de omisión de pago. Está demostrado que la Administración Tributaria cumplió a cabalidad los procedimientos establecidos por Ley. En ese entendido, es preciso indicar que el art. 6 de la L. N° 2492 referida al Principio de legalidad, establece que sólo la ley puede crear, modificar y suprimir tributos, así como definir el hecho generador de la obligación tributaria, por lo señalado precedentemente, se aclara que la Administración Tributaria ha establecido que el contribuyente para beneficiarse con el cómputo fiscal producto de la transacciones, debe cumplir con los siguientes requisitos: 1) Estar respaldado con la factura; 2) Que se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. Se debe considerar que en la calificación de la conducta del contribuyente, la Administración Tributaria de acuerdo al art. 166 de la L. N° 2492, está facultado para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones sobre la deuda tributaria mediante Resolución Determinativa o Sancionatoria. Asimismo conforme a los arts. 8 del D.S. N° 27310 y 47 de la L. N° 2492 la deuda tributaria está conformada por el tributo omitido, multas e intereses. Por su parte el art. 165 de la L. N° 2492, dispone que quien por acción u omisión no pague u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria. Por lo expuesto se concluye que se identificaron facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas por documentación soporte, que demuestre fehacientemente la efectiva realización de la transacción y el perfeccionamiento del hecho imponible, por lo que resulta inadmisibles la apropiación de créditos fiscales generado en gasto o costo que no acredite la materialización de las transacciones.

#### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 04 de junio de 2012, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Eduardo Gutiérrez Sosa como representante legal de la Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L. con la Orden de Verificación 0012OVI08988, comunicándole que sería sujeto a un proceso de determinación bajo la modalidad de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado de las facturas N° 84572, 3955, 4663, 3969, 3978 y 3985 declaradas en los periodos octubre noviembre y diciembre de 2010.

b) El 14 y 20 de junio de 2012, luego de la prórroga para la presentación de descargos mediante Acta de Recepción de Documentación se recepcionó: Libro de compra, Declaraciones Juradas, Factura de Compras y Comprobantes de Egreso, documentación relacionada a los periodos con reparos.

c) El 02 y 03 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria emitió Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de determinación N° 00030925 y 00048523, por incumplimiento al Deber Formal de Registro en Libros de Compras y Ventas IVA, de los periodos octubre y noviembre de 2010 de acuerdo a lo establecido en norma específica contraviniendo los arts. 46 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 correspondiendo una multa de 1.500 UFV por cada periodo.

d) El 14 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L. con la Vista de Cargo N° 0012-820-OVI08988-0206/2012 de 22 de agosto de 2012, la cual establece una liquidación preliminar de la deuda tributaria de Bs 63.194.29; equivalente a 35.633.94 UFV importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago y multas.

e) El 15 de octubre de 2012, la Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L. mediante memoriales presentó descargos a la Vista de Cargo, solicitado la nulidad a la Vista de Cargo por falta de competencia de la Administración Tributaria, traslado de responsabilidad de terceros, vulneración al principio de vedad material, incorrecta aplicación de criterios de depuración de facturas, porque bajo la misma documentación contable depura y acepta facturas diferentes, falta de procesamiento de verificación legalmente oficializada y uso de procedimiento de fiscalización de acuerdo al art. 104 de la L. N° 2492.

f) El 07 de enero de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L., con la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, la cual resuelve determinar sobre base cierta, la suma de Bs 65.017; equivalente a 36.170 UFV importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago y multas correspondientes al IVA Crédito Fiscal de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010.

g) Interpuesto el recurso de alzada por la Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L. contra R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0887/2013 de 23 de diciembre de 2013 que dispuso revocar parcialmente la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, dejando sin efecto el tributo omitido por 1762 UFV equivalente a Bs 20559; y la Multa por incumplimiento de deberes formales por 3000 UFV's y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, que revocó parcialmente el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0887/2013 de 23 de diciembre de 2013 disponiendo en la parte referida a la Factura N° 84572 emitida por YPFB Redes de Gas y Ductos Santa Cruz y confirmar la revocación de las Facturas N° 3955, 3969, 3978 y 3985 emitidas por E&M Consultores y Auditores, es decir dejó sin efecto

la depuración de crédito fiscal por Bs 23.313.- correspondientes a los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010 más sus accesorios de ley, manteniendo la multa por incumplimiento a Deberes Formales por 3000 UFV, al no ser impugnada.

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si corresponde o no el mantenimiento de la multa por Incumplimiento a Deberes Formales en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, debido a que no fue impugnada y que la multa fue revocada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber declarado que la factura 84572 fue efectivamente registrada en la fecha de emisión de la misma.

5.2 Análisis y resolución.

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

1. A fin de resolver el objeto de controversia se hace inexcusable revisar el origen de la sanción por incumplimiento a deberes formales y lo que resuelve la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, con ese objetivo se tiene que la Vista de Cargo N° 0012-820-OVI08988-0206/2012 de 22 de agosto de 2012 señala: "En fecha 02/07/2012 y 03/09/2012 se labraron las Actas por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 30925/2012 y 48523/2012 al contribuyente Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L con NIT: 1028139021, por mal registro en libros de compras del periodo octubre y noviembre del 2010 de acuerdo a lo establecido en el art. 47 de la RND 10-0016-07 sancionando según lo establecido en el numeral 3.2 del Anexo a) de la RND 10-0037-07, sancionándose con multa aplicable para persona jurídica de UFV's 1500 (Un mil quinientos 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) por periodo (fs. 127 a 137 del Anexo Administrativo 3 del Exp. 488/2014)" y por otro parte, la R.D. N° 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, en su página 14 manifiesta: "Que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492 y al procedimiento establecido en el art. 18 caso 3) de la Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07 mediante vista de cargo citada se inició sumario contravencional producto de que según la (s) Actas (s) por Contravención (s) Tributaria (s) N° 30925 y 48523 debido a que se evidenció que el sujeto pasivo registró incorrectamente las facturas de compras en el Libro de Compras IVA en los meses de octubre y noviembre de 2010, incumpliendo lo establecido en el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016 del 18 de mayo de 2007. Que dicha conducta constituye ilícito tributario tipificado como contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales señalados en el acta por contravenciones tributarias antes citada de conformidad a lo dispuesto por el numeral 5 del art. 160 y art. 162 del Cód. Trib., por lo que corresponde aplicar la multa de 1.500 (Un mil quinientos 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) por periodo..." (fs. 185 a 200 del Anexo Administrativo 3 del Exp. 488/2014). Por último, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, en la parte que interesa señala: "xii. Así se advierte, que la observación de la Administración Tributaria está referida al momento de la apropiación del crédito fiscal, y que verificada la nota fiscal en cuestión se evidencia que la misma registra de forma impresa datos de la fecha de pago como es la hora (hrs: 17:38) y día (14/10/2010), refrendados con el sello de cancelación del Banco FIE, que consignan la misma fecha de pago (fs. 19 de antecedentes administrativos), estos datos impresos del pago (fecha y hora) registrados en dicha factura, permiten a esta instancia jerárquica verificar que la factura fue emitida el mismo día del pago y no como en la factura se expone en su parte superior como fecha de emisión (30 de Septiembre de 2010), en este sentido de conformidad al Artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, para que la empresa pueda computar el crédito fiscal, debe contar con la factura original previamente; para lo cual no era posible para la empresa Servicios Generales La Cañada SRL., registrar la factura mencionada en el periodo fiscal de la fecha de emisión de la factura, cuando todavía no se había emitido la misma, cuyo incumplimiento, como se ve en el presente caso, no es atribuible al usuario, sino al que presta el servicio, en este caso YPFB por la venta de gas. xiii. En consecuencia, no es correcta la observación de la Administración Tributaria cuando pretende que el usuario registre por adelantado una nota fiscal que no cursa en su poder, siendo la realidad que el contribuyente no recibió ninguna nota fiscal, cuya impresión está condicionada a su pago; por lo que corresponde a esta instancia jerárquica, revocar el crédito fiscal depurado de la factura emitidas por YPFB, Crédito Fiscal alcanza a la suma de Bs20.559.-. xiv. Siguiendo con la revisión de antecedentes administrativos, se tiene las Facturas 3955, 3969, 3978 y 3985, observadas con el Código 3, referidas a que la transacción no se hubiera realizado efectivamente, las mismas fueron emitidas por Consultores y Auditores, por los servicios de asesoramiento de los meses octubre, noviembre y diciembre 2010 y honorarios; encontrándose respaldadas con Comprobantes de Diario N° 100024, 110019, 120009 y 120019, en los que se registran las transacciones con la cuenta acreedora 21202002 "Honorarios por pagar", contra la cuenta deudora "51201 007 -Honorarios Profesionales" (fs. 29, 61, 82 y antecedentes administrativos). Los Comprobantes de Egresos Nos. 587, 642, 702, en los que se registran los asientos contables correspondientes al pago cuenta por pagar, cuya cuenta acreedora es "111 01 002-Caja moneda contra la cuenta "21202002-Honorarios por pagar" por la suma de \$us750.-, en cada caso; las notas del proveedor solicitando el pago de las facturas por servicios "transcripción de datos de ingresos, egresos, traspasos, liquidación de impuestos y asesoramiento tributario los Recibos de E&M Consultores y auditores N° 23475, 23379, 996984 y 996820 por \$us. 750.- las Declaraciones Juradas de los Formularios 200 con N° de Orden 7032497080, 7032584966 y 7032711883 del proveedor en que declara por ventas Bs 83.565.- por el periodo de octubre de 2010, Bs 74.339.- por noviembre de 2010 y Bs 210.563.- por el periodo diciembre de 2010 (importes superiores a lo facturado), la consulta de dosificación de las facturas en cuestión, el Libro de Compras IVA del sujeto pasivo en el que se registra las citadas facturas y las notas fiscales N° 3955, 3969,3978 y 3985 que fueron canceladas y declaradas ante el Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 26-44 y 58-110 de antecedentes administrativos). xv. De lo que se evidencia, que por las Facturas Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985 el pasivo presentó documentación contable, en el que registra la transacción comercial el pago efectuado con la cuenta "caja moneda extranjera", tal como lo certifica el propio proveedor respecto de la cancelación y la emisión de la nota fiscal y el recibo emitido con las respectivas firmas, considerándose esta documentación medio de pago válido y toda vez que el receptor de la factura no es responsable del comportamiento tributario del emisor de la misma, la Administración Tributaria, debió actuar en el ejercicio de sus facultades establecidas en el art. 100 de la L.

Nº 2492 (CTB), contra el proveedor; en consecuencia, corresponde reconocer el crédito fiscal de estas facturas observadas. xvi. Por consiguiente, al no ser evidentes los vicios de nulidad invocados por la empresa Servicios Generales La Cañada SRL., y toda vez que la Factura Nº 84572 emitida por YPFB, fue registrada y declarada en el período de pago de la emisión física de la factura, y las Facturas Nos. 3955, 3969, 3978 y 3985, presentan documentación que respalda que la transacción se realizó efectivamente, corresponde a esta instancia jerárquica dejar sin efecto la depuración del Crédito Fiscal por Bs 23.313.- correspondiente a los períodos octubre, noviembre y diciembre de 2010 más sus accesorios de Ley; por otra parte se mantiene la Multa por incumplimiento a Deberes Formales por 3.000 UFV, al no haber sido impugnada...” (fs. 365 a 376 del Anexo Administrativo 2 del Exp. 488/2014).

2. De la anterior revisión de los actos administrativos emitidos, se evidencia que la conducta sancionada en la R.D. Nº 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012, fue que el sujeto pasivo registró incorrectamente las facturas de compras en el Libro de Compras IVA en los meses de octubre y noviembre de 2010 y esta conducta sancionada fue revocada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014 al señalar: “...En consecuencia, no es correcta la observación de la Administración Tributaria cuando pretende que el usuario registre por adelantado una nota fiscal que no cursa en su poder, siendo la realidad que el contribuyente no recibió ninguna nota fiscal, cuya impresión está condicionada a su pago; por lo que corresponde a esta instancia jerárquica, revocar el crédito fiscal depurado de la factura emitida por YPFB, Crédito Fiscal alcanza a la suma de Bs20.559.-”, de tal forma que la contravención por incumplimiento a deber formal de no registro de la factura en el Libro de Compras y Ventas IVA en el periodo que corresponda al haber sido revocada por la Resolución de Recurso Jerárquico dejó sin efecto también la sanción, en este caso multa puesto que emerge de un proceso de determinación, de tal forma que desaparecida la omisión de pago por falta de registro en el periodo correspondiente desapareció también la contravención tributaria y su correspondiente sanción y añadiendo a lo razonado, la falta de impugnación de la contravención tributaria no es evidente al haberse impugnado está en el punto V del memorial de recurso jerárquico que expresamente indicaba: “Sobre el punto ilegal determinación de supuestos tributos omitidos e imposición de multas e intereses e ilegal calificación de conducta como supuesta contravención por omisión de pago” ( fs. 326 a 331 del Anexo 2 de Antecedentes Administrativos del Exp. 488/2014).

3. En conclusión al sancionarse como contravención de incumplimiento de deberes formales al contribuyente Sociedad Servicios Generales La Cañada S.R.L por no registro de facturas en el Libro de Compras y Ventas IVA en el periodo que corresponda en la R.D. Nº 17-00368-12 de 17 de diciembre de 2012 y que la conducta sancionada fue revocada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014 en cuanto a la omisión de pago por no registro de la facturas en el periodo fiscal correspondiente, se ha dejado sin efecto la sanción por contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales, por lo que no resultan aplicables las disposiciones contenidas en los arts. 47 y 165 del Cód. Trib.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ, y 6 de la L. Nº 620, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 25 a 38, interpuesta por Servicios Generales La Cañada S.R.L. representada por Eduardo Gutiérrez Sosa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda sin efecto el mantenimiento de la multa por incumplimiento a deberes formales por 3000 UFV de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor S. Mamani Villca, Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



608

**Gabriel Arancibia Yucra c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 36, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 75 a 83; réplica de fs. 87 a 89; dúplica de fs. 93 a 95; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Gabriel Arancibia Yucra, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Vicios en la resolución de alzada. Refiere que su recurso jerárquico denunció que la Resolución de Alzada no se pronunció sobre la prueba documental de Flujos de Caja y Registro de Kardex que demostrarían la compra de materiales de construcción de Comercial San Antonio, denunciando la vulneración de los arts. 211-I del Cód. Trib., 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando su indefensión y afectando al debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E., que al no haberse pronunciado ni fundamentado impidieron saber su criterio jurídico para en su caso aceptarlo o impugnarlo. Asimismo señaló que en la Orden de Verificación Interna no se solicitó flujo de caja y registro de kardex por lo que el argumento de la AGIT no tiene asidero legal para no considerar la prueba presentada que cumple con la ratio decidendi de la S.C. N° 1642/2010-R, olvidando el principio rector de la Administración Pública de verdad material en oposición al verdad formal, prevista en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

b) Sobre el punto IV.3.3, de la Resolución impugnada, con el subtítulo: en cuanto al pronunciamiento sobre facultades de verificación, control e investigación a los proveedores en vía recursiva; refiere que el sentido de su reclamo fue cambiado, puesto que solicitó la revocatoria total del Resolución Determinativa que le obliga a pagar una deuda que no emerge de su responsabilidad, sino de los agentes de retención, emisores de las facturas, que no declararon el monto consignado en sus facturas. En definitiva solicitó se declare como válidas sus facturas indebidamente depuradas, habiendo sugerido a la Administración Tributaria realice el control, verificación e investigación a la Comercial San Antonio, debido a que el Estado no puede perder el 13% por concepto de IVA, mucho más si han confesado haber vendido las cantidades mencionadas en sus facturas. Más aun cuando sus facturas gozan de la presunción de legitimidad establecido en el art. 69 del Cód. Trib. y cumplen con los requisitos de validez previsto en los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843 y el art. 3, 4, 7 de la RND N° 10-0016-07, reiterando que la responsabilidad debe caer sobre el emisor de la facturas no sobre el receptor tomando en cuenta que sus facturas cumplen con lo establecido en el art. 41 de la citada RND en cuanto a los requisitos de validez del crédito fiscal, reclamo que mereció por parte de la AGIT en sentido de que no amerita mayores consideraciones.

c) Sobre la depuración de crédito fiscal; Manifestó que la AGIT, aceptó la aplicación única de los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843 para apropiarse del crédito fiscal; sin embargo, para justificar de alguna manera para la exigencia de la transacción económica realizada de manera efectiva recurre a señalar el texto del art. 2 de la L. N° 843, misma que señalaría 3 condiciones para la materialización del hecho imponible, que revisado el citado art., no se observa mención alguna de estas 3 condiciones, por lo que el argumento de la AGIT no tendría respaldo legal. Que la AGIT manifestó que para que el crédito o débito de la factura tenga plena validez debe ser corroborado por la Administración Tributaria, argumento que sería contrario a lo establecido en los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843, aún en ese supuesto, se pregunta, porque procedieron a depurar su facturas sin haber corroborado a través de sus mecanismos de control, que si bien exigieron copias de las facturas de la Comercial San Antonio y solicitaron el control cruzado a la Gerencia Distrital de Potosí, no tuvieron respuesta y simplemente presumieron que sus facturas son cuestionables, sin haber probado que las facturas presentadas por su empresa, hayan sido emitidas por los proveedores consignando otros montos en las copias o con diferente fecha, por no consignar las copias de los talonarios de las citadas facturas, por lo que no existe certeza de la diferencia de importes. Que si bien la Resolución impugnada reconoce que las facturas cumplen con los requisitos 1 y 2 y no así con el tercer requisito de que la transacción haya sido efectivamente realizada, sin embargo, su empresa cumplió con demostrar dicha transacción, sin embargo no fue debidamente valorado por dicha instancia, ya que existe notas de la Comercial San Antonio, donde de manera clara se informa que las facturas observadas, pertenecen a compras realizadas por su empresa de acuerdo a su registro interno y las copias serían enviadas después, sin embargo la Administración no cumplió con su deber de exigir dichas copias, asimismo, en Alzada adjuntó flujos de caja y registro de kardex, documentos exigido por la AGIT en un caso similar, que bajo el principio de verdad material debieron ser consideradas, que igualmente existe documentos de ventas de la Comercial San Antonio, donde consta que las ventas fueron canceladas en efectivo. Acotó, que su empresa demostró lo establecido en el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib., que sus operaciones se encuentran plenamente respaldadas y registradas en los libros de IVA y libro ventas IVA de las compras realizadas a la Comercial San Antonio, así como los comprobantes diarios, sea demostrado la procedencia de las mismas, conforme el art. 76 del Cód. Trib. Finalizó este punto, señalando que la decisión asumida por la AGIT vulnera su derecho a la seguridad jurídica, considera que existe un error de interpretación y aplicación al permitir que se fiscalice compradores de buena fe que registran sus compras y asumir una deuda tributaria que no sea generado y asumir una responsabilidad que no es suya, sino de los emisores de la factura, solicitó en definitiva se tomen cuanta todos estos aspectos y se reconozca el crédito fiscal de las citadas facturas, cargando toda la responsabilidad al emisor de las facturas.

d) Sobre la calificación de la conducta como omisión de pago. Citando el art. 165 del Cód. Trib. (omisión de pago), sostuvo que en todo caso quien ha pagado de menos es la Comercial San Antonio como emisor de la factura, asimismo la obligada a realizar la retención del 13% era la Comercial San Antonio, que no ha obtenido indebidamente beneficios, puesto que su empresa se apropió del crédito fiscal en aplicación estricta de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 Ley especial de cumplimiento obligatorio, por lo que no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque los elementos constitutivos del art. 165 del Cód. Trib., no se adecuan a su conducta, sin embargo, las mismas se adecuan a la conducta de los emisores de las facturas, aspecto que no fue comprendido por la resolución impugnada.

Concluyó manifestando que las facturas emitidas por la Comercial San Antonio deben ser reconocidas como válidas, por gozar de la presunción de legitimidad establecida por el art. 69 del Cód. Trib., porque no existió un debido proceso jurisdiccional, donde la administración

haya demostrado lo contrario, habiendo otorgado mayor validez legal al sistema del SIRAT como instrumento idóneo y confiable para determinar la validez de las facturas, y no así a los documentos de reconocimiento de ventas realizados por Comercial San Antonio violando los arts. 116-1 y 117 de la C.P.E., debiendo reconocerse como válidas las citadas facturas conforme los arts. 4 y 8 de la L. N° 843.

## 1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se disponga el reconocimiento pleno de las facturas observadas como válidas para el crédito fiscal, salvándose el derecho de la Administración Tributaria de realizar control, verificación e investigación con contra del emisor de las facturas que declaró importes menores a los consignados en las facturas originales.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 8 de agosto de 2014 (fs. 38) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 75 a 83), con los siguientes argumentos:

a) Con relación al primer punto reclamado, señaló que dicha instancia no vulneró derecho ni garantía constitucional alguno del demandante, que se tiene argumentos contradictorios, puesto que en su recursos jerárquico señaló que no se valoró su prueba y solicitando que la AGIT valore la misma, por lo que dicha instancia en previsión del art. 198-e) y 211 de la L. N° 2492, obró correctamente al valorar las pruebas señaladas por el contribuyente, citando en párrafo iii del punto IV.3.2 Sobre vicios en la resolución de alzada" señaló que se ingresó a verificar lo acusado por el contribuyente, por lo no es evidente lo manifestado por el sujeto pasivo de que dicha instancia este subsanando apreciaciones de la resolución de alzada siendo que la misma ingresó al análisis del balance general de la Gestión 2011, Estado de Ganancias y Pérdidas al 31 de marzo de 2011, habiendo concluido que dichos documentos no son prueba suficiente que demuestre la materialización de la operación gravada; sin considerar que dichos fueron presentados solo en instancia recursiva, que no fueron de conocimiento de la Administración Tributaria y no cumplieron con lo previsto del numeral 3 y último párrafo del art. 81 de la L. N° 2492, acotando que el art. 201 del Cód. Trib. y los arts. 28 y 30 de la L. N° 2341, solo son aplicables de manera supletoria, ante la falta de disposición expresa, no siendo aplicables al presente caso, en virtud a que el art. 211 del Cód. Trib., prevé de forma expresa los requisitos que debe contener las resoluciones que resuelven los recursos de alzada, por lo que, consideró todos los argumentos y documentos propuestos por el sujeto pasivo en el recurso de alzada. con relación a que no se solicitó Flujo de caja y Registro de kardex, la administración tributaria una vez notificado con la Orden de Verificación el 17 de mayo de 2012, el 05 de octubre de 2012 mediante Nota 00834/2012, solicitó entre otros documentos kardex físico valorado, inventario final de mercancías, depósitos, cheques y otra documentación que acredite la veracidad de las facturas, ante dicha solicitud el sujeto pasivo presentó Reconocimiento de firmas Nos. 35123 y 35124 de 20 de julio de 2012 y 288982 de 03 de agosto de 2012 del anexo de facturas vendidas y detalle de obras concluidas por la empresa constructora Arancibia, documentación que según la vista de cargo no se constituye en documentos probatorios que respalden las transacciones económicas realizadas, asimismo, se ofreció como prueba testimonio del proveedor, sin embargo éste no se presentó en audiencia para su declaración testifical, por otro lado, también se presentaron certificaciones de ventas con reconocimiento de firmas de su proveedor; sin embargo, no eran suficientes para demostrar la realización de la transacción, por lo que la documentación presentada por el sujeto pasivo en instancia recursiva no cumple con los requisitos de oportunidad previsto por el numeral 3 del art. 81 de la L. N° 2492, más aun cuando, la administración solicitó la presentación de detalle de inventarios, por lo que el sujeto pasivo tuvo conocimiento de todas las actuaciones desde un inicio y pudo presentar las pruebas que creyere convenientes contra los cargos establecidos.

b) Respecto a que las facturas gozan de presunción de legitimidad prevista en el art. 69 del Cód. Trib.; aclaró que el demandante confunde los términos de presunción de legitimidad (propio de la Administración) y el presunción a favor del sujeto pasivo (propio de sujeto pasivo), pese a ello señaló, que la aplicación de la presunción a favor del sujeto pasivo, en aplicación del principio de buena fe y transparencia, solo es hasta que en debido proceso de determinación, llevado a cabo por la Administración Tributaria o ante autoridad prejudicial o jurisdiccional, se pruebe lo contrario, por lo que no corresponden las observaciones del demandante sobre ese punto.

c) Respecto a que el art. 2 de la L. N° 843 no menciona las tres condiciones para la materialización del hecho imponible; manifestó que el demandante reitera argumentos incompletos fuera de lógica, siendo que el párrafo íntegro no señala lo que observa el demandante, motivo por el cual transcribió lo manifestado en la resolución impugnada: "Así también, siendo que el crédito fiscal IV A, emerge de una operación de "compra" efectuada por un sujeto que adquiere un bien o contrata un servicio, que a su representa una "venta" para el sujeto que entrega el bien o presta el servicio a título oneroso, respaldado con la emisión de una factura, se considera pertinente puntualizar que la definición de "venta" conforme dispone el art. 2 de la L. N° 843, incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) la onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) sujetos intervinientes; a partir de ello, se establece que la onerosidad debe quedar demostrada a través del medio fehaciente de pago (cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago), así como la documentación contable y financiera que demuestre el pago efectuado, en tanto que la transmisión de dominio, debe respaldarse mediante la factura o nota fiscal original, documentación contable como Libros diarios, mayor, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción, y obviamente la intervención tanto del comprador como del vendedor." Asimismo citó el párrafo primero del art. 2 de la L. N° 843 que establece: A los fines de esta Ley se considera venta toda transacción a título oneroso que importe la transmisión del dominio de cosas muebles(venta, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin). También se considera venta toda incorporación de cosas muebles de la actividad gravada de los sujetos pasivos definidos en el art. 3 de esta Ley con destino al uso o consumo particular del único dueño o socios de la sociedades de personas." Por lo que el argumento del sujeto pasivo no tendría sustento.



d) Con relación al argumento de que la validez de la factura debe ser corroborada por el órgano de control de la Administración Tributaria; señaló que el art. 197-II-b) y d) del Cód. Trib., establece el marco de competencia funcional asignada a otras entidades públicas, razón por la cual no correspondió dicha instancia pronunciarse sobre las atribuciones propias de verificación, control e investigación que han sido observadas conforme el art. 66-1 de la L. N° 2492, concordante con el art. 95-I y II de la referida disposición legal. En término tributarios la eficacia probatoria de la factura dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que normativamente se disponga en las leyes y Resoluciones Administrativas referidas al efecto; por lo que no amerita mayores consideraciones al respecto.

e) En cuanto a que el art. 4-a) y el art. 8-a) de la L. N° 843 únicamente exige para beneficiarse del crédito fiscal IVA la factura original y que las compras se vinculen con las operaciones gravadas y respecto a la preferente aplicación de la citada norma; refirió que el art. 4-a) de la L. N° 843, establece que en caso de ventas, sean éstas al contado o crédito, el hecho imponible se perfeccionará en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transmisión de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. Así también, el segundo párrafo, inciso a), del art. 8 de la citada norma, establece que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto, las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; de manera concordante, el art. 8 del D.S. N° 21530, establece que el crédito fiscal computable es aquel originado en las compras, adquisiciones, contracciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo.

Siendo que la Administración Tributaria no ha cuestionado la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con las actividades gravadas conforme se establece en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, correspondió efectuar el análisis respecto del requisito de la demostración de la realización de la transacción, a partir de la documentación presentada por el sujeto pasivo, ante la Administración Tributaria no habría sido correctamente valoradas; la Administración observó las Facturas Nos. 1596,1602,1610,1620 y1628, todas del proveedor José Luis Mendoza Guzmán, depuradas debido a que no se demostró la procedencia y cuantía de los créditos fiscales incumpliendo los arts. 4 de la L. N° 843, 70-4 y 5; 76 y 14 de la L. N° 2492, por lo que el sujeto pasivo no habría presentado mayor documentación que permita evidenciar la realización de las compras de diferentes materiales para la construcción, siendo que desde un inicio se requirió la presentación de medios de pago, habiendo incluso solicitado la presentación de registros contables y registro de inventarios (kardex), en los cuales pueda verificarse el ingreso a almacén de la mercancía registrada en las facturas en cuestión, que si bien, se hizo mención a la emisión de las facturas y se hace referencia a transacciones realizadas durante las gestiones 2008 a 2011 en efectivo, empero no se especifica que dichas transacciones correspondan a las registradas en las facturas precitadas, por lo que el contribuyente no presentó documentación que desvirtuó la pretensión de la Administración Tributaria, por lo que la determinación se hace razonable, al no haber proporcionado el sujeto pasivo documentación contable que respalde sus compras conforme establece el art. 76 de la L. N° 2492, concluyó este punto citando la Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo de dictada por Sala Plena del Tribunal Supremo.

f) Respecto al principio de oficialidad y búsqueda de la verdad material previsto en el art. 200.1 de la L. N° 3092; manifestó que dicho principio no conlleva que la AGIT deba intervenir como parte para obtener prueba o buscar hechos que son parte del litigio o en su caso suplir la negligencia de las partes, que por mandato legal tienen a su cargo producir prueba que demuestre sus derechos o respalde sus pretensiones, lo contrario llevaría a comprometer el principio de imparcialidad que debe regir las actuaciones de la AGIT, citando al efecto la sentencia N° 288/2013 de 2 de agosto emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

g) Respecto a que no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago por no adecuarse a los elementos constitutivos del art. 165 de la L. N° 2492; refirió que el sujeto pasivo no desvirtuó el reparo del crédito fiscal IVA, emergente de la depuración del crédito fiscal por el período septiembre de 2010, al no existir evidencia de la realización efectiva de la transacción que permita establecer la validez de las facturas, por lo que conforme lo previsto por los arts. 47 y 166 de la L. N° 2492, es correcta la determinación del importe emergente de sanción por omisión de pago por lo que corresponde desestimar la pretensión sobre este punto, más aun cuando la sentencia se encuentra debidamente fundamentada. concluyó citando línea doctrinal de la AGIT contenida en los Resoluciones STGRJ/0119/2006 y jurisprudencia de las Sentencia N° 510/2013 de 27 del Tribunal Supremo de Justicia, S.C. N° 0287/2003-R de 11 de marzo y A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra.

## III. Respuesta del tercero interesado.

### 3.1. Fundamentos del tercer interesado.

El tercer interesado Gerencia distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de Chuquisaca fue notificado legalmente el 26 de agosto (fs. 39) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta Gabriel Arancibia Yucra, por memorial que cursa a fs. 42 a 43, con los siguientes fundamentos:

a) Señaló que todo proceso de fiscalización, tiene validez sustentado en norma especial que rige en materia tributaria, cual es el Código Tributario Boliviano, la L. N° 843, Resoluciones Normativas de Directorio, Resoluciones Administrativas de Presidencia que hacen el desarrollo de aquellas así como, la aplicación supletorias de orden administrativo y jurisdiccionales dentro de los alcances permitidos, en ese sentido, las facultades señaladas en los arts. 66 ,92 y 100 de la L. N° 2492, así como la exigencia del cumplimiento de principios de apreciación y valoración de la prueba y demás documentos existentes en el proceso de determinación sustentado contra el demandante, enmarcado conforme lo establecido en el art. 8 de la L. N° 843 y art. 81 del Cód. Trib.

b) Advirtió que no solamente deben cumplirse con ciertas obligaciones, sean formales o materiales, sino que deben brindar información cierta y fidedigna, al margen de las formas y condiciones para su validez cuyo incumplimiento en tal aspecto, origina la determinación de otras obligaciones en la medida de lo evidenciado. Que si bien existe presunción a favor del contribuyente estas se contraponen al principio de presunción de legitimidad de los actos de la Administración Tributaria reconocida por el art. 65 de la L. N° 2492 y su Reglamento.

c) Que si bien la jurisprudencia constitucional establece que los elementos que hacen al principio de seguridad jurídica integran la garantía de la aplicación objetiva de la ley permitiendo de tal modo que los individuos sepan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, de ese modo, en el presente caso, el demandante por medio de las instancias impugnatorias a la que ocurrió y por medio de las cuales, sus pretensiones fueron atendidas en razón de haberse cumplido las exigencias señaladas en ley existió valoración jurídica normativa que brindó oposición y determinación resolutoria, una tutela judicial efectiva, reflejada justamente en ese ejercicio de derechos conforme a la valoración de la prueba documental presentada en su momento, consiguientemente, la vulneración al principio de seguridad jurídica y verdad material no es evidente.

### 3.2. Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril.

### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 06 de junio de 2012, la Gerencia Distrital Chuquisaca del SIN, notificó mediante Cédula a Gabriel Arancibia Yucra con la Orden de Verificación N° 00120V104257 de 17 de mayo de 2012, a objeto de verificar los hechos y elementos relacionados al Impuesto IVA, derivado de la verificación del crédito contenido en las Facturas declaradas en el período fiscal septiembre de 2010; al Formulario de diferencias No 7520, en el que le solicita la presentación Declaraciones Juradas Forms. 200 IVA, Libro de Compras, Facturas de Compras Originales detalladas en Anexo y medios de pago de las Facturas observadas, así como otra documentación que se solicite. El 14 de junio de 2012, mediante Acta de Recepción/Devolución de Documentos, Gabriel Arancibia Yucra, entregó la documentación consistente en: Declaraciones Juradas Forms. 200 (IV A) y Libro de Compras de los períodos observados: Facturas originales Nos. 1596, 1602, 1610, 1620 y 1628 con autorización N° 500100272327 (fs. 35 de antecedentes administrativos). El 02 de octubre de 2012, la Gerencia Distrital del SIN Chuquisaca mediante nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00835/2012, emitió requerimiento de control cruzado de notas fiscales a la Gerencia Distrital Potosí del SIN, correspondiente al contribuyente José Luis Mendoza Guzmán (fs. 1 01-102 de antecedentes administrativos). El 5 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente a Gabriel Arancibia Yucra con la nota CITE: SIN/GDCH/DF/NOT/00834/2012, mediante la cual solicitó los medios de pago fehacientes de las Facturas observadas consistentes en. Cotizaciones, Contratos de Provisión de Mercaderías, Comprobantes de Diario, Libros Mayores de Compras que afectan a las notas fiscales, Ingresos y Egresos de Almacén (Kárdex Físico Valorado), Inventario Final de Mercancías, depósitos, cheques y otra documentación que acredite la veracidad de las Facturas.

b) El 31 de mayo de 2013, la Administración Tributaria notificó por cédula al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo N° 00175/2013 de 23 de mayo, mediante la cual expone la liquidación preliminar de la Deuda Tributaria por Crédito Fiscal indebidamente utilizado de notas fiscales declaradas en el período fiscal septiembre de 2010, por falta de presentación de documentos probatorios y fehacientes que respalden las transacciones económicas realizadas con el proveedor José Mendoza Guzmán; liquidación que alcanzó a 10.850 UFV correspondiente a tributo Omitido, Intereses y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales; adicionalmente sanción por Omisión de Pago al 100% del TO por 8.379 UFV; otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos conforme al art. 98 del Cód. Trib. y el 30 de agosto de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Gabriel Arancibia Yucra con la R.D. N° 17-000578-13 de 26 de agosto, determinando las obligaciones impositivas del contribuyente respecto al Crédito Fiscal del IVA indebidamente utilizado de notas fiscales declaradas en el período fiscal septiembre de 2010, por un importe total de 19.726 UFV equivalentes a Bs 36.645.- por concepto de Tributo Omitido, Intereses, sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales (fs. 4 a 179 anexo 3 y l a 176 anexo 2).

c) El 19 de septiembre de 2013 el contribuyente presentó recurso de Alzada, contra la citada Resolución Determinativa, mismo que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0226/2013 de 30 de diciembre, confirmando la R.D. N° 17-000578-13, ante dicha determinación el contribuyente el 28 de enero de 2014 presenta recurso jerárquico que es resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 0589/2014 de 21 de abril, que en su parte dispositiva resuelve confirmar la Resolución de Alzada, en todas sus partes. (fs.1 a 145 anexo 1).

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

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

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

1) Si es evidente que la Resolución impugnada, no se pronunció respecto a los vicios de la resolución de alzada, vulnerando los arts. 211-I del Cód. Trib., 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando indefensión y afectando al debido proceso del sujeto pasivo previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

2) Si es evidente que la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de Alzada (Flujo de Caja y Registro de kárdex) no fue valorada conforme al principio de verdad material por la Autoridad recurrida, por tanto no correspondería se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque no se cumplieron los elementos constitutivos del art. 165 del Cód. Trib.

#### 5.2. Análisis y resolución.

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

1. Con relación al primer punto de controversia referido a: "Si es evidente que la Resolución impugnada, no se pronunció respecto a los vicios de la resolución de Alzada, vulnerando los arts. 211-1 del Cód. Trib., 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo, generando indefensión y afectando al debido proceso del sujeto pasivo previsto en el art. 115-II de la C.P.E.", se debemos manifestar:

a) La Administración Tributaria observó el crédito fiscal indebidamente utilizado por el sujeto pasivo de las facturas 1596, 1602, 1610, 1620 y 1628 por un valor total de Bs 100.000.- debido a que el contribuyente no habría presentado documentación probatoria que respalde las transacciones económicas realizadas con el proveedor José Luis Mendoza Guzmán, siendo que éste último de acuerdo al Sistema SIRAT, habría declarado montos menores a los consignados en las facturas presentadas por el sujeto pasivo, por lo que habría incumplido los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843, 14-I, 70-5, 76 de la L. N° 2492, 12 del DND 10.0019.10, 7, 8 y 9 del D.S. N° 27310, 25-4) y 5), 36, 37, 40, 44, 46, 52 y 54 del Cód. Com., habiendo establecido una deuda tributaria de Bs 36.645.- puesto que el sujeto pasivo no habría presentado documentación que permita evidenciar la realización de las compras de diferentes materiales para la construcción; empero, según el demandante la Administración Tributaria ni las instancias de Alzada y Jerárquica habrían valorado adecuadamente la prueba presentada por éste.

b) El demandante acusó que la Resolución Jerárquica impugnada, no se pronunció respecto a los vicios que contendría la Resolución de Alzada, por lo que, se habría vulnerado los arts. 211-I del Cód. Trib., 28 y 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y a su vez se generó su indefensión y afectó el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E. Al respecto y de la revisión de la Resolución cuestionada se tiene que ello no es evidente pues precisamente en el punto "IV.3.2 Sobre vicios en la Resolución de Alzada" de la Fundamentación Técnica Jurídica, la autoridad impugnada se pronunció expresamente sobre los vicios de la Resolución de Alzada acusados por el contribuyente por lo que no se advierte las vulneraciones acusadas mucho menos que se haya causado su indefensión y afectado el debido proceso, puesto que el contribuyente asumió defensa plena de sus derechos.

2. Con relación al segundo objeto de controversia referido a: "Si es evidente que la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de Alzada (Flujo de Caja y Registro de kárdex) no fue valorada conforme al principio de verdad material por la Autoridad recurrida, por tanto no corresponde se imponga ninguna sanción por omisión de pago, porque no se cumplen los elementos constitutivos del art. 165 del Cód. Trib.", es preciso manifestar que:

a) De la revisión de obrados se tiene que el contribuyente mediante memorial de 9 de octubre de 2013 a tiempo de fundamentar el recurso de Alzada adjuntó prueba consistente en copias legalizadas de Balance General, Inventario de Materiales de Construcción al 31 de marzo de 2011 y Flujo de Caja, prueba que no mereció valoración por parte de la Autoridad recurrida en atención que la citada documentación no cumple con el requisito de oportunidad previsto en el num. 3 del art. 81 de la L. N° 2492, y en virtud a que no fue presentada con juramento de reciente obtención, ni se demostró que su falta de presentación no fue por causa propia.

b) Si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, al respecto la S.C. Plurinacional N° 0180/2013 de 27 de febrero entre muchas otras ha expresado que: "El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desglosa del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho y que se encuentra establecido por el art. 8-II de la C.P.E., en cuyo mérito los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art 180-I de la Norma Fundamental que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de la "verdad material", debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional. En este sentido, debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal ineficaz que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos ...".

c) En consecuencia, cabe puntualizar que el principio de verdad material consagrado por la propia C.P.E., corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente que el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 de 23 de abril de 2002, señala como principios Generales de la Actividad Administrativa: "d) Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil". Por su parte el parágrafo 1 del art. 200 de la L. N° 2492, indica:

"Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo". Asimismo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a una justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales, para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico; sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales

accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

d) En materia tributaria, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a), de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530. El primer y el último requisito, están estrechamente relacionados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código Tributario como en el código de comercio. Asimismo, cuando se trate de la devolución impositiva, de compras por importes mayores a Bs 50.000.- estas deben estar respaldada con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, la obligación normativa de respaldar las mismas a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos y comprados, conforme establece el num. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, art. 12, parág. III del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

e) En la especie se tiene que la documentación contable adjuntada por el contribuyente en instancia de alzada, si bien no fue presentada con juramento de reciente obtención; no es menos evidente, que las mismas respaldan las transacciones económicas realizadas por el contribuyente con su proveedor José Luis Mendoza Guzmán, respecto a las facturas 1596, 1602, 1610, 1620 y 1628 relativas a la compra de material de construcción, observadas por la Administración Tributaria, advirtiéndose que los insumos adquiridos fueron registrados en el Inventario de Materiales de Construcción, por otro lado, el Flujo de Caja demuestra los egresos del contribuyente en el periodo observado que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas, y tomando en cuenta que la Administración Tributaria, no cuestionó la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con la actividad gravada conforme se establece en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, sino el tercer requisito de la demostración de la realización de la transacción, siendo que la documentación contable presentada, demuestra ese último requisito para beneficiarse del crédito fiscal, por tanto no se observa el incumplimiento de los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843, 70-4 y 5; 76 y 14 de la L. N° 2492, en consecuencia tampoco corresponde sanción por omisión de pago por no subsumirse el caso de autos a los elementos constitutivos del art. 165 del Cód. Trib., más aun cuando la Administración Tributaria no demostró materialmente con documentación idónea, es decir con las copias de las facturas que se encuentran en poder del proveedor, que demuestren los montos menores declaradas por éste último, y en todo caso esta responsabilidad no puede atribuirse al comprador de buena fe, que cumplió con su obligación tributaria de declarar las citadas facturas y como efecto de ello apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas, habiendo la Administración Tributaria actuado negligentemente e incumplido las amplias facultades que le otorga el Cód. Trib. de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 y 100 de la citada norma, vulnerando derechos y garantías del sujeto pasivo.

f) Concluyéndose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada vulneró el art. 180-I de la C.P.E., así como el inc. d) y 1) del art. 4 de la L. N° 2341, parág. 1 del art. 200 de la L. N° 2492 de 23 de abril de 2002, relativos a los principios de verdad material e Informalismo, al no haber valorado la prueba presentada por el sujeto pasivo privándole del derecho a una justicia material dando prevalencia la verdad formal antes que a la verdad material, por lo que corresponde a este tribunal acoger en parte las pretensiones de la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 36, interpuesta por Gabriel Arancibia Yucra contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se revoca la Resolución de Jerárquico AGIT-RJ 0589/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y se deja sin efecto la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-000578-13 de 26 de agosto.

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

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

**Relatora: Magistrada Dra. Rita Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



609

**Petrobras Bolivia inversiones y servicios  
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 55, en la que impugna la Resolución AGIT RJ N° 0572/2011 pronunciada el 3 de octubre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 170 a 174, réplica de fs. 179 a 181 y dúplica de fs. 186, los antecedentes del proceso y de emisión de resolución impugnada; y

I. Considerando de la demanda.

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

Que la Empresa Petrobras Bolivia Inversiones y Servicios S.A., señala que la R.D. N° 17-000527-10 vulneró sus derechos al observar el Impuesto a las Transacciones del periodo fiscal diciembre 2005 y estableció una deuda tributaria de UFV's 270.757 equivalentes a Bs 423.478.-, importe que incluye tributo omitido actualizado, interés y sanción por omisión de pago, calculados a la fecha de la resolución.

Que la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0131/2011 resolvió confirmar la R.D. N° 17-000527-10, interponiendo recurso jerárquico que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0572/2011 que anuló la resolución de recurso de alzada inclusive a fin de que la autoridad regional emita una nueva resolución sobre todas las cuestiones le hecho.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la resolución jerárquica impugnada lesiona sus derechos 1 anular en forma ultra petita la resolución de alzada y no la reparación de las transgresiones a través de la revocatoria impetrada por PEBIS, ingresando de forma impertinente en un detallado análisis de la diferencia sobre los procedimientos de verificación y fiscalización, valoración que resulta innecesaria al haberse resuelto la nulidad de la alzada. Que dicha valoración afecta la independencia con la que debe ser emitida la resolución de alzada y constituye una anticipación de criterio de la AGIT que contradice la argumentación de PEBIS y la garantía del debido procedimiento administrativo.

1.- Delimitación de controversia.

Refiere que el recurso de alzada interpuesto por PEBIS contiene 2 elementos de impugnación, que respecto al primer punto existe violación del procedimiento de determinación al haber emitido una vista de cargo al final del procedimiento de verificación en lugar de haber iniciado un procedimiento de fiscalización y el segundo punto refiere que la administración tributaria considera indebidamente que los reembolsos de las empresas del grupo de PETROBRAS a PEBIS son parte del costo de sus servicios al no estar "respaldados con la documentación a nombre del beneficiario y contar con rendición de cuentas, situación que no ocurre en este caso, por tanto el importe observado no es un reembolso de gastos". Esta situación significa que la administración tributaria está creando un servicio donde solamente existe un reembolso de gastos para evitar aplicar el inc. b) del art. 4 del D.S. N° 21532 y así cobrar el Impuestos a las Transacciones lo cual constituye una arbitrariedad alejada de toda razonabilidad.

La resolución de recurso de alzada confirma la ilegal posición de la administración tributario en ambos puntos emitiendo una resolución que carece de una adecuada fundamentación legal, por lo que en derecho debió ser revocada por la instancia jerárquica en lugar de proceder a su anulación con una finalidad que nada tiene que hacer con el derecho del contribuyente, sino con darle la oportunidad a la instancia de alzada de corregir las incongruencias de su fundamentación jurídica en desmedro de los intereses de PEBIS.

Asimismo, la resolución de recurso jerárquico no solamente se conforma con disponer esa ilegal nulidad, sino que además emite criterio sobre la valoración de ambos puntos en controversia para predisponer la orientación y contenido de la nueva resolución de alzada, violando la independencia e imparcialidad de la AGIT.

2.- Sobre la nulidad por vicios en el procedimiento de determinación.

Manifiesta que la resolución impugnada ingresa al fondo indebidamente, toda vez que de manera contradictoria reconoce que la administración tributaria realizó un procedimiento de verificación puntual que se inicia con una orden de verificación y que no se trata de un procedimiento de fiscalización porque esta se debe iniciar con una orden de fiscalización, por otra parte indica que no ha habido violación de procedimiento de determinación. La primera parte de esa conclusión, tal como sostuvo siempre PEBIS, se ampara en el art. 104-I de la L. N° 2492, sin embargo, la resolución de recurso jerárquico omite en su conclusión referirse al parág. IV de dicho artículo, que claramente indica que "A la conclusión de fiscalización, se emitirá la vista de cargo correspondiente" es decir, resulta incoherente que la resolución impugnada indique por un lado que una verificación es distinta a una fiscalización y por otro desconozca que una vista de cargo solamente puede ser emitida como

producto de una orden de fiscalización, es decir, la orden de fiscalización, que es el presupuesto necesario para dictar la vista de cargo y no con otro tipo de acto administrativo que pudiera ser similar o tener denominaciones distintas.

Es así que la administración tributaria ha violado el principio de legalidad de la administración, toda vez que el código tributario establece los conceptos de verificación y fiscalización, no pudiendo entenderse que los dos son sinónimos ni que la fiscalización de oficio podría adoptar la forma o modalidad de verificación, que el art. 104 señala que sólo cuando además de la verificación se practique una fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización y solamente después de ella se emitirá la vista de cargo correspondiente y que el art. 32 establece que el proceso de verificación se inicia con una orden de verificación, no con una orden de fiscalización.

Por otra parte, reitera que la diferencia se puede apreciar en el alcance que tiene cada uno de estos procedimientos en los elementos determinados como en el efecto que ambas pudieran producir en situaciones como el cómputo de la prescripción; que como ya se dijo la orden de verificación es completamente distinta a la orden de fiscalización y con ello también serán distintos sus efectos jurídicos, pues la orden de verificación no es un acto idóneo para generar una vista de cargo, toda vez que bajo el código tributario existe una forma para dar inicio al procedimiento de fiscalización denominado el acto como orden de fiscalización.

Que habiéndose demostrado que la vista de cargo surgió como consecuencia de la orden de verificación solicita que se este tribunal se sirva ejercer tutela judicial declarando la nulidad de los actos administrativos.

3.- El reembolso de gastos no es una prestación de servicios y no está alcanzando por el Impuesto a las Transacciones.

Indica que la resolución determinativa basa su observación en que los ingresos percibidos por PEBIS no constituyen reembolsos porque "las facturas de los gastos realizados no se encuentran a nombre del tercero beneficiario, es decir que la observación de la administración tributaria es meramente formal y esta específicamente concentrada en el nombre de las facturas que PEBIS, pago por cuenta de las empresas del grupo PETROBRAS para un posterior reembolso.

Sin embargo, la resolución de alzada amplía los alcances de la controversia tributaria al señalar que esta "no se trata de un reembolso o reintegro, ya que las facturas de los gastos realizados no se encuentran a nombre del tercero beneficiario y tampoco cuentan con una rendición de cuentas" esto les lleva a concluir inequívocamente que la resolución de alzada viola el principio de congruencia incorporando un aspecto nuevo de controversia, sobre el cual PEBIS no presentó argumentación específica debido a que nunca fue observada la formalidad de su rendición de cuentas, generando con ello un vicio de nulidad al afectar el derecho a la defensa. No obstante el recurso jerárquico de PEBIS se basó en el fondo y no pidió pese a ello la nulidad de obrados, demostrando claramente que no existe norma legal que exija que las facturas sujetas a rendición de cuentas sean emitidas a nombre del tercero beneficiario, tal como reconoce la propia resolución de alzada que expresa que este argumento expuesto por la administración tributaria "no tiene asidero legal". Con esa conclusión, la resolución de alzada debió resolver el recurso a favor de PEBIS revocando la resolución determinativa impugnada, sin embargo, en violación de los principios de congruencia y de defensa desestima la rendición de cuentas basándose únicamente en que los documentos "no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión".

Al respecto señala que dicha exigencia no corresponde no solamente porque nunca fue expuesto por la administración tributaria, sino porque es una exigencia formal creada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, toda vez que no cita, porque no existe, norma alguna que disponga que esta supuesta falta de esos elementos sería la causal de invalidez de la fuerza probatoria que le atribuye el art. 77 del C.T.B. En efecto este es contradictoriamente reconocido por la resolución de alzada al señalar que "si bien no existe disposición legal que establezca requisitos o parámetros que se deben considerar en la elaboración de una rendición de cuentas, es imprescindible la identificación de los responsables de la información generada".

Que pese a la violación al principio de congruencia PEBIS no pidió en su recurso jerárquico la nulidad de la resolución de recurso de alzada, sino más bien hizo la fundamentación correspondiente en el fondo pidiendo la revocatoria correspondiente.

La contundencia de la argumentación legal de PEBIS sobre los 2 puntos esenciales de la controversia no daba lugar a mayores valoraciones, pues sobre el primer punto la ARIT reconoció en la resolución de recurso de alzada que la exigencia de la administración tributaria referida a que las facturas deben estar emitidas a nombre del tercero beneficiario no tienen asidero legal, sobre el segundo requisito PEBIS demostró que si los documentos no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión, ello no podría enervar la fuerza probatoria de toda la documentación presentada máxime cuando la fecha y la firma de funcionarios no son requisitos que la norma establezca para los casos de reembolso de gastos.

Que la resolución impugnada actuó ultra petita y en contra de los derechos de PEBIS pues se pronuncia sobre los requisitos incorporados en el recurso de alzada, que al declarar la nulidad evita pronunciarse sobre los aspectos planteados por PEBIS, con la única finalidad de brindarle a la ARIT una oportunidad de corregir sus errores de análisis legal y evitar la revocatoria insoslayable.

Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0572/2011 y en consecuencia la R.D. N° 17-000527-10 de 29 de diciembre de 2010.

II. De la contestación a la demanda.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responde a la demanda, manifestando sobre el punto 1 que en aplicación del art. 29-c) del D.S. N° 27310 se tiene que con la orden de verificación se comunicó al contribuyente que se efectuaría un control puntual de los elementos y hechos específicos relacionados con el Impuesto a las Transacciones, período diciembre/2005, por lo que la administración tributaria en aplicación correcta del art. 32 del citado decreto inició dicho proceso con la notificación de la orden de verificación.

En ese sentido, corresponde aclarar que existen diferencias entre estos procedimientos, en cuanto a sus alcances, pues es la verificación y control del cumplimiento de deberes formales, se encuentra regulada en el art. 29-d) del R.C.T.B., e incluso en el art. 103 de la L. N° 2492, verificación que difiere en su alcance del proceso de fiscalización, toda vez que la controversia se basa en la verificación de los elementos que inciden en el Impuesto a las Transacciones pagado en la gestión 2005, en cambio la fiscalización a cumplimiento de deberes formales se circunscribe a aquellos deberes formales a los que está obligado el contribuyente independientes de la declaración de los hechos imposables.

Respecto a que la vista de cargo solo puede ser emitida en un proceso de fiscalización de acuerdo al art. 104-IV de la L. N° 2492, indica que este artículo al regular el proceso de fiscalización establece la emisión de la vista de cargo, acto que de acuerdo a lo previsto en el art. 96 de la L. N° 2492 debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa procedentes en otros de los resultados de las actuaciones de verificación, lo que determina que este acto administrativo es emitido ya sea en un proceso de fiscalización o verificación, desvirtuando lo afirmado por el sujeto pasivo.

Que presentados los documentos la administración tributaria se limitó a revisar los ingresos por servicios, para lo cual realizó el relevamiento de información respecto al tipo de ingresos que tiene la sociedad, formas de liquidación del impuesto, contabilización, conciliación de los ingresos registrados en los libros de ventas con las declaraciones juradas Form. 156, verificó que todos los ingresos alcanzados por el Impuesto a las Transacciones hayan sido realmente declarados en el periodo fiscal en el que perfeccionó el hecho imponible e indaga sobre los contratos de servicios vigente a la fecha de acuerdo al informe, surgiendo los reparos en la resolución determinativa, tratándose de un procedimiento de verificación puntual regulado por el art. 29-c) y 32 del R.C.T.B., y que dicho procedimiento se inició con la orden de verificación.

Sobre el punto 2, señala que la administración tributaria como el resultado del proceso de verificación emitió un informe en el cual observó: 1. Servicios prestados gravados por el Impuesto a las Transacciones que no fueron declarados y 2. Servicios gravados por el Impuesto a las Transacciones que fueron declarados en periodos posteriores en el que se perfeccionó el hecho generador, en la primera observación, de la revisión de los acuerdos de administración y asesoramiento empresarial suscrito entre PEBIS y PETROBRAS Bolivia Distribución S.A., PETROBRAS Bolivia S.A., PETROBRAS Bolivia Refinación, PETROBRAS Transporte, estableció que el objeto de los mencionados acuerdos, es establecer los términos y condiciones por los que PEBIS se obliga a prestar los servicios a favor del cliente cuyo alcance se encuentra establecido en el Anexo I de dichos acuerdos.

Asimismo señala que de la cláusula sexta evidenció que el cliente por los servicios prestados por PEBIS, bajo los términos del acuerdo, pagará a esta por los siguientes conceptos: servicios prestados, gastos de costos controlados e inesperados y reembolso de gastos; además, la cláusula séptima establece que: no obstante, tratándose de servicios prestados por PEBIS a favor del cliente a costo, sin utilidad de ninguna naturaleza, ambas partes acuerdan un tratamiento del aspecto impositivo de manera específica, conforme se señala en el Anexo III, una vez aprobados los valores de las facturas pro forma se procederá a la facturación bajo los siguientes conceptos a) reembolso de gastos, los cuales no están sujetos al Impuesto a las Transacciones, y b) servicios de PEBIS sujetos al IVA e Impuestos a las Transacciones.

Que otro concepto observado fue los servicios no declarados que surgen porque el contribuyente factura una parte del servicio prestado a las empresas del grupo PETROBRAS como reembolso de gastos y no los declara en la liquidación el Impuesto a las Transacciones del periodo diciembre 2005, estableciéndose que de tratarse de reembolso de gastos no sujetos al Impuesto a las Transacciones, los mismos deberían estar respaldados con la documentación a nombre del beneficiario y contar con rendición de cuentas, aspectos que fueron impugnados por el contribuyente mediante recurso de alzada.

Indicó que se revisó los acuerdos de administración y asesoramiento empresarial suscritos con las empresas del grupo PETROBRAS evidenciando que el reembolso de gastos debía realizarse en base a una planilla de gastos entregada mensualmente y para el pago debía entregarse una facturación por forma de los servicios y una planilla de gastos, aprobados los citados documentos, PEBIS debía emitir la vista de cargo solo presentó el detalle de compras sujetas a reembolso, y de su valoración conforme el art. 81 de la L. N° 2492, observó que los mismos no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión.

Concluyendo que de acuerdo al principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas se exponen argumentos sobre el reembolso de gastos en función a lo previsto por el art. 4-b) del D.S. N° 21532 y los antecedentes administrativos en el que el contribuyente observa y sustenta la rendición de cuentas, consecuentemente, se tiene que la AIT no amplió el alcance de la controversia, quedando de esta forma desvirtuada la aseveración del sujeto pasivo respecto a la vulneración del principio de congruencia.

Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0572/11 de 3 de octubre de 2011.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 4 de noviembre de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó a PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios S.A. con la Orden de Verificación N° 78100VE00027, que comunica al sujeto pasivo que será sujeto a un proceso de determinación en la modalidad específica Impuesto a las Transacciones correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2005, siendo el alcance de la verificación los hechos y elementos que dan origen al Impuesto a las Transacciones.

- El 22 de noviembre de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó a Stanica Ivanovich Flores apoderada de PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios S.A., con la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DFNC/091/2010 de 18 de noviembre que estableció sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria de 350.581 UFV's equivalente a Bs 545.441.-, que incluyen impuesto omitido,

intereses y la sanción por omisión de pago, además expone los hechos, datos, actos, elementos y valoraciones de los conceptos observados, la calificación preliminar de la conducta como omisión de pago.

- Que PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios presento documentación de descargo por lo que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN emitió el Informe de Conclusiones 802/2010 modificando parcialmente los importes establecidos en la vista de cargo, dejando sin efecto la observación del diferimiento del impuesto del Impuestos a las Transacciones y ratifica la observación por los servicios no declarados por un importe de 109.657 UFV's que originan la deuda tributaria de 270.688 UFV equivalente a Bs 423.245.-; notificando a PETROBRAS la R.D. N° 17-000527-10 de 29 de octubre.

- Que mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0131/2011 de 30 de mayo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, determinó confirmar la R.D. N° 17-000527-10.

- PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios, contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 572/2011 de 3 de octubre, determinando anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0131/2011 de 30 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta que se emita nueva resolución de alzada.

- Que agotadas las instancias administrativas con la resolución del recurso jerárquico, interpusieron demanda contenciosa administrativa.

#### IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se establece que el objeto de la presente controversia radica en determinar:

1. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011 concluye erróneamente que el presente caso se trata de un procedimiento de verificación puntual regulado por los arts. 29-c) y 32 del D.S. N° 27310, cuando se debía aplicar el parág. IV del art. 104 de la L. N° 2492 (Código Tributario).

2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011/2012, ha infringido el principio de congruencia en cuanto a que la norma boliviana exigiría que los documentos de respaldo estén a nombre del beneficiario, como un elemento para considerar, que son parte de un servicio sujeto al Impuesto a las Transacciones.

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

Con relación al primer objeto de controversia, se debe considerar que entre la verificación y la fiscalización tributaria existen diferencias, ya que mientras la verificación es una revisión puntal de facturas, un impuesto y cumplimiento de formalidades, la fiscalización abarca uno o varios periodos tributarios completos y es macro, es decir la verificación es específica mientras que la fiscalización es genérica.

El art. 95 parág. I del Cód. Trib., (L. N° 2492) dispone que para dictar la resolución determinativa, la Autoridad Administrativa Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el Código Tributario y otras disposiciones legales tributarias, es decir que emergente de un procedimiento de control, verificación, fiscalización o investigación; la administración tributaria puede emitir una resolución determinativa. La anterior afirmación se encuentra apoyada en la sistemática que sigue el Código Tributario, ya que en el Capítulo II Procedimientos Tributarios, en la Sección IV Determinación Tributaria, Subsección II se encuentran el art. 95 del Cód. Trib., que tiene como nomem juris control, verificación, fiscalización e investigación y seguidamente en los arts. 96, 98 y 99 del Cód. Trib., (L. N° 2492), se refiere a la emisión de la vista de cargo en cuanto a su contenido, que una vez notificada la vista de cargo, se tienen 30 días para formular y presentar descargos y que vencido el plazo de los 30 días se dictará resolución determinativa. Queda claro entonces, que producto de un procedimiento de control, verificación, fiscalización o investigación se puede emitir una vista de cargo y posteriormente una resolución determinativa.

De lo expuesto supra el inciso anterior queda corroborado por el art. 29 del Reglamento al Código Tributario D.S. N° 27310, que determina en su párrafo primero que: "La determinación de la deuda tributaria por parte de la administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales..."

Por otra parte el parág. IV del art. 104 del Cód. Trib., (L. N° 2492) establece: "A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la vista de cargo correspondiente", empero para la ejecución de este párrafo, es imprescindible revisar toda la redacción del art. 104 del Cód. Trib., (L. N° 2492), que comienza por disponer en su parág. I que: "Sólo en casos en los que la administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización emitida por autoridad competente de la administración tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan", debiendo entender que éste párrafo expresamente reconoce que los procedimientos de control, verificación e investigación pueden ser ejercidos independientemente y en el caso que se realice un procedimiento de fiscalización por la Autoridad Administrativa Tributaria, que como ya se ha indicado es procedimiento que abarca uno o varios periodos tributarios completos y es macro, es decir fiscaliza emisión de facturas, tributos omitidos, varios impuestos, distintos periodos fiscales, el proceso se iniciará con una orden de fiscalización.

Que en el caso de autos, de una revisión del expediente administrativo, la Orden de Verificación N° 78100VE00027, que comunica al sujeto pasivo que será sujeto a un proceso de verificación en la modalidad específica Impuestos a las Transacciones correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2005, siendo el alcance de la verificación los hechos y elementos que dan origen al Impuestos a las Transacciones, consignando en el acápite alcance (impuestos, hechos y/o elementos y gestiones y/o periodos), en consecuencia la emisión de dicha resolución



determinativa emergente de un procedimiento de verificación, es legal y no infringe ninguna disposición legal tributaria para la determinación de adeudos tributarios del Impuesto a la Transacciones por el periodo fiscal diciembre de 2005.

Con relación a que la resolución impugnada vulnera el principio de congruencia, es preciso mencionar que la S.C. N° 2016/10-R de 9 de noviembre de 2010, define el principio de congruencia como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sea en materia judicial o administrativo y establece que las causales de incongruencia son: omisiva y aditiva, entendiendo que la incongruencia omisiva, es emitir una resolución sin considerar las pretensiones de las partes y por incongruencia aditiva, el emitir una resolución añadiendo o sumando elementos o pretensiones no pedidos o impugnados por las partes, la citada sentencia constitucional expresamente señala: "... a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) Por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa... ". Además, la referida sentencia constitucional, indica que en segunda instancia, es decir en el caso de incongruencia en la interposición de recursos, se pueden dar dos casos de incongruencia que son: ultra petita, cuando el juez decide sobre pretensiones no pretendidas por las partes y cifra petita, cuando el juez omite decidir sobre agravios interpuestos por el recurrente, la mencionada sentencia constitucional textualmente señala: "...es decir que, en segunda instancia, pueden darse casos de incongruencia "ultra petita" en los que el juez o tribunal decide cuestiones que han quedado consentidas y que no fueron objeto de expresión de agravios (extra petita); y cuando omite decidir cuestiones que son materia de expresión de agravios por el apelante (cifra petita)".

Que del argumento expuesto por la parte demandante se tiene que se trataría supuestamente de la incongruencia aditiva, por la cual la resolución se pronuncia sustituyendo la pretensión del actor por otra, ya sea concediendo algo distinto a lo pedido o concediendo algo adicional, empero de una revisión exhaustiva de la Resolución de Recurso Jerárquico AGITR/J/572/2011, se evidencia que ésta resuelve los puntos recurridos por la parte actora; haciendo referencia que con relación a la indefensión aludida por el demandante con la observación de la rendición de cuentas, este presentó la prueba de descargo ante la vista de cargo con el objeto de sustentar que los gastos corresponden a reembolsos o reintegros, en aplicación del art. 4-b) del D.S. N° 21532; sin embargo, además aclara que para aplicar dicha exclusión de los reintegros de la base imponible del Impuestos a las Transacciones requiere la presentación de la rendición de cuentas, aspecto que no puede considerarse vulneratorio al ser ratificada la resolución de alzada pues está claro que no amplió el alcance de la controversia como se acusa.

Que respecto al reembolso de gastos no es una prestación de servicios y no está alcanzando por el Impuesto a las Transacciones; sobre este aspecto, conforme sale de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011, la misma de manera textual señala que "...este tema no fue previamente valorado por la ARIT, ya que de la lectura de la resolución de alzada no se constata que dicha instancia hubiera emitido pronunciamiento expreso sobre la diferencia que existe entre la operación de reembolso y la prestación de un servicio, ingresando directamente al análisis de los requisitos de una rendición de cuentas conforme el art. 4-b) del D.S. N° 21532 ..." "...la resolución que resuelve el recurso de alzada, no se ha pronunciado y fundamentado sobre la cuestión"; en ese sentido, se consideró la omisión por parte de la ARIT, motivo por el cual se anuló obrados hasta la resolución de alzada inclusive y se emita una nueva resolución que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por PETROBRAS Bolivia; en consecuencia la AGIT actuó en resguardo del demandante por lo que no se evidencia vulneración alguna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 55, interpuesta por la Empresa PETROBRAS Bolivia Inversiones y Servicios S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda afirme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/N° 0572/2011 de 3 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los magistrados Pastor Segundo Mamani Villca y Rita Susana Nava Durán por ser de voto disidente.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



610

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 21, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1400/2013, pronunciada el 13 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 32 a 36, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señaló que mediante Nota AN-GRPGR-UFIPR-C-039/2012, se solicitó al Instituto Boliviano de Metrología (IBMETRO) la autenticidad del Certificado CM-PT04-00082-2012 correspondiente al vehículo que ampara el Documento Único de Importación (DUI) 2012/521/C-1734, a cuya consecuencia, en 24 de agosto de 2012, IBMETRO remitió el Informe IBMETRO-DML-INF-231/12 y la Nota N° NYIBM/RCB/2012-0120, el Informe indica que el certificado mencionado no existe y no está registrado en ninguno de sus archivos IBMETRO Central La Paz, tiene código de recinto aduanero "04" cuando el código correcto y asignado el recinto aduanero de Villazón es el código "02", que el último certificado emitido para el recinto aduanero Villazón es el certificado con Código CM-PT-02-00005-2012 de 23 de mayo de 2012, asimismo que el certificado en cuestión no tiene el sello digital de visto bueno del Director del área que es una característica de autenticidad de los certificados correspondientes a la gestión 2012, que el certificado tiene firma del técnico de IBMETRO-LA PAZ Eddy Mamani y sello institucional de IBMETRO REGIONAL CBBA, situación que no corresponde ya que los certificados medio ambientales para el recinto aduanero de Villazón son emitidos por IBMETRO LA PAZ, debiendo tener los mismos el sello y firma del técnico, y que el sello institucional de IBMETRO LA PAZ, no detalla el número de factura emitida por IBMETRO, tampoco detalla el número de parte de recepción del recinto Villazón que debe corresponder y hacer referencia al vehículo inspeccionado y certificado.

La Nota N° NI/IBM/RCB/2012-0120, en el num. 2 menciona que dentro de los archivos y consultas realizadas a los técnicos se averiguó que no se cubrió el servicio de Aduana Frontera Villazón, que en las fechas indicadas en los certificados el Técnico Eddy Mamani no se encontraba trabajando como Técnico de IBMETRO en la Regional Cochabamba, llamando también la atención la falta del número de factura en el certificado, que con el sistema que se usaba hasta el 03 de agosto de 2015, era obligatorio colocar ese campo para proceder con la impresión del Certificado Medioambiental, además que en dichos certificados existe un sello que nunca fue utilizado en la Regional Cochabamba; por lo que la Agencia Despachante de Aduana Intercontinental al momento de efectuar el despacho aduanero de la DLTI 2012/521/C-1734 de 16 de mayo de 2012, presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso (N° CM-PT-04-00082-2012 de 09 de mayo de 2012), por lo que se estableció que no contaba con la Certificación Medioambiental emitida por IBMETRO que certifique si los niveles de emisión de contaminantes atmosféricos de un vehículo son compatibles con los niveles establecidos o aprobados por la legislación nacional vigente.

Añadió que el 31 de octubre de 2012, la Administración Aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-090/2012, identificando como persona sindicada al Importador: Juan Gonzales Andrade, con NIT 861542, domiciliado en Av. Villazón Km 6,5 S/N Esmeralda Sud Cochabamba.

El 27 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera dictó la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-18/2012, que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando en contra de Juan González Andrade.

Señaló que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0094/2013 de 06 de mayo de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación de Chuquisaca, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0082-2011, la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional si corresponde.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Refutando la fundamentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, señaló lo siguiente:

Que al amparo de la RD 01-004-09 de 12 de marzo de 2009, que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492, modificado por la cláusula décima sexta de las disposiciones adicionales de

la L. N° 317, se procedió a emitir el Acta de Intervención AN-GRPTS-UFIPR-AI-090/2012 de la DUI 2012/521/C1734, en el que se puede observar de manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del Contrabando Contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Realizando una transcripción de los arts. 48 del D.S. N° 27310; 85 de la L. N° 1990-Ley General de Aduanas; 65 y 148 del CTB; 111 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicó que el art. 48 del D.S. N°27310 (Reglamento al Código Tributario), señala que la verificación de calidad, origen, u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante las fases entre otras de control diferido, podrán ser objeto de fiscalización posterior, es decir que todo aquello que no haya podido ser determinado puede o no ser sujeto a una fiscalización según corresponda, el término faculta a la Administración Aduanera a realizar una fiscalización posterior, más no la obliga o establece como requisito sine quanon para validar las conclusiones del procedimiento del control posterior y los consiguientes actuados, por lo que la Resolución de la AGIT no interpreta correctamente la normativa conforme establece el art. 8 de la L. N° 2492 (CTB).

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

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

Con relación a lo señalado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en torno a que tiene que existir un pronunciamiento de la autoridad jurisdiccional que determine la falsedad del documento, manifiesta que no corresponde, toda vez que el proceso penal instaurado por la Aduana por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado (arts. 198, 199 y 203 del CPP) no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por IBMETRO, donde indica que no cursa en sus registros y que el funcionario que firma el mismo ya no es funcionario de dicha dependencia. Añade que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del CTB, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Aclaró que el proceso penal ordinario es un tema muy aparte, el mismo fue iniciado con la finalidad de poder determinar quiénes son los responsables que fraguaron los documentos, en atención a que IBMETRO ya certificó que los mismos fueron fraguados.

### 1.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2013 de 13 de agosto, por consiguiente se confirme la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-018/2012 de 27 de diciembre.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de agosto de 2014, que cursa de fs. 32 a 36, señalando lo siguiente:

Que la Administración Aduanera en el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPRAI-090/2012, en el acápite relación circunstanciada de los hechos, en el punto Falta de Certificado Medio Ambiental emitido por IBMETRO, indica que: "(...) la Agencia Despachante de Aduana Intercontinental al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1734 de 16/05/2012, presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso (...).

Asimismo, la Resolución Sancionatoria impugnada estableció la existencia de la contravención aduanera de contrabando contra Juan Gonzáles Andrade, conforme lo establecido en el inc. b), art. 181 de la L. N° 2492 (CTB), norma que señala que comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por disposiciones especiales; por otra parte, en el literal quinto dispone: "Remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación", por lo que existe una contradicción de argumentos entre el sujeto pasivo y la Administración Aduanera respecto a la prueba principal, puesto que el sujeto pasivo asegura que es plenamente válida para desvirtuar la contravención de contrabando, y por otro lado el Acta de Intervención Contravencional y la Resolución Sancionatoria, establecen que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-00082- 2011 correspondiente al vehículo que ampara la indicada DUI no existe, ni se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, según Informe AN-UF-UFIPR-I N° 142/2012; motivo por el cual, sostiene que dicha prueba, se encuentra supeditada al pronunciamiento en la vía penal, por lo que se requiere previamente se determine sobre la veracidad o no del mencionado Certificado Medio Ambiental, hecho que, como bien lo señala la Administración Aduanera, compete al Ministerio Público. Manifiesta que lo anteriormente señalado se encuentra establecido en la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2, Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0558/2011, precedente tributario que ha sido reiterado en las

Resoluciones AGIT-RJ/1382/2013, AGIT-RJ/1383/2013, AGIT-RJ/1384/2013, AGIT-RJ/1385/2013, AGIT-RJ/1386/2013, AGIT-RJ/1387/2013, AGIT-RJ/1388/2013, AGIT-RJ/1389/2013, AGIT-RJ/1390/2013, AGIT-RJ/1391/2013, AGIT-RJ/1393/2013, citó también como respaldo de lo señalado la Sentencia Constitucional N° 0824/2012 de 20 de agosto de 2012.

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

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2013 de 13 de agosto.

#### III. De la problemática planteada.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de la autoridad jerárquica de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UF1PR-AI-090/2012 de 31 de octubre, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente sobre la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0082-2012, la Administración Aduanera dicte nueva Acta de Intervención Contravencional, si corresponde. Al efecto, la entidad demandante señala que el proceso penal instaurado por la Aduana no tiene la finalidad de determinar la falsedad del documento ya que el mismo está corroborado por el certificado emitido por la misma institución de IBMETRO.

Por su parte, la autoridad demandada indicó que se requiere previamente el pronunciamiento de la autoridad competente sobre la veracidad o no del mencionado Certificado Medio Ambiental.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 01 de agosto de 2012, la Administración Aduanera solicitó a la ADA Intercontinental, la remisión de las DUI tramitadas ante la Administración de Aduana Frontera Villazón, detalladas en anexo adjunto con su documentación en originales de respaldo. El 03 de agosto de 2012 la mencionada ADA, mediante Nota Cite Inter.vzn 015/2012, remitió la documentación requerida (fs. 11 a 14 Anexo 1 de antecedentes administrativos).

2. El 09 de agosto de 2012, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, solicitó certificación de autenticidad del Certificado Medio Ambiental, por lo que IBMETRO remitió el informe IBMETRO-DML-INF-231/2012 de 21 de agosto, el cual indica que, de la revisión de los Certificados mencionados, se corroboró que los códigos y número proporcionados no están registrados en los archivos de IBMETRO, tienen código de recinto 04 siendo que el código asignado es 02, no tienen sello digital de visto bueno del director del área; los certificados tienen firma de IBMETRO LA PAZ y sello de IBMETRO CBBA, situación que no corresponde, los funcionarios que figuran y firman dichos certificados no estaban en funciones en las fechas que fueron emitidas, no detallan el número de factura, tampoco detallan el número de parte de recepción del Recinto de Frontera respectivo (fs. 20 a 21 del Anexo 1).

3. El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Potosí, emitió el Informe AN-UFIPR-I142/2012, expresa que corresponde anular la DUI-C-1734, debido a que no existe certificado medioambiental emitido por IBMETRO; asimismo, estableció indicios de la comisión del ilícito de contrabando tipificado en el art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) e indicios de delitos penales por la falsedad del certificado de IBMETRO (fs. 24 a 31 del Anexo 1).

4. El 05 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Gonzales Andrade con el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPTS-UFIPR-AI-090/2012 de 31 de octubre, emitida en su contra y de aquellos que resultaren coautores, cómplices, instigadores y encubridores, misma que concluyó indicando que ante la inexistencia de certificado medioambiental de IBMETRO se establecieron indicios de la comisión de contravención tributaria de contrabando, conforme los arts. 160-4 y 181-b) de la L. N° 2492, determinó un total de tributos de 30.168,76 UFV y otorgó un plazo de 3 días para la presentación de descargos (fs. 32 a 41 del Anexo 1).

5. El 02 de enero de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Juan Gonzales Andrade con la Resolución Sancionatoria AN-GRPGR-ULEPR-RS-18/20 12 de 27 de diciembre, que declaró probada la comisión de contravención aduanera de contrabando, y al no existir la mercancía comisada se impuso como multa el pago del 100 % del valor de la mercancía, que asciende a Bs 255.700.-, también dispuso la ejecución tributaria y la captura del vehículo descrito en el Acta de Intervención, como la anulación de la DUI C-1734 de 16 de mayo de 2012 y la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación (fs. 49 a 54 del Anexo 1).

6. Contra la citada Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGRULEPR-RS 18/2012, Juan Gonzales Andrade interpuso recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0094/2013 de 06 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria, dejando sin efecto la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería equivalente a Bs 255.700.- así como su ejecución tributaria, disponiendo el comiso del vehículo correspondiente a la DUI N° 2012/541/C-1734 (fs. 80 a 87 del Anexo 3).

7. Contra dicha Resolución, Juan Gonzales Andrade y la Administración Aduanera interpusieron recurso jerárquico (fs. 100 a 102 y 115 a 119 vta., del Anexo 3), resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1400/2013 de 13 de agosto, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRPTS-UFIPR-AI-090/2012 de 31 de octubre, inclusive, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que emita la instancia competente para determinar la veracidad del Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0082-2012, la Administración Aduanera dicte una nueva Acta de

Intervención, si corresponde, resolución que es impugnada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional a través de la presente demanda contencioso administrativa (fs. 148 a 156 del Anexo 3).

8. Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 195 de obrados.

V. Análisis de la problemática planteada.

El art. 181-b) de la L. N° 2492 (CTB) estipula que, comete contrabando quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Por su parte, el art. 197-II-b) de la L. N° 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano), señala que no competen a la Superintendencia Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley a la jurisdicción ordinaria.

En ese orden, el art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, en su párrafo final prevé que la prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme.

En el caso de autos, se tiene que el Acta de Intervención Contravencional (fs. 32 a 40 del Anexo 1 de antecedentes administrativos), en el punto referido al Certificado Medio Ambiental CM-PT-04- 00082-2012 que ampara la DUI 2012/521/C-1734, señala que IBMETRO con nota de 24 de agosto de 2012, remitió el Informe No IBMETRO/DML/INF-231/12, el mismo que indica: "Los Certificados mencionados no existen y no están registrados en ninguno de nuestros archivos IBMETRO -CENTRAL LA PAZ". Asimismo, la nota de 24 de agosto de 2012 remitida por IBMETRO señala: "Los nueve certificados Medio Ambientales no se encuentran registrados en los archivos y base de información de IBMETRO".

"Por lo indicado se concluye que los mismos tendrían un origen Fraudulento, por tanto la Dirección de Metrología Legal iniciará las acciones que correspondan, solicitando además a la Unidad de Fiscalización de la ANB efectuar las gestiones que sean convenientes para dar con los responsables de estos hechos.

En el siguiente párrafo, el Acta de Intervención Contravencional concluye: "Por lo señalado, se evidencia que la Agencia Despachante de Aduana Intercontinental al momento de efectuar el despacho aduanero de la Declaración Única de Importación DUI 2012/521/C-1734 de 16/05/2012 presentó un certificado Medio Ambiental presuntamente falso...

Por otra parte, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional (fs. 43 a 47 del Anexo 1), declaró probado el contrabando contravencional en contra de Juan Gonzales Andrade por el inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo en su numeral quinto, remitir antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal correspondiente, por la presenta comisión del delito de falsificación de documentación.

De lo anterior se evidencia, que la Administración Aduanera estableció que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0082-2012, que ampara la DUI N° 1734, no existe porque no se encuentra registrado en los archivos de IBMETRO, empero, el sujeto pasivo sostiene que dicho certificado Medio Ambiental es plenamente válido para desvirtuar la contravención de contrabando.

En la especie, en el Acta de Intervención Contravencional se ha indicado que se ha presentado un Certificado presuntamente falso y en la Resolución Sancionatoria se ha dispuesto la remisión de antecedentes al Ministerio Público para el inicio de la acción penal por la presunta comisión del delito de falsificación de documentación; motivo por el cual, es evidente que dicho documento se encuentra sujeto o condicionado al pronunciamiento en la vía penal sobre su falsedad o veracidad, ahí se dilucidará si el hecho ocurrió o no, a fin de determinar la existencia de la contravención aduanera y las responsabilidades pertinentes.

Por otra parte, la Administración Aduanera argumenta que los tipos penales enunciados no tienen por naturaleza identificar la falsedad, sino determinar el autor o partícipe del hecho, de ahí que no corresponde que la AGIT pretenda que se dilucide el proceso penal para determinar si el certificado es falso o verdadero, en razón a que el proceso penal iniciado es para determinar quién y en qué grado fue o fueron responsables de la elaboración y uso del citado documento, es decir atribuir el hecho punible a un determinado sujeto según se concluya de la investigación y sancionar esta acción; es en ese entendido que se procesó por contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) del CTB, por realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal, infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales.

Al respecto, es preciso puntualizar que el Certificado Medio Ambiental N° CM-PT-04-0082-2012, cursante a fs. 10 del anexo 2, ha sido cuestionado como posiblemente falso, habiendo la Administración Tributaria determinado que el mismo no existe por no encontrarse registrado en los archivos de IBMETRO, sin embargo, corresponde señalar que no se puede negar su existencia, más aún cuando el art. 217 en su último párrafo de la L. N° 2492, establece expresamente que, "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", es decir, que la Administración Aduanera previamente debe demostrar que el citado Certificado Medio Ambiental es falso, mediante fallo judicial firme emitido por autoridad competente.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada, interpretó y aplicó correctamente el parág. II, inc. b) del art. 197 de la L. N° 2492 (CTB), al determinar que no tiene competencia para dilucidar cuestiones penales por lo que no puede pronunciarse sobre la falsedad del certificado de IBMETRO, debiendo esperar el fallo en la vía penal para poder determinar con certeza la probabilidad de comisión del contrabando contravencional; sin embargo, no consideró que el procedimiento de control diferido aprobado por la RD 01-004-09, no prevé que ante la existencia de indicios de la comisión de contrabando contravencional se emita Acta de Intervención, no encontrándose respaldado legalmente el criterio de la AGIT cuando dispone que tras conocerse la determinación de la vía penal se emita una nueva Acta de Intervención en base a dichos resultados; correspondiendo en este caso, que en mérito a las facultades previstas en el art. 48 del D.S. N° 27310, y los argumentos expuestos precedentemente, inicie una

fiscalización aduanera posterior, a efecto de comprobar el Contrabando Contravencional, esto, conforme el criterio asumido por este Tribunal en casos análogos.

En tal virtud, corresponde a este Tribunal confirmar la nulidad de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 1400/2013 de 13 de agosto, y bajo fundamentos propios, instruir a la Administración Aduanera, esperar el pronunciamiento en la vía penal, y a partir del mismo, si corresponde, iniciar una Fiscalización Aduanera posterior.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 15 a 21 interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1400/2013 de 13 de agosto dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con fundamentos propios, ratificándose la nulidad de obrados hasta el Acta de Intervención Contravencional, inclusive, disponiendo que con los resultados determinados en la vía penal, la Administración Aduanera, si corresponde, inicie el respectivo proceso de fiscalización.

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

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

**Relatora: Magistrada Dr. Norka Natalia Mercado Guzman.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



611

**Ministerio de Economía y Finanzas Públicas c/ Fundación Bolivia Exporta**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de caducidad de término y cumplimiento de obligación cursante de fs. 41 a 51 presentada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la contestación de fs. 763 a 770; la demanda reconvenzional de fs. 763 a 770 y contestación de fs. 499 a 525 vta., calificación del proceso como ordinario de puro derecho, réplica, dúplica y los antecedentes procesales.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes.

Mediante D.S. N° 23056 de 12 de febrero de 1992, se autorizó al Ministro de Planeamiento y Coordinación o indistintamente, al Embajador de Bolivia en Estados Unidos de Norteamérica, a suscribir el Convenio de Crédito con la Asociación Internacional de Fomento (AIF) hasta un monto de DEG 16.600.000 (Dieciséis millones seiscientos mil Derechos Especiales de Giro) destinado a financiar el Proyecto de "Desarrollo de Agroexportación" a ser ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta (FBE). El 04 de marzo de 1992, la República de Bolivia y la AIF, suscribieron el Convenio de Crédito de Desarrollo 2322-BO, por el indicado monto a un plazo de 40 años, con 10 años de gracia, documento que fue aprobado con L. N° 1346 de 15 de septiembre de 1992.

En cumplimiento a las provisiones contenidas en el art. III, Sección 3-01 (b) del Convenio de Crédito ya señalado, el 20 de octubre de 1992, se suscribió el Convenio de Administración de Recursos (CAR) entre la Fundación Bolivia Exporta y el Ministerio de Finanzas en representación del Estado Boliviano, con objeto de establecer el mecanismo para la utilización de los DEG 16.600.000, de los cuales, DEG 9.800.000 fueron transferidos a la FBE en calidad de donación del Estado y DEG. 6.800.000 en calidad de préstamo bajo las condiciones financieras que se detallan en el mismo convenio, además de establecer otras obligaciones que debía cumplir la Fundación en su calidad de ejecutora del Proyecto de Desarrollo Agro-Exportador.

Sin embargo, en razón del Convenio Modificadorio de 23 de mayo de 1994, fueron modificadas las cláusulas sexta y novena del Convenio de Administración de Recursos (CAR) de 4 de octubre de 1992, en cuanto a la transferencia de la República a la Fundación Bolivia Exporta (FBE) de DEG 8.400.000 en calidad de préstamo y la suma de DEG. 8.200.000 en calidad de recursos no reembolsables o donación con destino a la ejecución del proyecto así como a realizar un ajuste a las condiciones financieras del pago del préstamo.

Consecutivamente, el Segundo Convenio Modificatorio al Convenio de Administración de Recursos de 19 de junio de 2001, modifica el inc. 9-3. de la cláusula novena (De las Condiciones Financieras del Préstamo) y se otorga una nueva prórroga del plazo correspondiente al pago del interés diferido.

A través del Tercer Convenio Modificatorio de 20 de mayo de 2002, se modifica nuevamente el inc. 9-3 de la cláusula novena, otorgándose nuevas condiciones para el diferimiento del pago de intereses por parte de la FBE y ampliando el cronograma de pagos y a fin de mantener el Valor Presente Neto del Plan de Pago, se considera un pago adicional de la FBE a la República.

Finalmente, el cuarto convenio Modificatorio de 05 de septiembre de 2005, amplía el plazo para el pago del capital hasta el 15 de octubre de 2015 y la FBE se compromete a efectuar un pago adicional de DEG 9-6 millones con el propósito de mantener el valor presente neto del cronograma de pagos.

Posteriormente, con nota SCAE/327/2012 de 28 de junio, la Contraloría General del Estado puso en conocimiento del Ministerio Economía y Finanzas Públicas que, luego de la revisión de los Estados Financieros de la FBE de las gestiones 2005 al 2010, relacionadas con el Convenio de Crédito 2322-BO, existe riesgo de que antes que se cumpla el plazo establecido para la devolución del préstamo y pago de intereses por diferimiento, la FBE no tenga liquidez para realizar el pago de la integridad del préstamo, motivo por el cual deben adoptarse las acciones correspondientes precautelando los recursos del Estado; en ese entendido, la Dirección General de Crédito Público, realizó el Informe MEFP/VTCP/DGCP/UODP-763/2012 de 29 de agosto, señalando que en el marco del Convenio de Administración de Recursos (CAR) suscrito el 20 de octubre de 1992, los recursos desembolsados del Préstamo IDA 2322-BO a la FBE, se efectuaron por DEG 11.293.403,22, de los cuales DEG 5.578.941,20 serían en calidad de donación y DEG 5.714.462,02 se transfirieron a la FBE en calidad de préstamo.

El Ministerio también recibió la nota FBE-GG-060/12 de 28 de noviembre, con la que la Fundación Bolivia Exporta manifestó entre otros puntos, que se vería imposibilitada de continuar con pagos posteriores, fruto de la iliquidez para operar inversiones y continuar con las actividades de capital de riesgo y otras, reiterando lo manifestado por la Contraloría General del Estado porque si bien es evidente que no es posible cumplir con el pago establecido para la devolución del préstamo y sus intereses por diferimiento, esto obedece a un contingente de iliquidez pero no de insolvencia. La Fundación Bolivia Exporta (FBE) considera importante concluir el Convenio de Administración de Recursos con este saldo, a saber que estos activos sean entregados para cubrir el saldo adeudado y el remanente aun constituiría un patrimonio para la entidad, entre los activos ofrecidos se encontrarían bienes inmuebles e inversiones.

## I.2. Fundamentación jurídica.

Con amplitud definió los institutos jurídicos de la caducidad y el término, sus clases y efectos, suspensión e interrupción y caducidad del término. Igualmente, sobre la insolvencia.

Sobre la garantía, señaló que en economía dicho término suele asignarse principalmente al respaldo que una persona jurídica o particular que adquiere una deuda, presenta para su pago. Si por algún motivo, quien toma el crédito no pudiese devolver la totalidad del capital más sus intereses, el acreedor tiene la posibilidad de exigir la venta de un determinado bien para recuperar la inversión. En cuanto a la garantía del CAR, la cláusula Décimo Tercera, que no estaría constituyendo garantía patrimonial de manera expresa, empero el art. 1335 del Cód. Civ., establece que el derecho de garantía general de los acreedores recae sobre todos los bienes muebles e inmuebles presentes y futuros del deudor.

Añadió que la nota FBE-GG-060/12 de 28 de noviembre de 2012, en el punto 1, afirma que "...a partir de esa fecha, la FBE debería monetizar activos o liquidar inversiones y esa labor debe ser normada y definida por el Gobierno de Bolivia...". "... en ese entendido a partir de octubre de 2014, nuestra institución se vería impedida de continuar con pagos posteriores, fruto de la iliquidez para operar inversiones y continuar con las actividades de capital de riesgo y otros...". Por lo que el Estado Boliviano, en su condición de acreedor tiene como garantías los bienes muebles, inmuebles, acciones y derechos, etc., que tiene la FBE. En este punto, transcribió parcialmente, la nota SCAE/327/2012 de 28 de junio de 2012, de la Contraloría General del Estado y la nota FBE-GG-049/13 de 29 de noviembre de 2013 y concluyó que la garantía que debió incrementarse con una buena ejecución del proyecto así como las facilidades para el pago del préstamo que se ha otorgado a la FBE, se ha visto mermada al disminuir las inversiones y el consecuente retiro de todo el personal y disminución del portafolio de la FBE porque se constituiría solo una Empresa Agrícola Cafetera Buena Vista S.A. y respecto a las Sociedades Accidentales de Colaboración Empresarial, habrían concluido el 31 de marzo de 2014.

Con el denominativo de "Relación con el hecho solicitado", apuntó que el *pacta sunt servanda* (lo pactado obliga) emana del *neminem laedere* (nadie herido), que se expresan en la fuerza de ley de los contratos, donde respetar el contrato vale tanto como el deber de cumplirlo. El fundamento económico y social tiene relación con el interés de la sociedad entera que exige la mayor confianza en la puntual observancia de lo pactado.

De lo manifestado en cuanto a no perjudicar aún más al Estado Boliviano de lo que se ha venido generando a través de una serie de modificaciones al Convenio de 1992, es que se explica la razón de cada uno de los conceptos que se han manejado y desglosado a fin de no solo hacer didáctico el hecho ocurrido sobre la vulneración de derechos del Estado, suscritos a través de un convenio principal y varios modificatorios que a la vez, demoraron el pago no solo de una garantía adicional sino también, el pago de intereses diferidos y el pago a capital incrementando de 30 cuotas a 55 cuotas, extremos que han derivado en la disminución del bloque patrimonial que constituye garantía del cumplimiento de los más de 18.880.684,45 DEG que adeuda actualmente la FBE al Estado Boliviano.

A manera de conclusión e incorporando el cuadro que cursa a fs. 47 vta., señaló:

1. Que la FBE recibió en calidad de donación y préstamo del Estado Boliviano la suma de 16.000.000 DEG.

2. La FBE debe cancelar el préstamo adquirido como ente deudor por 8.400.000 DEG mediante Convenio Modificatorio de 23 de mayo de 1994, conforme se establece en el Convenio de Administración de Recursos-Préstamo AIF 2322-BO, cabe recalcar que en todo el documento se utilizan los términos préstamo, crédito y cancelar.

3. El capital adeudado por la FBE de acuerdo al Tercer Convenio Modificatorio de 20 de mayo de 2002, sería de 5.714.462 DEG, monto percibido en calidad de préstamo y modificado al pago de cuotas a través de diferentes convenios, plazos ventajosos a los intereses de FBE, como es el pago en cuotas, ampliado a 30 cuotas a partir del año 2002 y a 55 cuotas del año 2004 al 2013, determinación, entre otras, perjudicial al Estado.

4. En relación a los intereses diferidos, en el Segundo Convenio de 20 de junio de 2001, el monto de 1.671.571 DEG, que debía cancelarse en diez cuotas semestrales desde el 2013 al 2014, fue ampliado a 23 cuotas semestrales a cancelar del año 2016 al 2027.

5. Asimismo ocurre respecto a Pago Adicional de 9.597.879,12 DEG que inicialmente, cuando el monto era menor, en seis cuotas entre el 2014 y el 2017, luego se modificó en 28 cuotas a cancelarse entre el 2017 y el 2030 para finalmente, ampliarse aún más, a 52 cuotas desde el 2008 al 2034.

6. Los intereses corrientes de igual forma, inicialmente se dispuso el pago en 30 cuotas del 2002 al 2017, luego se amplió el plazo hasta el 2031.

7. Actualmente, haciendo una relación con el Cuarto Convenio Modificatorio, la FBE habría cancelado la suma de 3.835.634,45 DEG con relación al Plan de Pagos; sin embargo, es necesario señalar que la deuda de la FBE es de 18.880.684,45 DEG, suma que ha ido incrementando en mérito a las reprogramaciones de deuda solicitadas por la Fundación, y que cursan en los antecedentes de todos los Convenios Modificatorios.

8. Agregó que han transcurrido más de veintiún años desde la suscripción del Convenio de Administración de Recursos (20 de octubre de 1992), y a la fecha aproximadamente ha cancelado 3.835.634,45 DEG por lo que adeuda al Estado Boliviano, la suma de 15.267.055 DEG, dinero que no podrá cancelar porque conforme afirma en sus notas 060/12 de 28 de noviembre de 2012 y 049/13 de 29 de noviembre de 2013, sus activos estarían valuados por sus propios peritos en una suma de 8.35 millones, cifra que aunque fuera cierta, no cubre la totalidad de la deuda adquirida por la FBE al favor del Estado Boliviano, no obstante las ampliaciones y diferimientos de pago otorgados. Al margen de lo establecido, de la documentación facilitada, en relación a los folios reales de algunos bienes de propiedad de la FBE, se encuentran anotados preventivamente, lo cual también debe considerarse a momento de hacer una evaluación pericial.

9. Estos hechos demuestran el *fumus bonis iuris* o presunción del derecho que el Estado de Bolivia tiene sobre el pago a capital de DEG 5.714.462, conforme se encuentra determinado por los diferentes convenios suscritos, así como los intereses corrientes por un importe de DEG 1.896.772,33, intereses diferidos de 1.671.571 DEG y el pago adicional de DEG 9.597.879,12, otorgados en calidad de préstamo mediante el Convenio de Crédito 2322-BO, suscrito entre el Banco Mundial y el Gobierno de Bolivia relativo al Proyecto de Desarrollo Agroexportador, ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta (FBE).

Efectuando consideraciones sobre la autoridad competente para conocer la demanda, señaló que de la documentación y fundamentación expuesta, se demuestra que la Fundación Bolivia Exporta ha disminuido su garantía por un hecho propio y al ser considerada un deudor insolvente toda vez que su patrimonio no cubre el monto total adeudado al Estado, conforme con el art. 315 del Cód. Civ., demanda la caducidad del término y en consecuencia, solicita el cumplimiento total de la obligación.

## II. Contestación de la demanda.

### II.1. Contestación.

Citada la demanda, se apersonó el Gerente General de la Fundación Bolivia Exporta y con memorial que cursa de fs. 99 a 140, respondió negativamente y planteó a su vez, demanda reconvenzional en los siguientes términos:

1. Sobre la personalidad jurídica de la Fundación Bolivia Exporta, señaló que fue constituida el 20 de septiembre de 1990, por personeros del Ministerio de Planificación y Coordinación, el Ministerio de Asuntos Campesinos y Agropecuarios, el Director del Proyecto de Desarrollo Agropecuario (PDA/DIIV) y el Secretario de la Embajada Real de los Países Bajos en Bolivia, como un ente privado in fines de lucro, con el objetivo general de contribuir al desarrollo económico de Bolivia, incrementando y diversificando las exportaciones no tradicionales a través del desarrollo de la oferta exportable y de la demanda internacional. En cuanto a sus objetivos específicos, se acordó que serían insertos en los futuros estatutos.

Agregó que inicialmente, la Fundación debía desarrollar la oferta exportable agropecuaria y posteriormente, podía desarrollar otros rubros de exportación y áreas de la ciencia, pudiendo captar y disponer de bienes y servicios, realizar transacciones financieras (con y sin riesgo), con prácticas sólidas, vender servicios de gerencia y asistencia técnica a las empresas que constituya y a terceros; establecer y manejar eficientemente y con equilibrio social empresas subsidiarias y otras compañías, con o sin riesgo compartido con terceros, venderlas luego y/o vender su participación en ellas para invertir los fondos en la creación de nuevas empresas o en el fortalecimiento de otras ya existentes, hacer inversiones, tomar préstamos tanto del exterior como nacionales, recibir donaciones nacionales y/o internacionales, así como prestar servicios de gerencia y asistencia técnica a organismos públicos y privados dedicados al estudio, planeamiento y desarrollo del fomento a las exportaciones que constituyen el objetivo principal de la Fundación.

2. En relación a los antecedentes de la controversia, señaló que tienen como origen el Proyecto de Desarrollo Agro-Exportador ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta, y al efecto, efectuó un detallado recuento del siguiente contenido:

#### i. D.S. N° 23056 de 12 de febrero de 1992.



- ii. L. N° 1346 de 15 de septiembre de 1992.
- iii. Convenio de Crédito de Fomento entre la República de Bolivia y la Asociación Internacional de Fomento de 04 de marzo de 1992.
- iv. Acuerdo de Proyecto entre la Asociación Internacional de Fomento y la Fundación Bolivia Exporta de 04 de marzo de 1992.
- v. Convenio de Donación Holandesa (Proyecto de Desarrollo Agro-Exportaciones) entre la República de Bolivia y la Agencia Internacional de Desarrollo (IDA) como Administradora de Fondos de Donación proporcionados por el Ministro de los Países Bajos para la Cooperación al Desarrollo de 26 de mayo de 1992.
- vi. Convenio de Administración de Recursos Préstamo AIF 2322-BO República de Bolivia-Fundación Bolivia Exporta de 20 de octubre de 1992.
- vii. Convenio entre el Gobierno de la Confederación Suiza y el Gobierno de la República de Bolivia relativo a la contribución a la Fundación Bolivia Exporta de 16 de diciembre de 1993.
- viii. Convenio Modificatorio al Convenio Subsidiario del Préstamo AIF 2322-BO-República de Bolivia-FBE de 23 de mayo de 1994.
- ix. Convenio de Administración de Recursos Donación Holandesa, República de Bolivia-FBE de 13 de octubre de 1994.
- x. Segundo Convenio Modificatorio al Convenio Subsidiario del Préstamo AIF 2322-BO-República de Bolivia-FBE de 20 de junio de 2001.
- xi. Tercer Convenio Modificatorio al Convenio Subsidiario del Préstamo AIF 2322-BO-República de Bolivia-FBE de 20 de mayo de 2002.
- xii. Cuarto Convenio Modificatorio al Convenio Subsidiario del Préstamo AIF 2322-BO-República de Bolivia-FBE de 05 de septiembre de 2005.

3. Negó en forma expresa todos los fundamentos de la demanda por cuanto la FBE no es deudora del Estado Boliviano, ni de la suma de DEG 18.880.684,45 ni DEG 15.267.055. Negó asimismo, que se encuentre en insolvencia y que por un hecho propio hubiese disminuido sus garantías o que las ampliaciones y diferimientos de pago hubiesen causado un daño al Estado Boliviano, también negó que los bienes de la FEB se encuentren anotados preventivamente puesto que la única obligación que tiene es con el Estado Boliviano, no obstante que la misma se encuentra condonada. También que hubiese incumplido sus obligaciones o que rehúsen el pago de la obligación, por lo que pidió se consideren los siguientes fundamentos:

i. No se puso a disposición de la FBE la totalidad de los fondos comprometidos porque cuando se celebra el Convenio de Administración de Recursos la FBE tomó como cierto que tanto los recursos de la donación como del préstamo serán puestos a su disposición en su totalidad, además que en esa forma estaba diseñado el proyecto y sus resultados económicos estaban proyectados con base en la utilización de la suma comprometida, lo que no sucedió puesto que de los \$us. 34.500.000; acordados (en su equivalencia aproximada de los DEG con los dólares americanos) solo son utilizados aproximadamente \$us. 24.200.000; esto por la reversión de aproximadamente \$us. 10.300.000.

Añadió que el Acuerdo de Proyecto entre la AIF y la FBE concluye en diciembre de 1997, no obstante que la AIF en su informe de evaluación sugiere la ampliación el acuerdo por dos años adicionales, en el entendido de que había un remanente de aproximadamente \$us. 10.300.000, sin embargo, al no haber solicitado el Gobierno de Bolivia la ampliación del acuerdo se revirtieron a su origen: a la AIF DEG 5.269.976 equivalentes a \$us. 7.117.683; al Gobierno de los Países Bajos FLH 2.762.540 equivalentes a \$us. 1.368.904 y al Gobierno Suizo la suma de Fr.S. 2.706.080 equivalentes a \$us 1.859.848.

Esa reversión ocasionó además que el modelo financiero se vea afectado seriamente y por lo tanto, el Convenio de Administración de Recursos que lo previsto desde el inicio, a saber, que financiamientos adicionales de organismos multilaterales y/o donación de países se vean imposibilitados, de ahí que desde enero de 1998 a la fecha, la FBE – además de cumplir con las cuotas estipuladas- continuó trabajando, habiendo reinvertido recursos no solo como efecto de la recuperación de inversiones, sino como efecto de ingresos percibidos por servicios por ser Administrador de Programas y consultores especializados.

El proyecto de la Fundación Bolivia Exporta, para ser plenamente exitoso, contempló todos los recursos comprometidos por los financiadores y por el Gobierno de Bolivia, sin embargo el Gobierno a la fecha de cierre (1 de diciembre de 1997) determinó no tramitar la ampliación del Convenio de Crédito 2322-BO por un plazo adicional de dos años en los que se podrían haber utilizado los remanentes que ascendían a \$us. 10.300.000; de los que \$us. 7.100.000; representaban donaciones de financiadores, recursos que fueron revertidos perjudicando al proyecto y al país. De igual manera y tal como consta en los documentos de creación de la Fundación, el Gobierno de Bolivia comprometió un aporte que nunca fue efectivo; es decir, que nunca se ha incumplido con los términos del Convenio de Crédito de Fomento 2322-BO de 04 de marzo de 1992, al no haberse puesto a disposición de la Fundación Bolivia Exporta la totalidad de los fondos comprometidos.

ii. Señaló también que el desembolso del crédito ha sido proyecto por proyecto y no de una sola vez y apuntó que la FBE recibía los recursos vía Banco Central de Bolivia, en dólares americanos y los desembolsos era por cada proyecto, una vez que eran aprobados por el Banco Mundial (1992-1997), nunca se recibió el monto total en un solo desembolso sino a lo largo de los cinco años. De haber recibido en un solo desembolso todos los recursos por el solo hecho de estar en un plazo fijo, la FBE pudo haber tenido rendimientos financieros que le dieran más sostenibilidad en el tiempo; sin embargo, esos recursos tenían la regulación del Banco Mundial y eran desembolsados proyecto por proyecto y “en alguna ocasión durante esos cinco años se ha reemplazado y obligado a reinvertir recursos que se han recuperado en ese lapso de tiempo” (sic).

iii. Ejecución del proyecto en dólares americanos y depreciación del dólar americano en relación a los DEG. A los fines de la demanda, señaló que los Derechos Especiales de Giro (DEG) son una unidad de cuenta calculada con base a una cesta de monedas. Además que no se pueden hacer transacciones en DEG dado que no es una moneda de curso comercial sino una unidad de cuenta. A los largo de los años, la cotización del dólar americano versus DEG ha perdido valor, depreciando la tasa de cambio por lo que en el transcurso del tiempo, se requerían más dólares americanos para pagar la misma cantidad de DEG, habiendo por ello, la FBE pagado la suma de \$us. 1.650.000; por la diferencia del tipo de cambio del DEG con relación al dólar.

La FBE nunca ha recibido montos totales, como tampoco ha recibido DEG ni tampoco ha utilizado esa unidad de cuenta para sus operaciones, sino que los desembolsos eran parciales de acuerdo a los montos solicitados en cada proyecto en particular, además que para su desembolso debían contar con la no objeción del Banco Mundial, habiendo por el contrario, realizado inversiones en dólares americanos.

iv. La Fundación Bolivia Exporta no opera con préstamos sino que realiza operaciones de capital de riesgo. En la demanda se omitió mencionar las modalidades de inversión y financiamiento en las cuales opera la Fundación, inversiones que realiza de acuerdo al diseño del proyecto, mediante la capitalización en sociedades permanentes, en unidades productivas y en sociedades accidentales, en operaciones que requieren un capital de trabajo que no genera una personalidad jurídica ni una fusión patrimonial, ambas modalidades reconocidas por el código de comercio; lo anterior con el objeto de dotar a las unidades productiva de un capital de trabajo o recursos para compra de activos y como todo emprendimiento y participación social, no asegura una ganancia siendo este un principio fundamental en las inversiones en capital de riesgo, además que de acuerdo al art. 141 del Cód. Com., son nulas las estipulaciones que aseguren a los socios capitalistas la devolución de sus aportaciones haya o no ganancias y que algunos socios, no soportarán las pérdidas y que estén solamente a las ganancias. Asimismo, señaló que la FBE no opera con préstamos porque esas operaciones están reservadas a los entes financieros cuya naturaleza jurídica es ajena a la Fundación.

En la demanda no se consideró que la fundación, de acuerdo al diseño del proyecto PDA y a su objeto social, ha dirigido sus recursos a capital de riesgo para el desarrollo de algunos proyectos y este capital de riesgo en algunos casos, podría ser recuperado y en otros no, es incompatible con un contrato de préstamo. Para cumplir con el mandato de su creación, la FBE desarrolló una herramienta financiera del capital de riesgo como pionera.

v. Sobre la ejecución y conclusión del proyecto, señaló que en noviembre de 1992, la FBE inició sus actividades, siendo el tiempo de ejecución del proyecto cinco años, y de acuerdo al diseño del proyecto se contrató a la empresa holandesa DHV/HVA que elaboró los estudios del PDA para que gerente la Fundación; empero durante la etapa 1993-1995 no se ejecutaron proyectos. Solo después de resuelto el contrato con dicha empresa se ejecutaron proyectos. Como se ha señalado, el objetivo del proyecto es el incremento y diversificación de las exportaciones no tradicionales agrícolas y agroindustriales y/o la sustitución de importaciones, habiendo tenido éxito en dicho objetivo como se demuestra con el portafolio de productos que se han exportado (castaña, manufacturas de madera, ajo, habas, cochinilla, flores, textiles, alimentos en conservas y cárnicos).

Los recursos del préstamo a la FBE han sido destinados única y exclusivamente para el Proyecto de Desarrollo Agro Exportador, que ha sido fijado por los fundadores a tiempo de constituir la fundación, de igual manera los recursos de donación de la República de Bolivia y administrados por la FBE también fueron destinados única y exclusivamente en dicho proyecto.

El proyecto ejecutado por la FBE terminó el 31 de diciembre de 1997 y en esa ocasión el Banco Mundial ha elevado el Informe 18350 de 3 de agosto de 1998 de cierre del proyecto, en el cual, analizando los objetivos del proyecto, su implementación y resultados, realizó la evaluación final del proyecto, informe en el que el Viceministro de Inversión Pública y Financiamiento Externo del Ministerio de Hacienda emitió comentarios en la nota VIPFE/DGFE/NEG-03713/1998 de 15 de julio y Comentarios de la Fundación Bolivia Exporta así como el Resumen Ejecutivo Informe Quinquenal 1993-1997-Proyecto de Agro Exportaciones.

vi. Auditorías Externas en conocimiento del Contralor General de la República y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. La demanda omitió mencionar que desde la primera auditoría externa de la Fundación el año 1993 hasta la última del año 2013, sus informes fueron entregados con nota específica tanto al Contralor General del Estado como al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, puesto que los estados financieros de la Fundación desde la primera gestión de funcionamiento fueron auditados por auditores externos independientes. Durante todos esos años no existió observación alguna.

vii. A continuación se refirió a los convenios modificatorios señalando que en la demanda, en forma indirecta se menciona que se ha perjudicado al Estado Boliviano a través de una serie de modificaciones al Convenio de 1992, por lo que le corresponde responder que las modificaciones al convenio de administración de recursos surgieron como fruto del análisis de sostenibilidad financiera de la institución por parte del directorio de la fundación, y en todos los casos fueron una recomendación del Gobierno de Bolivia en la FBE y nunca han sido suscritos con la intencionalidad de causar perjuicio al Estado.

Los hechos más relevantes que sustentaron la recomendación de las modificaciones, eran preservar las actividades de la fundación que había logrado, además de desarrollar la actividad de capital de riesgo, diversificar sus actividades para la administración de programas y consultorías con clientes multilaterales (Asociación IFC del Banco Mundial, ONUDI, IIC del Banco de Desarrollo Americano, CORPEI de Ecuador); otro hecho relevante, era la preocupación de los representantes del Gobierno sobre la reversión de 10.3 millones de dólares a la AIF y a los donantes que veían un contrasentido que el Gobierno cree una fundación y gestione recursos financieros y posteriormente, el propio gobierno (aunque no de la misma gestión) permita la reversión de esos recursos.

El éxito de las actividades de la Fundación, radicaba en el hecho de que podría superarse el contingente que significaba el convenio de administración de recursos, por lo que en alguna oportunidad se les manifestó que si la fundación cumplía con el pago comprometido por el Gobierno de Bolivia en su Acuerdo de Alivio de la Deuda (HIPIC) podrá considerarse que todo recurso remanente pasaba a ser patrimonio de la

Fundación y sin embargo, eso requería de un gobierno estable. No obstante y pese a haberse concretado los programas de alivio de la deuda HIPIC, no conocen el destino exacto de las cuotas pagadas a través del Banco Central de Bolivia.

Entonces, los convenios modificatorios al CAR, obedecieron a un descalce entre ingresos y egresos, siendo el principal egreso las cuotas de repago; no obstante, desde el inicio se advierte que habría un momento de iliquidez aunque no de insolvencia por lo que el Directorio instruyó a la Gerencia explicar ese disfuncionamiento a la Contraloría General, que a su vez, tuvo a bien transmitir la preocupación que había sido expresada el año 2011 y se tuvo noticias de la misma el año 2012, mediante nota del Ministro de Economía y Finanzas Públicas. El intercambio de notas se dio entre el 2012 y el 2014, mientras las cuotas al Banco Central de Bolivia están totalmente al día en su cancelación. Añadió que desde el 04 de mayo de 1999 se han realizado 33 amortizaciones semestrales sin un solo día de mora y a la fecha de respuesta a la demanda, la obligación se encuentra pagada al día por lo que el acreedor no puede exigir el cumplimiento antes de vencerse el término del convenio de acuerdo con el art. 314-I del Cód. Civ.

viii. Señaló también, que no existe caducidad del término porque dicho instituto es inaplicable al caso, por cuanto de acuerdo con el art. 1514 del CC, la caducidad es un modo de extinción de derechos por su no ejercicio durante el transcurso de tiempo y en la especie, no se está perdiendo ningún derecho por su no ejercicio, por ello en la demanda no se explica cuál es el derecho que no se está ejerciendo dentro del plazo establecido por ley.

Con respecto a la caducidad del término establecida por el art. 315 del CC, es totalmente distinta y tampoco acontece en este caso, por cuanto la FBE ni es insolvente ni ha disminuido garantías proporcionadas para el cumplimiento de la obligación. De acuerdo con dicha norma, el vencimiento anticipado se produce cuando el deudor se ha vuelto insolvente y cuanto por un hecho propio, se ha producido la disminución de las garantías, en este caso no existe ninguna de las dos mencionadas causas, porque los activos de la Fundación son superiores al pasivo ya que de enajenar todos sus bienes, se devolverían los recursos al Estado en su totalidad. La FBE no se encuentra en impotencia para afrontar el pago de las deudas, considerando que es el Estado con quien se tiene obligaciones pendientes de solución, los bienes del patrimonio no tienen deuda ni gravamen. Tampoco se han disminuido las garantías y no está incurriendo en ningún medio de dispersión o enajenación de sus bienes; además que todos sus bienes se encuentran preventivamente anotados por una medida precautoria solicitada por la propia entidad demandante.

ix. En la demanda se señala también que la FBE con todo el patrimonio que tiene no cubre la deuda de DEG 18.880.684,45, por lo que reiteró que en el Acta de Conciliación de 21 de julio de 2014, entre el Banco Central y la Fundación se establece al 30 de junio de 2014, un saldo deudor de DEG 4.261.542,19 de manera que no corresponde en nada, la existencia de una deuda de DEG 18.880.684,45 como se menciona en forma errónea en la demanda. En forma contradictoria se señala en otra parte que la FBE habría cancelado DEG 3.835.634,45 por lo que la deuda al Estado Boliviano sería de DEG 15.267.055 lo que tampoco es evidente.

Añadió que existe una evidente contradicción en la demanda por cuanto se toman cifras que corresponden al pago que debería efectuar la Fundación Bolivia Exporta del Convenio de Administración de Recursos hasta el 15 de abril de 2034, en efecto al saldo adeudado de DEG 4.261.542,19 se suman los intereses que esa suma generaría hasta el último pago el 15 de abril de 2034, entonces se pretende cobrar intereses futuros, la diferencia entre los DEG 18.880.684,45 a los DEG 4.261.542,19 que es el saldo de la deuda, corresponden a intereses futuros lo que constituye un contrasentido en la demanda porque al tiempo de iniciarse la misma se reclama el pago de intereses que recién devengarán y deben cumplirse en el futuro hasta el 15 de abril de 2034 y por el contrario, esa información otorga sentido a su demanda reconventional, por cuanto los bienes ofrecidos en este momento para el pago de la deuda son superiores al saldo adeudado, empero no lo serán en el futuro de continuar el Contrato de Administración de Recursos en la forma convenida, esos bienes, no podrán cubrir la deuda en el año 2034 en el momento que se adeudará a esa fecha.

Concluyó este punto indicando que los DEG 4.261.542,19 en su equivalente a la fecha y al cambio del BCB, representan la suma de \$us. 6.514.236.

x. Sobre la afirmación de la demanda de haberse disminuido las garantías, señaló que dicha afirmación no es cierta por cuanto para el Convenio de Administración de Recursos, la FBE no ha constituido ninguna garantía específica ya que cuando se celebró el Convenio de Administración de Recursos el 20 de octubre de 1992 entre la República de Bolivia y la FBE, el patrimonio de la Fundación era de \$us. 5.000.- además, debe considerarse que todos los bienes que conforman el patrimonio de la Fundación y que han sido ofrecidos como dación en pago, se encuentran en su poder y no fueron enajenados y más bien, fueron anotados preventivamente.

xi. En relación a los pagos efectuados, reiteró que la deuda originalmente determinada entre el Ministerio de Hacienda y FBE en febrero de 1998, era de DEG 5.714.462, equivalente a \$us. 7.739.062; y que a partir de mayo de 1998, realizó 33 amortizaciones semestrales por un monto total de DEG 3.835.745, que equivalen a la suma de \$us. 5.679.081.

Añadió que si la deuda de la FBE hubiera sido concertada en dólares americanos y no en Derechos Especiales de Giro (DEG) la deuda originalmente pactada sería reducida y no lo que resulta de sus Estados de Cuenta con el Banco Central que es de EG 4.261.542,19, que equivalen al cambio de \$us. 1.53 por DEG a la suma de \$us. 6.520.160, lo que determina una pérdida de cambio de \$us. 1.007.543 solo en el pago de las amortizaciones a capital. De igual modo, los intereses generaron una diferencia de cambio que asciende a \$us. 657.000 aproximadamente. Por lo tanto, el monto total de pérdidas de cambio absorbidas por la Fundación al tener que realizar pagos en DEG superan los \$us. 1.650.000.

Entonces, la exigencia de pagar el crédito en DEG ha generado pérdidas de cambio que a la fecha de pago de la cuota 33, alcanzan a la suma de \$us. 1.650.000 que afecta seriamente la sostenibilidad de la Fundación Bolivia Exporta.

xii. Bajo el epígrafe Cumplimiento del Convenio de Administración de Recursos e Inexistencia de Daños, señaló que se debe considerar que la FBE en ningún momento causó daño económico al Estado puesto que ha ejecutado el proyecto en la forma en que fue diseñado, no ha

obtenido el financiamiento para luego prestar ese dinero y obtener utilidades o mayores intereses sino que ha ejecutado un proyecto a través del mecanismo de capital de riesgo para cumplir una finalidad. También se debe tener presente que ningún programa o proyecto creado por el Gobierno de Bolivia con apoyo de la cooperación internacional u organismos multilaterales reembolsa los recursos con los cuales ha ejecutado el programa como sucede con la FBE.

No existe de parte de la FBE un incumplimiento de la obligación, ya que hasta el instante mismo de la demanda, todas las cuotas convenidas se encuentran canceladas.

Tampoco en la ejecución del Convenio de Administración de Recursos existe incumplimiento, ya sea culposo o menos doloso; el proyecto de Desarrollo Agroexportador se ha cumplido en la forma y modo en que ha sido diseñado; en su ejecución no se cometió ninguna imprudencia o incumplimiento intencional de sus términos como tampoco se actuó de mala fe o voluntariamente se sustrajo el cumplimiento de las obligaciones del Convenio para que pueda considerarse la existencia de dolo. De acuerdo al diseño los proyectos aprobados por el Directorio se procesaron en las siguientes instancias: Comité de Gerencia, Comité de Directorio, Directorio y No Objeción de la AIF. Las inversiones realizadas han tenido efectos positivos en el crecimiento y diversificación de las exportaciones, generación de empleos, medio ambiente y formalización de empresas.

4. Refiriéndose a la retención de fondos de la FBE señaló que mediante medida precautoria, sin conocimiento y menos citación y defensa de la Fundación, se ha procedido a la retención de los fondos y congelamiento de cuentas corrientes y de ahorro de la Fundación, medida que ha sido efectuada cuando la FBE tiene sus obligaciones de pago al día, sin que hubiese incurrido en mora alguna.

## II.2. Petitorio.

Por todo lo expuesto, solicitó se declare improbadamente la demanda y probada la reconvenicional que fundamentó en los siguientes términos:

### III. Demanda reconvenicional.

1. Repetición de pagos indebidos. Conforme mencionó en la contestación negativa a la demanda, el monto comprometido en el Convenio de Administración de Recursos no ha sido desembolsado a la Fundación de una sola vez sino que los desembolsos eran proyecto por proyecto; además que no ha sido desembolsado en Derechos Especiales de Giro (DEG) sino en dólares americanos; sin embargo, se ha obligado a la cancelación en DEG, lo que no correspondía y ha determinado que por el tipo de cambio, la FBE ha realizado el pago de \$us. 1.650.000 por esa diferencia, lo que constituye un pago indebido y en exceso que debe ser imputada en su pago, al monto total adeudado, esto en aplicación del art. 963 del Cód. Civ., ya que habiendo recibido los desembolsos en dólares americanos el pago debe ser en la misma moneda de acuerdo con el art. 406 del CC y no en otra moneda o unidad de cuentas. Añadió que cuando se ejecuta una prestación sin que haya existido obligación de verificarla, se configura un pago indebido, el cual se convierte en causa eficiente del derecho a exigir y de la obligación de restituir lo ilegitimamente pagado, además que la suma pagada indebidamente genera intereses.

2. Mora del acreedor. Señaló que también en la contestación mencionó que las cuotas de pago se encuentran al día por lo que no existe mora de parte de la Fundación; sin embargo, en forma precipitada el Ministerio mediante medida precautoria dispuso la retención de fondos y el congelamiento de sus cuentas corrientes y de ahorro en el sistema bancario, medida que fue dispuesta sin citación y sin que se cumplan los presupuestos necesarios, de esa manera, lejos de favorecer el cumplimiento de la obligación ha obstaculizado su pago porque sus deudores deben hacer efectivos sus pagos en esas cuentas corrientes congeladas; sin embargo, la Fundación no puede realizar ninguna operación que permita cumplir a cabalidad con las obligaciones contraídas, por ello el acreedor ha incurrido en la mora prevista por el art. 327 del CC.

3. Efectuando un recuento de los antecedentes del Proyecto de Desarrollo Agropecuario (PDA) Banco Mundial-Estado de Bolivia y de creación de la Fundación Bolivia Exporta señaló que tiene finalidad pública y que de acuerdo a la doctrina, una fundación es una organización para la realización de un fin altruista, reconocida como sujeto de derecho y que no consiste en una unión de personas sino en la afectación de un patrimonio a ese fin, predominando un aspecto patrimonial. En ese marco, añadió que la Fundación fue constituida exclusivamente para la ejecución del Proyecto de Desarrollo Agro Exportador, que fue elaborado y consensuado entre la República de Bolivia y la Asociación Internacional de Fomento (AIF); es decir, que la FBE no obstante de ser una persona jurídica de derecho privado ha sido constituida con la participación de dos Ministerios del Estado Boliviano, para una finalidad pública, puesto que está destinada al fomento y a la prestación de actividades que contribuyan al desarrollo económico del país, que se encuentran dentro de la órbita de las actividades y responsabilidad del Estado. El beneficiario de la fundación es el sector agro exportador, ya sea como personas naturales o jurídicas, por ello, siguiendo el principio jurídico de entidad sin fines de lucro no tiene dueños y una vez concluya sus actividades y sea liquidada, deberá transferir el saldo de su patrimonio a la Universidad Mayor de San Andrés conforme al mandato de su acta de creación.

4. De acuerdo con el art. 4 de los Estatutos de la FBE, la Junta de Fundadores es el organismo creador de la Fundación y conforme con el art. 7, está compuesta por cuatro miembros representantes de los entes fundadores que fueron los Ministerios de Planeamiento y Coordinación y de Asuntos Campesinos y Agropecuarios del Gobierno de Bolivia así como la Embajada Real de los Países Bajos y del Proyecto de Desarrollo Agropecuario (PDA). De igual modo, en los Estatutos de la Fundación, se previó que un representante del Gobierno integraría siempre el directorio, lo que ocurrió regularmente desde el año 1992; sin embargo, a partir del año 2012, en forma sorpresiva y sin previo aviso dicho representante dejó de asistir a las sesiones del directorio y tampoco fue sustituido. Finalmente se cursaron las notas MDD/MUP/2012-002119 y FBE-DIR-006/13.

5. Reiterando los antecedentes del convenio de crédito de fomento entre la Asociación Internacional de Fomento (AIF) y la República de Bolivia financia el proyecto ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta, la suscripción del Convenio de Crédito de Fomento para financiar el Proyecto de Desarrollo Agroexportador a ser ejecutado por la Fundación, la suscripción de un Convenio Subsidiario entre el Gobierno de Bolivia

y la FBE y además, el acuerdo de proyecto entre la AIF y la Fundación suscrito el 04 de marzo de 1992, rememoró que de acuerdo al Convenio de Crédito de Fomento del monto del crédito (DEG 16.600.000), corresponden DEG 9.700.000 como donación y DEG 6.800.000 como préstamo a ser repagado en 25 años, incluyendo 5 años de gracia para el pago de capital e intereses y que la L. N° 1346 de 15 de septiembre de 1992, aprobó el convenio de crédito de fomento, señaló que la Fundación Bolivia Exporta debía ser dotada de recursos para cumplir con el fin de su creación, por ello, lejos de ser un ente deudor es una fundación administradora de recursos. De acuerdo a su finalidad, tiene un impacto que trasciende la privacidad de las partes, se advierte en él una dirección para el desarrollo de la economía en el país (objetivo económico) o el privilegio/protección de un determinado sector agroexportador (orden público de protección), lo cual importa que los efectos económicos se generalicen de modo que es un instrumento para el orden social y económico (orden público de dirección y protección) del Estado; no tratándose en modo alguno de un préstamo en beneficio de la Fundación Bolivia Exporta.

Señaló que por otra parte, el Estado a tiempo de celebrar el Convenio de Administración de recursos conocía perfectamente que el monto del préstamo sería utilizado por la FBE para el cumplimiento de un fin social impuesto a tiempo de su creación como fundación. Por su parte, la FBE ha suscrito el Convenio de Administración de Recursos con la República de Bolivia, comprometiéndose a pagar ese préstamo a capital e intereses, lo que no podría cumplir con el patrimonio de \$us. 5.000.- dotados a tiempo de su constitución. Apuntó que entre las condiciones de elegibilidad para el crédito de la AIF, el Gobierno de Bolivia debería aportar a la creación de la FEB la suma de \$us. 500.000; lo que nunca ocurrió. El Convenio de Administración de Recursos nace como una necesidad de garantizar que el Gobierno Nacional no lucre con un crédito AIF, en tal sentido, el modelo financiero que se adoptó es que del total del crédito AIF, una parte sea nominada como préstamo y otra como donación, pero con la tasa de interés aplicada a la parte del préstamo, el Gobierno recuperaría el total del aporte de la AIF para su devolución. Entonces, la finalidad de todos los instrumentos jurídicos mencionados es que se cumpla con el objeto del Proyecto PDA consignado en el objeto de la Fundación Bolivia Exporta.

6. Extinción de la obligación por condonación del Crédito de Fomento AIF 2322-BO. Con los antecedentes mencionados, se debe considerar que el Banco Mundial ha condonado el Crédito de Fomento 2322 BO de 04 de marzo de 1992, otorgado por la Asociación Internacional de Fomento AIF a la República de Bolivia, de acuerdo al Programa de Alivio a la Pobreza HIPIC, produciendo la condonación de la FBE.

En efecto, todas las disposiciones legales como el D.S. N° 23056 de 12 de febrero de 1992 y la L. N° 1346 de 15 de septiembre de 1992, hacen referencia al destino del Crédito AIF, el financiamiento del desarrollo agroexportador a ser ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta; de la misma manera el Convenio de Crédito de Fomento 2322-BO de 04 de marzo de 1992 suscrito entre la Asociación Internacional de Fomento AIF y la República de Bolivia tiene como destino la financiación de un Proyecto Programa de Desarrollo de Exportación Agrícola a ser ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta. De igual modo se consignó en el Acuerdo de Proyecto entre la AIF y FBE y en el Convenio de Administración de Recursos Préstamo AIF 2322-BO; entonces, la condonación del Convenio de Crédito de Fomento 2322-BO de 04 de marzo de 1992 al Estado Boliviano produjo a su vez, como consecuencia, la condonación del crédito contenido en el Convenio de Administración de Recursos Préstamo AIF 2322-BO de acuerdo con los arts. 358 y 361 del Cód. Civ., porque se refiere al mismo crédito.

Añadió que el pago efectuado por la FBE estaba destinado a la cancelación del acreedor AIF; entonces si el acreedor AIF ha condonado la deuda, la misma no puede permanecer vigente en beneficio de quien no es y nunca ha sido acreedor porque lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Es más, las cuotas que ha ido pagando la Fundación, vía Banco Central de Bolivia, han sido aportadas a cuenta Fondo de Alivio HIPIC II y posiblemente a la Cuenta Única del Tesoro en Dólares Americanos; al respecto, se deberá pedir al Banco Central de Bolivia que informe sobre los montos aportados a cada cuenta y se haga conocer si ha concluido con el pago comprometido por la República de Bolivia ante el Banco Mundial de la Cuenta HIPIC II por la Fundación Bolivia Exporta.

En el entendido que se hubiese cumplido la cuenta HIPIC II, deberían ser todos los activos, bienes, inmuebles y financieros parte del patrimonio de la FBE por lo que considera que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, al pedir la caducidad del Contrato de Administración de Recursos ha decidido transferir los bienes constitutivos del patrimonio de la Fundación Bolivia Exporta a la Universidad Mayor de San Andrés, para lo cual se deberá activar el art. Trigésimo del Título IV de los Estatutos de la Fundación para la extinción y liquidación de la Fundación.

7. Extinción de la obligación por dación en pago. Señaló que la FBE desde la conclusión del Proyecto el año 1997, se sostuvo cumpliendo el fin social y económico para el cual fue constituida, empero por las razones expuestas en la contestación a la demanda, se encuentra momentáneamente imposibilitada de cumplir con el pago en efectivo de las amortizaciones a capital e intereses, motivo por el cual, siendo titular de varios inmuebles y de otras inversiones, ha ofrecido al Estado Boliviano en principio, la modificación del Convenio de Administración de Recursos en la forma en que fue establecido y la modificación de la estructura de la FBE, lo que ha sido erróneamente interpretado como una dación en pago, empero por la correspondencia posterior se ha seguido esa línea de la cancelación total de la obligación mediante la entrega en propiedad de los distintos bienes, derechos y acciones que conforman su patrimonio, voluntad expresada mediante distintas cartas de 28 de noviembre de 2012, 17 de julio, 09 de agosto y 29 de noviembre todas de 2013; 25 de febrero de 2014, 30 de abril de 2014 y 27 de junio de 2014, las cuales fueron respondidas sin rechazar esa cancelación de la deuda en la forma propuesta; empero, se ha iniciado una acción judicial de medidas precautorias contra los bienes y acciones que conforman el patrimonio de la Fundación Bolivia Exporta, la retención de sus fondos y cuentas bancarias impidiendo el cumplimiento de sus obligaciones para su funcionamiento como ser el pago de salarios a su personal y el cobro de obligaciones a su favor por operaciones realizadas y posteriormente, mediante la presente acción, se ha pedido la caducidad del término del contrato de administración de recursos por lo que no queda otra cosa que recurrir a las instancias jurisdiccionales para articular, en forma eventual o subordinada, en caso de no estimarse la condonación, la extinción de la indicada obligación del Convenio de Administración de Recursos por la dación en pago con bienes de propiedad de la fundación.

Señaló que mediante nota de 17 de octubre de 2012 dirigida al Ministro de Economía y Finanzas Públicas enviaron documentación institucional de la FBE y complementando dicha nota, el 28 de noviembre de 2012, remitieron seis anexos para la elaboración de una Enmienda al Convenio de Administración de Recursos 2322-BO para el cumplimiento definitivo de ese convenio, explicando el flujo de fondos proyectado, la situación financiera de la FBE, la cartera de inversiones, la utilización y ejecución de los recursos del préstamo IDA 2322-BO y los activos y bienes de la Fundación.

Posteriormente, mediante nota de 09 de agosto de 2013, dirigida al Viceministerio de Tesoro Público y Crédito Público del Ministerio, plantearon una propuesta de transferencia de activos de la FBE para la conclusión del Convenio de Administración de Recursos (CAR) de 20 de octubre de 1992, mediante la entrega de activos, además de información relacionada con el destino, forma y resultados del manejo de los recursos administrados y Estados Financieros auditados de la Fundación Bolivia Exporta al 31 de diciembre de 2012, haciendo una explicación detallada de su propuesta.

El indicado documento que es importante a los resultados de la reconversión comprende en su desarrollo tres partes, además de anexos, así como avalúos independientes de los activos por un monto global de \$us. 8.394.054.09.- con la relación de cobertura de 1.2352 veces al saldo a esa fecha pendiente de pago en el marco del CAR. Dicha nota contiene un análisis exhaustivo de la FBE y de su propuesta así como los títulos de propiedad de los activos ofrecidos en pago; sin embargo, no fue respondida.

Finalmente, consignó una relación de bienes y sus valores para la dación en pago.

### III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda reconvenicional y consecuentemente se ordene la imputación de la suma de \$us. 1.650.000 al capital; así como extinguida la obligación contenida en el Convenio de Administración de Recursos (CAR) de 20 de octubre de 1992, suscrito entre el Estado Boliviano y la Fundación Bolivia Exporta y sus modificaciones por condonación y en forma eventual o subordinada, en caso de no estimarse la condonación, la extinción del citado Convenio de Administración de Recursos por cumplimiento diferente o con prestación diferente y sea de acuerdo a ley.

### III. Contestación a la demanda reconvenicional.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, respondió negativamente a la demanda reconvenicional con memorial de fs. 499 a 525 vta., señalando a partir de fs. 518, que la Fundación basa su petición en dos situaciones que son:

- a) Extinción de la obligación por condonación o remisión.
- b) Extinción de la obligación por cumplimiento diferente o con prestación diferente.

I. Sobre la repetición de pagos indebidos, señaló en resumen, que el CAR y sus modificaciones no establecen como eximente de la obligación, asignar mayores recursos.

II. Que la FBE menciona "sin vínculo alguno los términos de la contestación a la demanda principal" (sic) mencionando nuevamente que el monto comprometido en el CAR no fue desembolsado de una sola vez, lo cual es irrelevante porque se entiende que la FBE pretende justificar el impago en circunstancias que eran de su conocimiento y se encuentran bajo su control financiero, debiendo considerarse que el Estado boliviano no solo le otorgó un préstamo sino también un monto en calidad de donación.

III. No existe pago indebido alguno y llama la atención que con mucha facilidad señale la reconvencionista que se hubiera atentado al CAR o a sus intereses, demostrando con su accionar todo lo contrario a lo afirmado porque en ninguna de las modificaciones suscritas manifestó que estaría siendo perjudicado, por el contrario promovió y solicitó en cuatro oportunidades las modificaciones al CAR, difiriendo no solo el pago sino aceptando un pago adicional por la prórroga en el pago de la deuda, por lo que no puede invocar la aplicación del art. 963 del CC por cuanto lo cobrado y recibido se encontraba establecido no solo en el CAR sino también en sus modificaciones y en ningún momento el Estado Boliviano ha recibido lo que no se debía.

IV. Sobre la ejecución del proyecto en dólares americanos y depreciación del dólar americano en relación a los DEG, reiteró que tal como consta en el CAR, la donación y el préstamo fue en Derechos Especiales de Giro (DEG) como unidad de cuenta (la unidad de cuenta es también denominada moneda de cuenta o moneda teórica, que es una unidad monetaria de existencia no física, se utiliza en transacciones comerciales y la contabilidad y mide el valor de mercado. En ese sentido, la DEG es un activo de reserva internacional creado en 1969 por el Fondo Monetario Internacional (FMI) pudiendo intercambiarse por monedas de libre uso y tiene plena validez para efectuar este tipo de transacciones, así como el Convenio de Crédito (IDA 2322-BO) suscrito el 4 de marzo de 1992 y aprobado mediante L. N° 1346 de 15 de septiembre de 1992 de manera posterior a la creación por el FMI de ese activo de reserva internacional.

Continuó señalando que a partir del Segundo Convenio Modificatorio solicitado por la Fundación, se ajustó la depreciación monetaria entre el DEG y el dólar americano en cuanto el Estado se veía perjudicado, generándose un incremento por diferimiento que resulta ser el pago adicional con el objeto de mantener el Valor Presente Neto (VPN) del cronograma de pagos original, el cual fue aceptado en ese y posteriores convenios modificatorios.

Añadió que desconocer un DEG no justifica que después de veintidós años de haberse suscrito el primer CAR, la FBE señale que pagar en dólares haya sido indebido máxime cuando se pretende dar una mala interpretación al art. 406 del CC, que es una regla en caso de que la deuda haya sido suscrita en moneda extranjera no siendo determinante para el presente caso, más aún cuando el art. 407 del CC es claro al regular el pago en moneda especial y regula la situación presente.

V. Con relación a la mora del acreedor, señaló que aclaró que mediante nota FBE-GG-060/2012 de 28 de noviembre, la FBE afirmó anticipadamente que se vería imposibilitada de continuar con pagos posteriores al 15 de octubre de 2014, fruto de la iliquidez en que se

encuentra para operar inversiones y continuar con sus actividades de capital de riesgo y otras, afirmación que debe entenderse con una admisión de la imposibilidad de cumplimiento de su obligación.

Cabe señalar que en la demanda principal no se hace mención a mora alguna y no se asumió ninguna medida precipitada, por el contrario se ha hecho efectiva la recomendación de la Contraloría General del Estado que mediante nota SCAE/327/2012 de 28 de junio, afirma que en relación a la revisión de los Estados Financieros de la FBE correspondientes a las gestiones 2005 a 2010, respecto al cumplimiento del Convenio de Crédito 2322-BO, se ha determinado la existencia de riesgo, asumiendo medidas para precautelar el interés estatal.

Añadió que las medidas precautorias tienen un procedimiento especial, que fue analizado y determinado por las autoridades competentes. Finalmente, apuntó que la FBE trata de introducir un tema ajeno a la reconvencción invocando el art. 327 del CC, por lo que le corresponde indicar que en ningún momento el Estado Boliviano rehusó recibir pago alguno y menos se abstuvo de prestar colaboración para que el deudor cumpla con su obligación y por el contrario, ha sido flexible respecto a las modificaciones incorporadas al CAR ampliando fechas de pago en beneficio de la FBE, ente privado que de acuerdo con la nota remitida por el Banco BISA OPER/BO/1582/2014 de 08 de diciembre, no cuenta con fondos suficientes para cubrir el pago de su deuda al Estado, como la propia Fundación ha reconocido.

VI. Sobre el Proyecto de Desarrollo Agropecuario (PDA) Banco Mundial-Estado de Bolivia, apuntó que la misma FBE, reconoce que su objeto fue el de apoyar el potencial agroexportador del país y a fs. 36 de la contestación a la demanda principal, reconoció la negligencia en la administración de los recursos otorgados cuando señaló que durante la etapa 1993-1995 no se ejecutaron proyectos y aprovecha esa contradicción para justificar que no ingresó dinero a dicho ente privado hasta que prescindió del contrato con la empresa holandesa; es decir, para negar la demanda y después señaló todo lo contrario para reconvenir, demostrando la falta de seriedad y cimienta de sus pretensiones.

Añadió que es interesante que la FBE mencione claramente cuáles son sus objetivos no solo generales sino específicos porque si bien cuenta con propiedades agrícolas no ha justificado las razones que tuvo para acceder a la propiedad El Charal, declarada reserva protegida privada, siendo que no ingresa en el concepto e incremento o diversificación de exportaciones no tradicionales y menos desarrolla o amplía empresas productivas de transformación y/o comercialización en el área agropecuaria o agroindustrial, lo mismo ocurre con los títulos valores de ENTEL y, respecto a los certificados de aportación de COTEL se evidenció la enajenación de todas las líneas gemelas lo cual deprecia el valor supuesto.

VII. Los datos de constitución no corresponden al fondo de la demanda por cuanto si bien nació con un patrimonio, actualmente no es el mismo, extremo que fue reconocido por la FBE. De igual modo, sobre la finalidad pública de la Fundación.

VIII. En relación a la participación de un representante del Gobierno de Bolivia en el Directorio de la Fundación señaló que no implica de ninguna manera un aval estatal para sus decisiones y actuaciones, debiendo considerarse también, que desde el año 2012, el Directorio de la FBE no tiene dicha representación infiriéndose que ese órgano se encuentra incompleto y no podría tomar decisiones administrativas en tanto el art. 9 de sus Estatutos, afirma que el directorio debe estar conformado por al menos un representante del Estado. Dejó establecido que las condiciones de utilización de los recursos del Préstamo IDA-2322-BO y la descripción del Proyecto de Desarrollo Agroexportador fueron establecidas en el Contrato de Préstamo, en el Acuerdo del Proyecto y en el CAR.

IX. Sobre el acápite relativo a que el Convenio de Crédito de Fomento entre la Asociación Internacional de Fomento (AIF) y la República de Bolivia financia el proyecto ejecutado por la FBE apuntó que la Fundación reafirma la existencia del Convenio de Crédito suscrito entre la Asociación Internacional de Fomento y el Estado Boliviano, convenio que fue estrictamente cumplido en sus términos y especificaciones por el Estado Boliviano; sin embargo, la FBE incluyó una afirmación indicando que el PDA iba a ser un programa piloto, el cual no funcionó como se esperaba; sin embargo, los motivos de dicha disfunción o de la falta de aportes externo nunca fueron explicados por la Fundación que se niega a reconocer el incumplimiento de sus propios objetivos.

X. Finalidad del CAR suscrito entre la República de Bolivia y la FBE, punto sobre el que refirió que tampoco resulta ser un motivo de controversia y que se trata de inducir en error al Tribunal al afirmar que dicha entidad privada sería administradora de fondos o que el Estado de alguna manera debiera reconocer la supuesta función social o los supuestos riesgos de sus inversiones. Al efecto, el CAR es claro en cuanto a la situación de la FBE como deudora del Estado Boliviano en las condiciones y términos de pago que el mismo documento define, el propio CAR reconoce el monto de donación respecto al cual la FBE no rinde cuenta ni paga impuesto alguno.

XI. En relación a la extinción de obligación por condonación de Crédito de Fomento 2322-BO, señaló que la pretensión de la demanda reconvenccional se vincula a dos criterios que no son evidentes y que no han sido acreditados:

a) El presupuesto de extinción de obligación por condonación se encuentra vinculado a una comunicación oficial y expresa en ese sentido por parte del acreedor al deudor, en caso de no existir dicha comunicación no puede invocarse dicha causal de extinción. En el caso, el Estado Boliviano, no ha expresado o comunicado intención de condonar deuda a través de ninguna repartición pública autorizada.

b) A ningún efecto legal, la FBE puede considerarse como fiador y pretender que se haga extensible a su favor la condonación de su deuda. El hecho que el Crédito de Fomento del que emergió el CAR suscrito con la FBE haya sido condonado a través del Programa de Alivio a la Pobreza HIPC no exonera a ninguna de las partes respecto a la obligación contenida en CAR y Convenios Modificatorios al mismo, tal como se extrae del art. 1 del D.S. N° 23958 de 17 de febrero de 1995.

Si bien es evidente que el acreedor externo condonó la deuda al Estado Boliviano, el art. 1 del D.S. N° 23958 de 17 de febrero de 1995, establece que los beneficios que el Gobierno Boliviano obtenga en las negociaciones de la deuda externa no serán extensivos en los mismos términos a las personas individuales y personas colectivas privadas. Por tanto, el Estado Boliviano y el Tribunal no pueden desconocer la existencia y cumplimiento de la obligación contenida en el CAR suscrito entre el Estado Boliviano y la FBE, así como en los Convenios Modificatorios al mismo.

XII. Sobre la extinción de la obligación por dación en pago indicó que la FBE no especifica a través de qué documento se habría incurrido en una mala interpretación de su solicitud de modificación al CAR como una dación de pago, y en caso supuesto de ser evidente no justifica las razones de haber aceptado esa mala interpretación, empero acepta que nuevamente realizó las gestiones para un quinto convenio modificatorio, pretendiendo alargar sus pago y diferir la cancelación de su deuda.

La Fundación ofreció varias cartas sin hacer una mención precisa sobre su contenido; empero, mediante nota MEFP/VTCP/DGCP/UODP-360/2014, se manifestó a la FBE que a criterio de dicha cartera de Estado no existen argumentos suficientes para considerar su propuesta de elaborar una enmienda al CAR, consecuentemente, rechazó cualquier posibilidad de modificación de las condiciones de dicho convenio, por lo que erróneamente la Fundación busca interpretar como aceptación tácita a sus pretensión cuando la propuesta de transferencia de bienes ofertada presentaba dudas en cuanto a la razonabilidad de la valuación económica presentada, la situación física y de ocupación de los bienes ofertados, así como tener en cuenta que entre los activos ofertados como posible medio de pago se encontraban inversiones, las cuales por su naturaleza no podrían tener el mismo tratamiento que se otorga a un bien inmueble, es así que en ese marco y una vez obtenida la información requerida se emitió la citada nota, máxime si la dación en pago ofrecida, de acuerdo a los propios Estados Financieros de la Fundación, no cubre la deuda al Estado Boliviano, al margen que los avalúos que fueron realizados por una empresa contratada por la propia Fundación no es imparcial.

XIII. Finalmente sobre la relación de bienes y sus valores, señaló que su ofrecimiento, generaría otros recursos del Estado Boliviano en su monetización por lo que se quiere es recuperar la deuda y no acrecentar el perjuicio o pérdida en la que derivaría dicha solicitud.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la reconvencción.

#### IV. Del problema jurídico planteado.

En autos, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, en relación con el Convenio de Administración y sus modificaciones suscrito el 20 de octubre de 1992 entre el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Finanzas y la Fundación Bolivia Exporta, demandó la caducidad del término y cumplimiento de obligación, porque considera que por acto propio de la Fundación existe el riesgo de iliquidez para el pago de la integridad del préstamo.

Por su parte, la Fundación Bolivia Exporta en su reconvencción planteó la repetición de pagos indebidos, mora del acreedor, extinción de la obligación por condonación y extinción de la obligación por dación en pago.

#### V. Análisis y evaluación fundamentada de la prueba de cargo y descargo.

Que de la compulsión de los datos procesales como la valoración conjunta de los medios probatorios aportados al proceso por las partes en conflicto, se establecen como probados los siguientes hechos:

##### V.1. Hechos aceptados por ambas partes.

I. El Gobierno de Bolivia y la Agencia Internacional de Desarrollo (AIF) suscribieron el 4 de marzo de 1992, un Convenio de Crédito de Fomento destinado a financiar el Proyecto de Desarrollo Agroexportador a ser ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta. En dicho convenio se otorgó a la República de Bolivia un crédito por la suma equivalente a 16.600.000 Derechos Especiales de Giro (DEG).

Como emergencia se suscribió el Convenio de Administración de Recursos Préstamo AIF 2322-BO, entre el Gobierno Nacional y la Fundación Bolivia Exporta que cursa de fs. 8 a 13 con el objeto de establecer el mecanismo para la utilización de los recursos del crédito por la FBE, así como los términos y condiciones a los que se regiría la Fundación para el repago de dichos recursos.

II. En dicho Convenio de Administración de Recursos (CAR), se acordó lo siguiente:

a) La transferencia a FBE de una suma equivalente a 6.800.000 DEG en calidad de préstamo y un importe de 9.800.000 DEG como donación.

b) La cláusula sexta, denominada de las transferencias de recursos reguló que la República de Bolivia transfirió a la FBE la suma equivalente a 6.800.00 DEG en calidad de préstamo y la suma equivalente a 9.800.000 DEG como recursos no reembolsables con destino a la ejecución del proyecto.

c) La cláusula novena (que posteriormente fue objeto de varias modificaciones) señaló respecto a las condiciones financieras del proyecto que la FBE debía cancelar al Gobierno Nacional, la suma correspondiente al préstamo "basado en una tasa de interés de 8% anual" (sic), mediante treinta (30) cuotas semestrales e iguales, la primera de las cuales debía cancelarse el 4 de noviembre de 2002 (10 años de gracia). También se convino que los montos correspondientes al pago de intereses que la FBE debía efectuar durante los primeros cinco (5) años, serían diferidos para ser cancelados a partir el año seis (6) mediante diez (10) cuotas semestrales e iguales.

d) Respecto a las Garantías, la cláusula décimo tercera, señaló que la FBE garantizaba a la República el fiel y estricto cumplimiento del CAR, en caso contrario tanto la República como la Asociación podían suspender o dar por terminado el derecho de la Fundación a usar la donación y efectuar desembolsos con cargo al préstamo.

III. Posteriormente, se suscribieron cuatro convenios modificatorios al Convenio Subsidiario de Administración del Crédito AIF 2322-BO, de acuerdo al siguiente detalle:

a. Primer Convenio Modificatorio de 23 de mayo de 1994 (fs. 14 a 16), por el que se concertó modificar las cláusulas sexta y novena de la siguiente forma:



i. Transferir a la Fundación la suma equivalente a 8.400.000 DEG en calidad de préstamo y en calidad de recursos no reembolsables una cantidad equivalente a 8.200.000 DEG (cláusula sexta)

ii. En cuanto a las condiciones financieras del proyecto, se acordó que la FBE debía cancelar al Gobierno Nacional, por los recursos transferidos en calidad de préstamo, una tasa de interés de 7% anual sobre saldos a partir de la fecha en que la Asociación desembolse los recursos a la cuenta especial de la FBE en el BCB. También que se cancelaría la suma correspondiente al préstamo mediante 30 cuotas semestrales e iguales, la primera de las cuales debía cancelarse el 04 de noviembre de 2002 (10 años de gracia). También se convino que los montos correspondientes al pago de intereses que la FBE debía efectuar durante los primeros 5 años, serían diferidos para ser cancelados a partir el año 6 mediante 10 cuotas semestrales e iguales.

b) Segundo Convenio Modificatorio de 20 de junio de 2001 (fs. 17 a 21), suscrito con el objeto de modificar parcialmente la cláusula novena (Punto 9.3.) del CAR, acordándose que "...el saldo del monto correspondiente al pago de intereses diferidos de DEG 1.671.571 al 31 de diciembre de 2000 que la FBE debe cancelar, serán nuevamente diferidos para su pago a partir del 04 de noviembre de 2003 hasta el 04 de noviembre de 2014. A fin de mantener el Valor Presente Neto del cronograma original de pagos, la FBE efectuará un pago adicional a la República por un importe de DEG 1.047.027 mediante seis cuotas semestrales, comenzando el 04 de noviembre de 2014 y terminando el 04 de mayo de 2017 de acuerdo al plan de pagos adjunto..."

c) Tercer Convenio Modificatorio de 20 de mayo de 2002 (fs. 22 a 26), suscrito con el objeto de modificar parcialmente la cláusula novena (Punto 9.3.) del CAR en los siguientes términos: "...el saldo del monto correspondiente al pago de intereses diferidos de DEG 1.671.571 al 31 de diciembre de 2000 que la FBE debe cancelar, serán nuevamente diferidos para su pago a partir del 15 de abril de 2016 hasta el 15 de abril de 2027, en veintitrés cuotas semestrales e iguales.

Los intereses corrientes por un total de DEG 2.352.896 de acuerdo al nuevo plan de pagos, serán cancelados a partir del 15 de octubre de 2002 en 30 cuotas semestrales hasta el 15 de abril de 2017.

El capital adeudado por la FBE de DEG 5.714.462 será cancelado en 26 cuotas semestrales computables a partir del 15 de octubre de 2004 hasta el 15 de abril de 2017.

A fin de mantener el Valor Presente Neto del cronograma original de pagos, la FBE efectuará un pago adicional a la República por un importe de DEG 7.987.772 mediante 28 cuotas semestrales, comenzando el 15 de abril de 2017 y terminando el 15 de octubre de 2030, conforme al plan de pagos adjunto..."

d) Finalmente el Cuarto Convenio Modificatorio de 05 de septiembre de 2005, modificó parcialmente la cláusula novena (punto 9.3.) del CAR señalando:

i. El plazo de pago para el capital de DEG 5.714.462 y los intereses corrientes por un importe de 1.896.772,33 se amplía hasta el 15 de octubre de 2031, conforme al plan de pagos adjunto.

ii. Con el propósito de mantener el Valor Presente Neto del cronograma de pagos, la FBE efectuará un pago adicional a la República por un importe de DEG 9.597.879,12 mediante 52 cuotas semestrales, comenzando el 15 de abril de 2008 y terminando el 15 de octubre de 2034."

V.2. Hechos sobre los que existe controversia.

V.2.1. Respecto al monto de la obligación a cargo de la Fundación Bolivia Exporta.

De acuerdo con lo señalado por el Cuarto Convenio Modificatorio, al 05 de septiembre de 2005, el capital adeudado por la Fundación era de DEG 5.714.462 los intereses corrientes DEG 1.896.772,33 y además, FBE se había comprometido efectuar un pago adicional de DEG 9.597.879,12, haciendo un total a esa fecha de DEG 17.209.113,45.

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas señala que el monto adeudado es de 18.880.684,45 DEG y que a la fecha de la demanda (03 de julio de 2014), se habrían cancelado aproximadamente 3.385.634,45 DEG, quedando un saldo de 15.267.055 DEG.

Por su parte, la Fundación Bolivia Exporta, reconvencionista señaló que no es deudora del Estado Boliviano, ni de la suma de DEG 18.880.684,45 ni DEG 15.267.055 y que de acuerdo con el Acta de Conciliación de 21 de julio de 2014 suscrita con el Banco Central de Bolivia, existía un saldo deudor de 4.261.542,19 DEG al 30 de junio de 2014, dicho documento cursa a fs. 367 del cuaderno del proceso.

La revisión de los antecedentes procesales evidencia lo siguiente:

1. Nota BCB-GOI-SOEXT-DDEX-CE-2014-973 a la que se adjuntó el detalle de Desembolsos del Préstamo IDA-2322-BO efectuados a la Fundación Bolivia Exporta entre el 26 de febrero de 1993 y el 19 de febrero de 1998, por un total de DEG 11.293.403,22 equivalentes a \$us. 16.298.086,63 (fs. 375) de los cuales DEG 5.578.941,22 fueron de donación y DEG 5.714.462 en calidad de préstamo (fs. 361).

2. Nota BCB-GOI-SOEXT-DDEX-CE-2014-1004 de 31 de octubre de 2014, en la que se señala que de acuerdo a registros del Banco Central de Bolivia, la FBE – en el periodo comprendido entre mayo de 1998 a abril de 2014 – pagó un total de \$us. 5.673.840,70 (fs. 379).

3. Nota BCB-GOI-SOEXT-DDEX-CE-2015-21 de 08 de enero de 2015, que señala que se certificaron los pagos efectuados por Fundación Bolivia Exporta (FBE) por el Préstamo IDA-2322-BO que alcanzaron a \$US. 5.673.840,70 en el periodo 1998 a 2014 y que el saldo expuesto en el Acta de Conciliación corresponde únicamente al saldo adeudado a capital porque no incorpora el interés corriente, el interés diferido y/o el incremento por diferimiento establecidos en el CAR. Finalmente, que el saldo adeudado por capital al 15 de octubre de 2014, era de DEG 4.261.542,19 (fs. 446-447).

4. Cursa también la nota BCB-GOI-SOEXT-DDEX-CE-2015-929 de 15 de octubre de 2015 en la que se da cuenta de la existencia de tres cuotas no pagadas por la FBE con vencimiento al 15/10/2014, 15/04/2015 y 15/10/2015.

La relación precedente permite concluir que es evidente que la Fundación Bolivia Exporta, en ejecución del Convenio de Crédito de Fomento suscrito entre el Gobierno de la entonces República de Bolivia y la Agencia Internacional de Desarrollo (AIF) el 04 de marzo de 1992, recibió DEG 5.578.941,22 como donación y DEG 5.714.462 en calidad de préstamo (fs. 361), afirmación sustentada en la certificación del Banco Central de Bolivia.

Es evidente también, que el Convenio de Administración de Recursos desde su inicial suscripción fue sujeto a condiciones financieras tales como el pago de interés inicialmente del 8% anual y posteriormente del 7% anual según modificación dispuesta en el Primer Convenio Modificatorio y que la Fundación aceptó diferir el pago de los intereses que iba a devengar el crédito en los primeros cinco años hasta el sexto año y cancelarlos en cuotas semestrales e iguales, que conforme se hizo constar en el Cuarto Convenio Modificatorio de 05 de septiembre de 2005, ascendieron a la suma de DEG 1.896.772.33.

Finalmente aceptó también efectuar un pago adicional de DEG 9.597.879,12 con el propósito de mantener el Valor Presente Neto del Cronograma de Pagos.

Por tanto, no resulta cierto que exista un saldo deudor de 4.261.542,19 DEG al 30 de junio de 2014 como afirma la Fundación puesto que deben adicionarse los intereses diferidos y el pago adicional voluntariamente aceptado que debió ser amortizado hasta el 15 de abril de 2.034.

V.2.2. Respecto a la afirmación relativa al estado de iliquidez de la Fundación Bolivia Exporta.

1. Consta en antecedentes lo siguiente:

1. Según refleja la nota SCAE/327/2012 de 28 de junio de 2012, la Contraloría General del Estado, como resultado de la revisión de los Estados Financieros de las gestiones 2005 a 2010 de la Fundación Bolivia Exporta concluyó que existía disminución gradual de los ingresos percibidos por la Fundación que afectaba los resultados, que eran negativos en los últimos seis años. Asimismo, que existía disminución gradual de las inversiones en las gestiones 2005 a 2010 que repercutía en el ingreso por rendimiento financiero.

También consideró que los recursos recibidos del Crédito 2322-BO fueron entregados a las empresas como capital de riesgo sin condicionamiento de devolución del capital invertido, participando únicamente de los dividendos.

Por los antecedentes anotados, la CGE concluyó que existía riesgo de que antes de que se cumpla el plazo establecido para la devolución del préstamo y pago de intereses por diferimiento, la Fundación Bolivia Exporta no tenga liquidez para realizar el pago de la integridad del préstamo.

2. A raíz de la nota de la Contraloría General del Estado con nota SCAE/327/2012 de 28 de junio de 2012, el Ministro de Economía y Finanzas Públicas con carta fechada el 9 de octubre de 2012 y con cite: MEFP/VTCP/DGCP/UODP-764/2012 solicitó la Fundación la remisión de un informe técnico respaldado que certifique la capacidad de pago del saldo adeudado correspondiente al periodo 2012-2034.

3. En respuesta, la Fundación con nota FDE-GG-058/12 de 17 de octubre de 2012, presentó documentación y con nota FBE-GG-060/12 de 28 de noviembre de 2012, complementó la anterior (Anexo 8) y en lo principal señaló:

a. Que el Flujo de Fondos Proyectado, permitía cumplir con el pago de la cuota 34 del plan de pagos a ser cancelada el 15 de octubre de 2014 y que a partir de esa fecha, la Fundación debería monetizar activos o liquidar inversiones para el cumplimiento definitivo del convenio.

b. Que el Estado de Situación Financiera de la Fundación expondría activos y valores contables por \$us. 8.35 millones (constituido por activos muebles e inmuebles y activos financieros en las empresa Agrotucafé S.A., Pymecapital S.A., Cordill S.A. y otros títulos valores.

c. Que en ese entendido a partir de octubre de 2014, la institución se vería impedida de continuar con pagos posteriores, fruto de la iliquidez para operar inversiones y continuar con las actividades de riesgo y otras.

4. El Ministerio respondió el 07 de junio de 2013 con nota MEFP/VTCP/DGCP/UODP-604/2013, solicitando detalles de la propuesta de entrega de activos de la Fundación para cubrir el saldo adeudado y que se especifique qué parte sería cancelada en efectivo y cuál mediante la transferencia de activos (fs. 447, anexo 8). Dicha nota fue reiterada con similar MEFP/VTCP/DGCP/UODP-745/2013 de 12 de julio (fs. 448 del mismo anexo).

5. A fs. 450 del cuerpo 3 del expediente cursa la nota FBE-GG-007/14 de 25 de febrero de 2014, con la que la Fundación Bolivia Exporta efectuó su propuesta de transferencia de activos a la FBE-Convenio de Administración de Recursos de 20 de octubre de 1992-Crédito IDA 2322-BO.

6. El Ministerio demandante, con nota MEFP/VTCP/DGCP/UODP-600/2014 de 23 de junio de 2014, rechazó la posibilidad de efectuar una enmienda al CAR (fs. 480-c. 3).

7. Con Resolución 60/2014 de 14 de mayo, la Sala Plena de este Tribunal dispuso la aplicación de medidas precautorias sobre los bienes de la Fundación (fs. 661 a 671 vta. c. 4). Dicha resolución fue notificada al Ministerio solicitante el 02 de julio de 2014.

Consecuentemente resulta evidente que por manifestación propia, la Fundación Bolivia Exporta ante la petición de informe del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, declaró que a partir de octubre de 2014, no contaría con dinero efectivo para pagar su deuda aunque tenía suficiente patrimonio, concluyéndose por tanto, que a partir de la fecha señalada no tenía capacidad para obtener dinero en efectivo y así hacer frente a sus obligaciones de corto plazo o en otras palabras "no tenía facilidad para convertir sus activos en dinero efectivo"<sup>1</sup> como que efectivamente así ocurrió.

Ahora bien, la documental analizada permite concluir primero que la Fundación Bolivia Exporta a partir del mes de octubre de 2014 dejó de cancelar la deuda asumida; es decir la prestación en la forma debida porque la obligación es el préstamo de dinero y aunque es evidente que ofreció en pago el patrimonio monetizable para el cumplimiento total de la obligación, dicha posibilidad no fue aceptada por la entidad acreedora y tampoco desvirtúa el hecho de su incumplimiento motivo por el cual no puede beneficiarse del término pactado.

#### V.2.3. Sobre la afirmada condonación de la deuda de FBE emergente de la condonación al Estado Boliviano de la deuda externa.

En este punto, se tiene presente la disposición expresa del art. 1 del D.S. N° 23958 de 17 de febrero de 1995, que señala: “Los beneficios que el Gobierno boliviano obtenga, en las negociaciones de la deuda externa pública multilateral bilateral y con entidades financieras privadas del exterior, no serán extensivos en los mismos términos a las personas individuales y personas colectivas privadas”, marco en el que el art. 2, señala que “la Secretaría Nacional de Hacienda establecerá las condiciones financieras, para transferir los beneficios de las negociaciones de la deuda externa a las entidades del sector público y entidades privadas”, no habiéndose acreditado la existencia de dicha regulación.

A ello se añade que el Banco Central de Bolivia ha informado con nota BCB-GAL-SAJU-DLPLS-CE-2016-115 de 10 de junio de 2016 (fs. 1.026-1.028 c. 6), que ninguna de las instituciones públicas o privadas del país, acceden en forma directa a los créditos del Banco Mundial y por tanto, deben seguir honrando sus obligaciones con el Gobierno de Bolivia establecidas en los Convenios de Administración de Recursos.

Establecidos los hechos que este Tribunal considera probados, corresponde referirse y resolver las dos demandas planteadas en el presente proceso, dejando establecido como cuestión previa que, en el caso presente se trata de resolver una contención emergente de la ejecución de un Convenio de Administración de Recursos emergente de la suscripción por parte del Estado Boliviano de un Convenio de Crédito de fuente externa con la Agencia Internacional de Fomento, entidad que formaba parte del Banco Mundial y que condicionó que el Proyecto de Agro Exportación sea ejecutado por la Fundación Bolivia Exporta, creada el 20 de septiembre de 1990 al amparo de las normas del Código Civil, como un ente privado sin fines de lucro con el objetivo general de contribuir al desarrollo económico de Bolivia, incrementando y diversificando las exportaciones no tradicionales a través del desarrollo de la oferta exportable y de la demanda internacional, motivo por el cual no resulta evidente que tenga una finalidad pública y que sea una fundación administradora de recursos para cumplir con la finalidad de su creación.

Al efecto, se tiene que la Fundación Bolivia Exporta ha sido creada como persona colectiva de derecho privado, reconocida y regulada por el Código Civil (art. 52-II) y no como una persona de derecho público como son las entidades públicas que son fundadas por el Órgano Ejecutivo para el cumplimiento de los objetivos del Estado. Si bien es evidente que en su creación intervinieron personeros de la entonces denominada República de Bolivia así como un representante diplomático, se considera que su participación se debió al cumplimiento del Convenio de Crédito.

A ello se añade que conforme reconoce la Fundación, el proyecto ejecutado concluyó el 31 de diciembre de 1997 y el Banco Mundial elevó el Informe 18350 de 03 de agosto de 1998 de Cierre del Proyecto; por consiguiente, la continuidad de las actividades de la Fundación son independientes.

Las consideraciones precedentes permiten concluir que el crédito obtenido por la Fundación Bolivia Exporta del Estado Boliviano se encuentra regulado por el Convenio de Administración de Recursos y por el Código Civil y en ese marco, se efectúan las siguientes consideraciones:

#### 1. Sobre la acción de caducidad de término y cumplimiento de obligación, formulada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

Planteadas al amparo de la previsión contenida en el art. 315 del Cód. Civ. y sustentada en la afirmación contenida en la nota FBE-GG-060/12 de 28 de noviembre de 2012 de la Fundación Bolivia Exporta, en la que afirmó que “...a partir de esa fecha, la FBE debería monetizar activos o liquidar inversiones y esa labor debe ser normada y definida por el Gobierno de Bolivia...”. “... en ese entendido a partir de octubre de 2014, se vería impedida de continuar con pagos posteriores, fruto de la iliquidez para operar inversiones y continuar con las actividades de capital de riesgo y otros...”.

Corresponde señalar que el cumplimiento es la exacta realización de la prestación o conducta jurídica a la cual el deudor está obligado. Sobre el particular, el art. 291-I del CC señala que el deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de la obligación debida, mientras que el parágrafo II de la norma citada, reconoce al acreedor para que en caso de incumplimiento exija se haga efectiva la prestación por los medios que la ley establece.

En cuanto al término o tiempo del cumplimiento, el Código Civil establece una presunción que favorece al deudor conforme se lee del art. 313 y por su parte, el art. 314 señala que el acreedor no puede exigir el cumplimiento antes de vencerse el término siendo la única condición, el efectivo y exacto cumplimiento de la obligación asumida.

Consecuentemente, el art. 315 de la norma civil, prescribe: “... El deudor no puede reclamar el beneficio del término cuando se ha vuelto insolvente o ha disminuido, por un hecho propio, las garantías que había dado o no ha proporcionado las que había prometido; en consecuencia el acreedor puede pedir inmediatamente el cumplimiento de la obligación...”, estableciendo una sanción al deudor que pone en peligro el cumplimiento de la obligación de manera que se anticipa el vencimiento.

En autos, la Fundación Bolivia Exporta adeuda al Estado Boliviano, a través del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la suma recibida por concepto de préstamo, más intereses y una suma adicional. De acuerdo a la liquidación practicada por el Banco Central de Bolivia al 15 de octubre de 2014 el saldo adeudado por capital al 15 de octubre de 2014, era de DEG 4.261.542,19.

En cuanto al término para el pago de dicha obligación (capital, intereses y pago adicional), luego de las cuatro modificaciones al Convenio de Administración de Recursos, se convino que para el capital e intereses corrientes el plazo vencía el 15 de octubre de 2031 y para el pago adicional se estableció como plazo el 15 de octubre de 2034.

Ahora bien, resulta evidente que ante la advertencia efectuada por la Contraloría General del Estado, y el requerimiento de información formulado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (acreedor), la Fundación Boliviana de Exportación señaló que a partir del mes de octubre de 2014 no tendría liquidez para cancelar la deuda asumida pero que tenía un patrimonio monetizable para el cumplimiento total de la obligación el cual ofreció en pago de la obligación con prestación diferente a la debida; por consiguiente, resulta evidente que la Fundación ha reconocido su imposibilidad de pagar la obligación voluntariamente asumida en el momento de la suscripción del Convenio de Administración de Recursos y por ende, la obligación es exigible sin importar que el plazo no está vencido puesto que como deudora ha reconocido su insolvencia.

Se concluye entonces que corresponde acoger favorablemente la demanda.

2. Sobre la acción reconvenzional planteada por la Fundación Bolivia Exporta.

2.1. Repetición de pagos indebidos.

Pretensión sustentada en el art. 963 del CC, habiéndose señalado que el dinero del préstamo no fue desembolsado en Derechos Especiales de Giro (DEG) sino en dólares americanos; sin embargo se obligó a cancelar el empréstito en DEG determinando que por el tipo de cambio pague la suma de \$us. 1.650.000.- en exceso, cantidad que debe ser imputada al monto total adeudado en aplicación del art. 963 del Cód. Civ., ya que habiendo recibido los desembolsos en dólares americanos el pago debe ser en la misma moneda de acuerdo con el art. 406 del CC y no en otra moneda o unidad de cuentas.

Sobre el particular, el Convenio de Crédito de Fomento suscrito el 04 de marzo de 1992, entre la entonces República de Bolivia y la Agencia Internacional de desarrollo, fue realizado en derechos especiales de giro, que conforme se extrae de la página del Fondo Monetario Internacional <http://www.imf.org/es/About/Factsheets/Sheets/2016/08/01/14/51/Special-Drawing-Right-SDR>, el DEG "... es un activo de reserva internacional creado en 1969 por el FMI para complementar las reservas oficiales de los países miembros... se puede intercambiar por monedas de libre uso. Al 01 de octubre de 2016, el valor del DEG se basa en una cesta de cinco monedas principales: el dólar de EE.UU., el euro, el renminbi chino (RMB), el yen japonés y la libra esterlina. La comunidad internacional decidió crear un nuevo activo de reserva internacional con el auspicio del FMI.

El DEG no es ni una moneda ni un activo frente al FMI. Más bien representa un activo potencial frente a las monedas de libre uso de los países miembros del FMI. Los tenedores de DEG pueden obtener estas monedas a cambio de sus DEG mediante dos operaciones: primero, la concertación de acuerdos de canje voluntario entre países miembros y, segundo, la designación, por parte del FMI, de países miembros con una sólida situación externa para que compren DEG a países miembros con una situación externa poco firme.

Además de su función de activo de reserva complementario, el DEG sirve como unidad de cuenta del FMI y de algunos organismos internacionales...".

Con la información precedente se concluye que el convenio de crédito suscrito por el Estado Boliviano con la AIF, señaló como moneda especial a los DEG y de igual modo, el Convenio de Administración de Recursos suscrito por el Gobierno de Bolivia con la Fundación Bolivia Exporta, de modo que debe ser cancelado en la misma moneda de acuerdo con el tipo de cambio vigente en la fecha del pago conforme consta por ejemplo, en la tabla de fs. 368 – c.2., que refleja la equivalencia de cambio de los Derechos Especiales de Giro al dólar estadounidense que es una de las monedas que sustentan a los DEG.

La Fundación reconvenzionalista se ampara en la previsión del art. 406 del CC, que señala que el pago de deudas en moneda extranjera puede hacerse también en moneda nacional según el tipo de cambio en el día del vencimiento y el lugar establecido por el pago, norma que en realidad no es aplicable al caso o por lo menos, no ampara la pretensión deducida, teniéndose en consideración asimismo la disposición contenida en el art. 408 del mismo Código que señala que las reglas anteriores (arts. 404 a 407) se observan sin perjuicio de las regulaciones monetarias o cambiarias y las que se establezcan respecto a obligaciones derivadas de recursos externos o pagos que deban hacerse fuera de la República.

En relación a la acusada mora del acreedor, la Fundación señaló que también en la contestación mencionó que las cuotas de pago se encuentran al día por lo que no existe mora de parte de la Fundación; sin embargo, en forma precipitada el Ministerio mediante medida precautoria dispuso la retención de fondos y el congelamiento de sus cuentas corrientes y de ahorro en el sistema bancario, medida que fue dispuesta sin citación y sin que se cumplan los presupuestos necesarios, de esa manera, lejos de favorecer el cumplimiento de la obligación ha obstaculizado su pago porque sus deudores deben hacer efectivos sus pagos en esas cuentas corrientes congeladas; sin embargo, la Fundación no puede realizar ninguna operación que permita cumplir a cabalidad con las obligaciones contraídas, por ello el acreedor ha incurrido en la mora prevista por el art. 327 del CC.

Sobre la mora del acreedor el citado art. 327 del CC, señala que el acreedor se constituye en mora cuando sin que haya motivo legítimo rehúsa recibir el pago que se le ha ofrecido o se abstiene de prestar la colaboración que es necesaria para que el deudor pueda cumplir la obligación". Respecto a la afirmación de la Fundación referida a que la anotación preventiva dispuesta el 14 de mayo de 2014 por este Tribunal impidió el pago de las cuotas correspondientes, además que el congelamiento de cuentas ejecutado impidió no solo el pago de la deuda sino el cobro de algunos dineros para la Fundación y que no puede atribuirse a la Fundación el incumplimiento en el pago, se tiene primero que la fundación deudora fue quien señaló la imposibilidad de pago de la deuda a partir del mes de octubre de 2014, segundo, en las cuentas congeladas se pueden depositar fondos y finalmente, no existió ninguna comunicación de la Fundación respecto a contar con los fondos suficientes para pagar las cuotas vencidas.

Extinción de la obligación por condonación del Crédito de Fomento AIF 2322-BO.

En este punto corresponde reiterar lo señalado en el acápite V.2.3. de la presente resolución con base en el análisis de la disposición expresa del art. 1 del D.S. N° 23958 de 17 de febrero de 1995, que señala: “Los beneficios que el Gobierno boliviano obtenga, en las negociaciones de la deuda externa pública multilateral bilateral y con entidades financieras privadas del exterior, no serán extensivos en los mismos términos a las personas individuales y personas colectivas privadas”, marco en el que el art. 2, señala que “la Secretaría Nacional de Hacienda establecerá las condiciones financieras, para transferir los beneficios de las negociaciones de la deuda externa a las entidades del sector público y entidades privadas”, no habiéndose acreditado la existencia de dicha regulación.

A ello se añade que el Banco Central de Bolivia ha informado con nota BCB-GAL-SAJU-DLPLS-CE-2016-115 de 10 de junio de 2016 (fs. 1.026-1.028 c. 6), que ninguna de las instituciones públicas o privadas del país, acceden en forma directa a los créditos del Banco Mundial y por tanto, deben seguir honrando sus obligaciones con el Gobierno de Bolivia establecidas en los Convenios de Administración de Recursos.

Por otro lado, se tiene presente que el art. 358 del CC, al referirse a la condonación expresa condiciona su existencia a una declaración del acreedor y por su parte el art. 359 de la misma norma, en lo relativo a la condonación tácita señala que es la entrega del documento de préstamo la que se considera como signo claro de haberse condonado la obligación, en autos ninguno de los presupuestos ha sido acreditado, por lo que corresponde desestimar la pretensión.

La Fundación reconvencionista también ha planteado la extinción de la obligación por dación en pago y al efecto, ha señalado lo siguiente:

a) Que la FBE se encuentra momentáneamente imposibilitada de cumplir con el pago en efectivo de las amortizaciones a capital e intereses, motivo por el cual, siendo titular de varios inmuebles y de otras inversiones ofreció al Estado Boliviano la modificación del Convenio de Administración de Recursos en la forma en que fue establecido y la modificación de la estructura de la FBE, lo que fue erróneamente interpretado como una dación en pago.

b) Que por la correspondencia posterior se ha seguido esa línea de la cancelación total de la obligación mediante la entrega en propiedad de los distintos bienes, derechos y acciones que conforman su patrimonio, voluntad expresada mediante distintas cartas de 28 de noviembre de 2012, 17 de julio, 09 de agosto y 29 de noviembre todas de 2013; 25 de febrero de 2014, 30 de abril de 2014 y 27 de junio de 2014, las cuales fueron respondidas sin rechazar esa cancelación de la deuda en la forma propuesta.

c) Empero se inició una acción judicial de medidas precautorias contra los bienes y acciones que conforman el patrimonio de la Fundación Bolivia Exporta y posteriormente, la presente acción.

d) Señaló que mediante nota de 17 de octubre de 2012 dirigida al Ministro de Economía y Finanzas Públicas enviaron documentación institucional de la FBE y complementando dicha nota, el 28 de noviembre de 2012, remitieron seis anexos para la elaboración de una Enmienda al Convenio de Administración de Recursos 2322-BO para el cumplimiento definitivo de ese convenido, explicando el flujo de fondos proyectado, la situación financiera de la FBE, la cartera de inversiones, la utilización y ejecución de los recursos del préstamo IDA 2322-BO y los activos y bienes de la Fundación.

e) Posteriormente, mediante nota de 09 de agosto de 2013, dirigida al Viceministerio de Tesoro Público y Crédito Público del Ministerio, plantearon una propuesta de transferencia de activos de la FBE para la conclusión del Convenio de Administración de Recursos (CAR) de 20 de octubre de 1992, mediante la entrega de activos, además de información relacionada con el destino, forma y resultados del manejo de los recursos administrados y Estados Financieros auditados de la Fundación Bolivia Exporta al 31 de diciembre de 2012, haciendo una explicación detallada de su propuesta.

f) El indicado documento que es importante a los resultados de la reconvencción comprende en su desarrollo tres partes, además de anexos, así como avalúos independientes de los activos por un monto global de \$us. 8.394.054.09; con la relación de cobertura de 1.2352 veces al saldo a esa fecha pendiente de pago en el marco del CAR. Dicha nota contiene un análisis exhaustivo de la FBE y de su propuesta así como los títulos de propiedad de los activos ofrecidos en pago; sin embargo, no fue respondida.

Establecidos los argumentos con los que la reconvencionista planteó su pretensión, corresponde puntualizar lo siguiente:

En el curso del análisis del proceso y del razonamiento contenido en la presente resolución ha quedado claramente establecido que la Fundación ha reconocido que se encontraba momentáneamente imposibilitada de cumplir con el pago en efectivo de las amortizaciones a capital e intereses y en su demanda reconvenicional añadió que por ese motivo, siendo titular de varios inmuebles y de otras inversiones ofreció al Estado Boliviano la modificación del Convenio de Administración de Recursos en la forma en que fue establecido y la modificación de la estructura de la FBE, lo que fue erróneamente interpretado como una dación en pago.

Es evidente que ante el planteamiento de modificación del Convenio de Administración de Recursos (nota FBE-GG-058/12 de 17 de octubre de 2012) el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas rechazó dicha propuesta con nota MEFP/VTCP/DGCP/UODP-600/2014 de 23 de junio.

También es evidente que la Fundación con nota FDE-GG-058/12 de 17 de octubre de 2012 y con nota FBE-GG-060/12 de 28 de noviembre de 2012 propuso la entrega de sus activos para cubrir el saldo adeudado igualmente, a fs. 450 del cuerpo 3 del expediente cursa la nota FBE-GG-007/14 de 25 de febrero de 2014, con la que la Fundación Bolivia Exporta efectuó su propuesta de transferencia de activos a la FBE – Convenio de Administración de Recursos de 20 de octubre de 1992-Crédito IDA 2322-BO; sin embargo no es evidente como afirma la reconvencionista que las indicadas notas fueron respondidas sin rechazar esa cancelación de la deuda en la forma propuesta.

En relación con el objeto del cumplimiento de las obligaciones, el Código Civil prevé la posibilidad de entregar una prestación diversa de la debida quedando liberado cuando el acreedor consienta en ella (art. 307), lo que no ha ocurrido en el caso de autos al no existir manifestación expresa o tácita que permita inferir dicha aceptación.

En cuanto al invocado art. 309 del tantas veces citado Código Civil, prevé que el deudor que no puede pagar conforme a lo estipulado por la ley, podrá hacerlo de modo distinto o con una prestación diversa a la debida, mediante autorización judicial, formalidad inherente a la norma que no ha sido acreditada en el proceso.

La conclusión a la que se arriba tiene sustento además, en la actuación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que demuestra su voluntad de exigir que se haga efectiva la prestación debida cuando ha iniciado las acciones legales que consideró pertinentes para ello, motivo por el cual resulta inaceptable la pretensión de la reconventionista y por ello, además innecesario referirse al último punto de la demanda reconventional referido a la lista de bienes y sus valores.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de la Nación, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y art. 775 y ss., del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa de caducidad de término y cumplimiento de obligación presentada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas e IMPROBADA la demanda reconventional de la Fundación Bolivia Exporta.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



612

**Gerencia Regional Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 52 a 55 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014, emitida el 25 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 78 a 82 vta., la réplica de fs. 86 a 88 vta., dúplica de fs. 92 a 93, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria señaló que en ejercicio de sus facultades procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo agosto 2011, procedimiento que concluyó con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00883-13, que reconoció la suma de Bs 1.960.851.- como monto sujeto a devolución.

I.2. Fundamentos de la demanda.

En principio manifestó que según el art. 65 del Cód. Trib., concordante con el art. 4-g) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), los actos de la Administración se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley.

En cuanto a los medios fehacientes de pago, señaló que aplicó estrictamente el numeral 11 del art. 66-4) del art. 70, de la L. N° 2492 (CTB), asimismo el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, ya que verificada la documentación de las exportaciones presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), comprobantes de pago, liquidaciones finales de los lotes y detalle de liquidaciones finales facturados de lotes, emitidos por COMIBOL se evidenció en cuyo detalle que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera (RM) Retenida, lo cual contraviene lo

establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008 en su inc. b) num. IV, art. 4, Capítulo III (Base de Cálculo de la RM), que señala “en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente”; por lo que observó el crédito fiscal de Bs 364.671 del IVA, el cual se estableció mediante Informe de Actuación No. CITE: SIN/GDOR/RD/INF/099/2013 de 13 de agosto, determinándose dicho monto como no sujeto a devolución.

Asimismo, citó la Ley 1489 en sus arts. 12 y 13 modificados por L. N° 1963, el art. 3 del D.S. N° 25465 y apuntó que de la verificación de los medios fehacientes de pago el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, siendo que en cumplimiento al principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, también presentó como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), Comprobantes de pago con sustento, Liquidaciones finales de lotes y detalle de liquidaciones finales facturadas de lotes emitidos por COMIBOL, y se evidenció en cuyo detalle que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera, lo cual contraviene la normativa citada en el párrafo anterior, en razón a que la RM no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía, hecho que no fue considerado por el proveedor COMIBOL que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por RM, tal como se evidencia en el cuadro de resumen de Liquidaciones Finales Facturados por lotes presentado por el contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA, de modo que de acuerdo al análisis realizado, el contribuyente OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de RM, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 25465 que estipula que los impuestos sujetos a devolución impositiva son el IVA, ICE Y GA; en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no se consideraran como medios fehacientes de pago por las facturas objeto de Devolución Impositiva por concepto de compra de concentrados de estaño.

Manifestó que la diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago por la Factura No. 189067, emitida por la Empresa Luz y Fuerza Eléctrica Oruro SA, por Bs 220.042.20.-, cuyo pago total se efectuó a través del cheque N° 0496381, con comprobante de egreso EGR-00168, e evidencia que si bien es cierto que no se explicó el motivo de la depuración, se debió a que además del importe por consumo de energía eléctrica de Bs 201.075,20.- la citada factura incluye las tasas de alumbrado público y aseo urbano Bs 18.317 y Bs 650, respectivamente, tributos que no pueden ser validados como crédito fiscal ya que no forman parte del precio neto gravado, de conformidad a lo establecido en el art. 5 de la L. N° 843, así como que la propia factura señala el monto válido para crédito fiscal, en consecuencia no es posible otorgar el crédito fiscal por el importe total de la indicada factura.

Señaló que dentro del proceso de verificación se adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009, Cuadro de Retenciones de Regalía Minera y Cuadro desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento de normativa vigente, estos pagos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada por la compra de mineral, adjuntó fotocopia de compra de mineral, fotocopia de Resumen de Liquidaciones Finales Facturados de lotes emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda. y Grupo Min. Bajadería, donde se evidencia el cálculo del importe facturado, Cuadro de Determinación del Importe de la Factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se puede evidenciar que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) num. IV, art. 4, capítulo III Base de Cálculo de la RM, el cual señala que en caso de ventas internas, el valor bruto de venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente; en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no son considerados como medio fehaciente de pago de las facturas objeto de devolución impositiva por concepto de compra de mineral.

Aclaró que el Departamento de Fiscalización consideró los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuaderno administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parágrafo III del art. 12 del D.S. N° 27874, es decir, no se ha depurado la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino solo la parte no respaldada, labor que se enmarcó en las disposiciones legales citadas precedentemente.

Asimismo, expresó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, se verificó que el contribuyente no demostró el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores.

Finalmente, señaló que la resolución emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, compromete las actuaciones de las Administración Tributaria y los principios generales del derecho que rigen la administración de justicia al haber vulnerado los arts. 4 y 8 de la L. N° 843.

### I.3. Petitorio.

Concluyó señalando que impugna parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014 de 25 de abril, y por ello, solicita se declare probada la demanda y se confirme la Resolución Administrativa CEDEIM No. 23-0883-13 de 24 de septiembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 13 de enero de 2015, que cursa de fs. 78 a 82 vta., señalando que el art. 1 de la L. N° 3787, que sustituye el Título VIII, del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería), establece que quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; asimismo establece que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el Libro Ventas Brutas – Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de la RM liquidado a sus proveedores que se asentará en un libro

llamado Compras – Control RM, y el parág. I del art. 4 del D.S. N° 29577, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial. Por otra parte, el art. 12 del citado Decreto Supremo, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores y además que el art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de la citada Ley, es decir que cumpla los requisitos para su validez.

Argumentó que las compras realizadas por el recurrente, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de la Venta a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la RM, aspecto que fue considerado por el recurrente en las Liquidaciones Finales, que reflejan, por un lado la determinación del Valor Neto que es la base para la facturación a efectos del IVA, y por otro, el cálculo de la Regalía Minera sobre el Valor Bruto de la Venta, estableciendo el saldo final a cancelar, y asimismo siendo que por las facturas de compra de mineral, el recurrente solicitó la devolución impositiva, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación pidió los medios fehacientes de pago por las compras mayores a 50.000 UFV, por lo que el recurrente a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros, en los cuales efectuó una relación entre el importe de la factura y los medios fehacientes de pago, entre ellos, comprobantes de egreso y cheques, en lo que se evidencia saldos pendientes de pago, no evidenciándose la inclusión del importe de la Regalía Minera, pero se verificó el descuento del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N° 29577; por lo que siendo evidente que la RM no forma parte del importe facturado, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria que el recurrente estaría solicitando devolución del crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, en cada liquidación.

Afirmó que los pagos realizados por Regalía Minera fueron respaldados con los Formularios 3009 Boleta de Pago de la RM y refrendado del Banco Unión por el importe pagado, acompaña el “Detalle de la retención de la regalía minera”, que contiene el importe de la Regalía Minera, el municipio y la cuenta respectiva, evidenciándose las retenciones realizadas por lotes, acreditando en consecuencia el sujeto pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el art. 21 del D.S. N° 29577.

Con relación a la Factura N° 10898 de la Empresa Minera Barrosquira Ltda., emitida por venta de mineral de concentrados de estaño y diferencias en las liquidaciones, indicó que el recurrente presentó el pago de la Regalía Minera de las Liquidaciones Finales 982 y 1016 de agosto de 2011 y de las Diferencias en Liquidaciones 918, 849, 925 y 933, cuyas compras corresponden al periodo julio 2011, por lo que las retenciones efectuadas por concepto de RM se constituyen en medios fehacientes de pago.

Refirió que el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, entre otras Resoluciones Jerárquicas respecto a que la carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo, citó las siguientes: STG-RJ/0220/2006, STG/RJ/0548/2008, AGIT-RJ-0150/2011 y AGIT-RJ-0492/2011.

#### II.1. Petitorio.

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

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes del presente proceso se encuentran adjuntos al Exp. 679/2014, en el cual se impugna la misma Resolución de Recurso Jerárquico, y que de su revisión se evidencia lo siguiente:

1. El 01 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante de Operaciones Metalúrgicas S.A. “OMSA” con la Orden de Verificación Previa – CEDEIM N° 00120VE00030, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal IVA, correspondiente al período fiscal agosto 2011, solicitando al mismo tiempo la documentación pertinente (fs. 2 y 3, Anexo 4).

2. En dicho proceso, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/099/2013, el que concluye, que el importe sujeto a devolución alcanza a Bs 1.960.851.-, por el IVA del período agosto 2011 (fs. 478 a 482, Anexo 6).

3. El 16 de octubre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante de Operaciones Metalúrgicas S.A., con la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00883-13, que determinó como importe sujeto a devolución del período agosto 2011, la suma de Bs 1.960.851 y como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 364.671.- producto de la depuración del crédito fiscal (fs. 486 a 490, Anexo 6).

4. Planteado recurso de alzada por la empresa OMSA, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0087/2014 de 27 de enero, con la que determinó revocar parcialmente la resolución de la Administración Tributaria y en su mérito, dejó sin efecto el reparo de Bs 83.976.- correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería superiores a 50.000 UFV respaldadas por el pago de regalías mineras; y se confirma el importe de Bs 280.695.- no respaldados íntegramente por medios fehacientes de pago; declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución Bs 1.960.851.- más el monto de Bs 83.976; mencionado, sumando un total de Bs 2.044.827.- por el período fiscal agosto 2011 (fs. 112 a 121, Anexo 1).



5. Impugnada dicha resolución por Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA y por la Administración Tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió el acto administrativo tributario contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014 de 25 de abril, determinando revocar parcialmente la resolución de alzada; dejando sin efecto el importe de Bs 87.128.- (Bs 84.662.-, fueron respaldados con el pago de la Regalía Minera y Bs 2.466.- por la Factura No. 189067 que cuenta con medios fehacientes de pago) y manteniendo firme la observación de Bs 277.542.- por ausencia de medios fehacientes de pago; estableciendo en consecuencia el importe a devolver de Bs 2.047.980.- correspondiente al periodo fiscal agosto 2011 (fs. 201 a 216, Anexo 1).

6. En el curso del proceso contencioso administrativo se cumplió el procedimiento correspondiente al proceso ordinario de puro derecho, estableciéndose que tanto en la réplica de fs. 86 a 88 vta. y en la dúplica de fs. 92 a 93, demandante y demandado reiteraron los argumentos expresados en la demanda y en la contestación.

7. A fs. 117 a 118 cursa la Resolución N° 252/2015, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo Justicia, en la que determina no haber lugar a la acumulación de los expedientes No. 648/2014 y 679/2014, y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fs. 122 se decretó autos para sentencia.

#### IV. De la problemática planteada.

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

1. Que el motivo de la litis, consiste en establecer si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó incorrecta aplicación de lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, en su inc. b) num. IV. art. 4, capítulo III Base de Cálculo de la Regalía Minera, al no haber considerado que la empresa demandante incluyó el importe correspondiente a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución.

2. Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica ahora impugnada, validó como crédito fiscal montos que no forman parte del precio neto gravado, respecto a la Factura N° 189067 emitida por la Empresa Luz y Fuerza Eléctrica Oruro S.A.

#### V. Análisis de la problemática planteada.

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

1.- En autos, la Administración Tributaria solicita la revocatoria parcial de la resolución jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria porque en su criterio, la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía, de modo tal que se le estaría otorgando al contribuyente OMSA la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera.

En ese contexto, se tiene que el art. 37 del Reglamento del Cód. Trib. Boliviano aprobado con D.S. N° 27310 con la modificación dispuesta por el D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, sobre los medios fehacientes de pago regula que: Las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente.

En la especie, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el citado Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regâlis*, *regio*) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalitario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que OMSA es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma, puesto que se efectúa en cumplimiento de un mandato legal. Sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (OMSA) es simplemente un agente de retención motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la regalía minera no está sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución, por consiguiente la Administración Tributaria actuó correctamente al realizar la depuración parcial de las facturas Nos. 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, emitidas por la COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, al haber constatado que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, por consiguiente la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577.

2.- Ahora bien, en cuanto a la Factura N° 189067, emitida por la Empresa Luz y Fuerza Eléctrica Oruro S.A., por la suma de Bs 220.042.00.- (fs. 451, Anexo 6), cuyo pago se realizó mediante el cheque que cursa a fs. 449 del mismo anexo, revisados los antecedentes se tiene que se consignó como importe válido para crédito fiscal la suma de Bs 201.075.20; habiendo sido registrada la indicada factura en el Libro de Compras IVA por el indicado importe de Bs 201.075.20; así se evidencia a fs. 243 del anexo 5, en consecuencia, la empresa contribuyente

excluyó los montos correspondientes a las tasas de alumbrado público de Bs 18.317.- y aseo urbano por Bs 650.- de ahí que no correspondía la depuración de Bs 2.466.-, realizada por la Administración Tributaria y confirmada por la autoridad dealzada. Por consiguiente, resulta acertada la decisión de la instancia jerárquica al revocar en este punto la determinación de alzada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 55 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, por consiguiente se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014 de 25 de abril y la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0087/2014 de 27 de enero, con respecto al importe por retenciones de regalía minera, manteniéndose firme la depuración practicada por la Administración Tributaria; y se confirma la determinación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria respecto a lo determinado en relación a la Factura N° 189067 emitida por la Empresa Luz y Fuerza Eléctrica Oruro S.A. La Administración Tributaria practicará la liquidación que corresponda conforme al fundamento de la presente sentencia.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Jorge Isaac von Borries Méndez por emitir voto disidente.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



613

**Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del SIN c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso Administrativo.  
Cochabamba.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 52 a 58, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias en representación legal de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014 de 14 de abril, corriente de fs. 31 a 48, emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; la contestación cursante de fs. 118 a 121 vta.; la réplica y dúplica de fs. 126 a 129 vta. y de fs. 133 a 134 vta.; respectivamente, la intervención del tercero interesado por escrito de fs. 92 a 96 vta., el decreto de "Autos para sentencia" de fs. 135, y los antecedentes procesales de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Dando cumplimiento a la Orden de Verificación 3912OVE00118, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas de Manufactura Boliviana (MANACO) S.A., correspondiente al crédito fiscal al Impuesto al Valor Agregado (IVA) declarado para a los periodos de enero y febrero de la gestión 2009; después de la revisión, evaluación y valoración de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo, de la verificación realizada sobre base cierta se comprobó que el contribuyente no determinó ni pagó el impuesto para los periodos antes referidos conforme a ley, ya que no se habría demostrado la procedencia y cuantía de los créditos impositivos acumulados observados, procediéndose a ajustar las bases imponibles para la liquidación del tributo omitido, más el mantenimiento de valor, intereses y la sanción por omisión de pago, a través de la Vista de Cargo 26-00066-13 de 17 de abril de 2013. Luego de analizarse todos los descargos presentados por el contribuyente, se concluyó que los mismos no fueron suficientes ni válidos para desvirtuar la referida Vista de Cargo, emitiéndose la R.D. N° 17-00275-13 de 12 de julio de 2013, la cual fue impugnada por el sujeto pasivo, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0545/2013 de 22 de noviembre, que anuló la indicada resolución determinativa, disponiendo que se efectúe la valoración de los descargos presentados a la vista de cargo conforme al art. 212-c) del Cód.Trib. boliviano; determinación que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0562/2014, ahora impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El contribuyente presentó como descargo el Testimonio del proceso Contencioso Tributario seguido por PEMBROKE Ltda. contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN, en el cual consta la transcripción de la Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto de 1999, el A.V. N° 319/00-SSAI de 23 de octubre de 2000, el A.S. N° 144 de 13 de junio de 2003, y las Resoluciones N° 01/2007 de 9 de febrero y 077/2007 emitidas por la Sala Social y Administrativa Segunda de la entonces Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz, siendo que dicho proceso judicial se encuentra concluido y ejecutoriado, producto del cual la empresa PEMBROKE Ltda. se hubiera beneficiado con crédito fiscal; sin embargo, a pesar de que el contribuyente participó en dicho proceso judicial por la empresa PEMBROKE Ltda., no existe elemento ni resolución alguna por la que MANACO S.A. se hubiera beneficiado de dicho crédito fiscal, siendo que tampoco se hubiese acreditado el registro del proceso de fusión o reorganización de la empresa PEMBROKE Ltda. a MANACO S.A. ante el SIN para los efectos correspondientes al art. 31 del CTB, así tampoco se demostró un cambio de razón social; por lo que, el contribuyente no logró demostrar la procedencia y la cuantía de los créditos IVA para los períodos fiscales de enero y febrero de la gestión 2009, siendo que el sujeto pasivo hizo compensaciones utilizando dicho crédito fiscal sin respaldo alguno, incumpliendo el art. 70.4 y 5 del CTB.

El proceso de verificación fue realizado por el SIN en ejercicio de sus facultades conforme al art. 100 del CTB, haciéndose un análisis crítico y razonado de todas las pruebas del proceso de acuerdo a los arts. 81 del CTB y 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), y considerando el principio de verdad material contenido en el art. 4-d) de la LPA, aplicable a materia tributaria en virtud del art. 74-1 del CTB; siendo que, hasta la emisión de la Resolución Determinativa 17-00275-13, el sujeto pasivo no habría presentado prueba que justifique haberse beneficiado del crédito fiscal de la empresa PEMBROKE Ltda. ni que demuestre el origen del importe, no pudiéndose acusar a la Administración Tributaria de no haber valorado la prueba ni haber vulnerado el debido proceso en sus elementos de motivación y fundamentación, de acuerdo a los arts. 115-II y 117.I de la C.P.E.; y, 68.7, 76 y 99 del C.T.B., agregando que los actos de la Administración Tributaria gozan de presunción de legitimidad; por lo que, la AGIT al confirmar la nulidad de la Resolución Determinativa 17-00275-13, ha vulnerado el debido proceso, el derecho a la defensa y el principio de seguridad jurídica.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014.

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

La autoridad demandada respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos: a) Mediante la Nota MANACO/EXT 0131/03/13 presentada el 31 de mayo de 2013, el contribuyente ratificó la prueba presentada con anterioridad a la emisión de la Vista de Cargo 26-00066-13; por lo que, la presentación de la prueba fue hecha de manera oportuna y en respeto de los arts. 81 y 98 del CTB, por lo que correspondía valorarla; b) Si bien, el indicado Testimonio del proceso Contencioso Tributario fue presentado en fotocopias simples, al haber sido ofrecido como prueba, la Administración Tributaria tenía la obligación de valorarlo conforme al art. 76 del CTB; c) Entre las Resoluciones judiciales transcritas en dicho Testimonio, se tiene el A.V. N° 319/00-SSAI de 23 de octubre de 2000, que reconoce la fusión de la PEMBROKE Ltda. con MANACO S.A., al estar dicho acto jurídico respaldado por documentación adjunta, asumiendo la última todos los derechos y obligaciones de la primera, por lo que pudo apersonarse como parte y participar en dicho proceso judicial; d) El sujeto pasivo presentó fotocopia legalizada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba, del Testimonio 312/94 de 7 de noviembre de 1994, de la Escritura Pública de fusión entre PEMBROKE Ltda. y MANACO S.A., incluyendo balances generales de ambas empresas previos a la fusión y el balance general posterior a la fusión; empero, dicha documental tampoco fue valorada por la Administración Tributaria; e) La Administración Tributaria observó que el contribuyente cometió un error al llenar la declaración jurada para el IVA del periodo febrero de 2009, ya que al llenar en la casilla Cód. 635 el importe actualizado de la rectificatoria del periodo abril de 2008 –autorizada mediante Resolución Administrativa 23-00034-09–, se limitó a señalar que dicho saldo no puede ser actualizado porque puede ser compensado en el siguiente periodo o procederse conforme al art. 56 del CTB; por lo que, este justificativo es un fundamento incompleto y no orienta al contribuyente sobre la observación acusada, agregando que no se hace mención al cuadro que detalla los saldos a favor del sujeto pasivo del periodo actualizado ni la información contenida en declaraciones juradas de períodos anteriores; y, f) Por todo lo descrito, la Administración Tributaria incumplió los arts. 99 del CTB y 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, al no haberse valorado la prueba y no contener la Resolución Determinativa 17-00275-13 los fundamentos de hecho y derecho que permitan comprender los motivos que sustentan su decisión.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada por la Gerencia GRACO Cochabamba; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014.

### III. Contenido de la réplica y dúplica.

La Gerencia GRACO Cochabamba a través de su representante legal, presentó memorial de réplica el 9 de marzo de 2015, cursante de fs. 126 a 129 vta., expresando que la demanda contenciosa administrativa es de puro derecho, teniendo fundamento en la violación de normas tributarias en la argumentación realizada por la AGIT al emitir la Resolución ahora cuestionada; posteriormente, reiteró los argumentos expuestos en su demanda contenciosa administrativa.

La autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 14 de abril de 2015, corriente de fs. 133 a 134 vta., reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa.

### IV. Intervención del tercero interesado.

MANACO S.A. a través de su representante legal, manifestó lo siguiente: 1) La demanda contenciosa administrativa está reservada a todas las personas naturales y jurídicas que tienen un interés privado opuesto al interés público, conforme al art. 778 del Cód. Pdto. Civ. abrogado (CPCabrg); 2) Lo alegado acerca de la vulneración al art. 81 del CTB, sobre la oportunidad y pertinencia de la prueba, no fue un

punto denunciado por la Administración Tributaria, no correspondiendo su consideración en el presente proceso contencioso administrativo; 3) Mediante la prueba presentada como descargo se acreditó la fusión de la empresa PEMBROKE Ltda. y MANACO S.A., siendo que conforme al art. 31 del Cód. Com., dicho acto jurídico surtió efectos desde su inscripción en el registro de comercio el año 1994, antes de la existencia del deber de formal de comunicar tal extremo a la Administración Tributaria de acuerdo al D.S. N° 24051 de 29 de junio de 1995; 4) El desconocer el crédito fiscal que benefició a la empresa PEMBROKE Ltda. y en consecuencia, a su empresa, sería desconocer la cosa juzgada en el proceso judicial del cual se presentó testimonio, en el cual ya se demostró y liquidó dicho importe, no siendo necesario volver a acreditar su origen y otros aspectos, agregando que la propia Administración Tributaria dio validez a la apropiación del crédito a través de las notas CITE:GDGC/DTJC/046/2008 y CITE:GDGC/DRE/435/2008; 5) La Administración Tributaria no emitió pronunciamiento alguno respecto a los saldos a favor de la empresa que representa, del período actualizado en la casilla Cod. 635, siendo que en el detalle de período tras período se describe el origen de los importes por crédito fiscal, habiéndose cumplido con el registro de los mismos, que provienen de las casillas Cod. 592 de los períodos anteriores observados; asimismo, tampoco se hace alusión al Form. 210 del período diciembre de 2008, cuyos saldos provienen del arrastre de saldos del período julio 2008; siendo que, si hubiere un error de llenado, correspondía que se les oriente para su corrección de acuerdo al art. 68 del CTB; y, 6) Propugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014, por considerar que no vulnera el debido proceso y más bien subsana los vicios cometidos por la Administración Tributaria, solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Mediante la Orden de Verificación 391OVE00118 de 10 de diciembre de 2012 se inició un proceso de verificación a MANACO S.A. por las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del período anterior actualizado, declarado en la casilla Cód. 635 de la Declaración Jurada Form. 210, por concepto del IVA, para los períodos enero y febrero del año 2009; solicitando al sujeto pasivo la presentación de la documentación que constituya prueba que sustente la procedencia y derecho al crédito fiscal declarado.

2. Dentro del plazo para la presentación de descargos otorgado por la Administración Tributaria, a través de la nota MANACO/EXT-0131/03/13, el contribuyente aclaró que los importes a verificar provienen de otras Declaraciones Juradas de julio de 2008, provenientes de un fallo judicial dentro de un proceso contencioso tributario favorable por un crédito de 5.086.411 UFV's (cinco millones ochenta y seis mil cuatrocientos once 00/100 unidades de fomento a la vivienda), además de rectificatorias debidamente probadas por las declaraciones juradas de julio de 2008 a febrero de 2009; presentando fotocopias simples de la R.A. N° 3908OTA0025/08 que aprobó una parte del crédito fiscal, testimonio del referido proceso contencioso tributario y las resoluciones emergentes del mismo, notas CITE:GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio y CITE:GDGC/DRE/435/2008 de 15 de julio, Testimonio de Fusión entre MANACO S.A. y PEMBROKE Ltda; aclarando que se presentó todo esto en fotocopias porque los originales se encuentran dentro de un recurso de alzada contra el SIN; asimismo, presentó copia legalizada de la R.A. N° 23-00034-09.

3. La Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo 26-00066-13, por la cual se estableció una liquidación preliminar de deuda tributaria por el valor de 2.949.652 UFV's (dos millones novecientos cuarenta y nueve mil seiscientos cincuenta y dos 00/100 unidades de fomento a la vivienda), fundamentando que el contribuyente no respaldó con prueba suficiente el crédito fiscal del período anterior actualizado, declarado para los períodos en verificación por parte del sujeto pasivo; teniendo como sustento el Informe Final CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/00349/2013, por el cual se observó que el contribuyente presentó documentación en fotocopias simples que no constituyen pruebas conforme establece el art. 217 del CTB.

4. Mediante la nota MANACO/EXT 0131/03/13 presentada el 31 de mayo de 2013, el contribuyente ratificó la prueba presentada con anterioridad a la emisión de la Vista de Cargo 26-00066-13 y volvió a aclarar que la documentación original se encontraba en el Recurso de Alzada expediente ARIT-CBA-0039/2013.

5. Por la Resolución Determinativa 17-00275-13, la Administración Tributaria determinó una deuda tributaria total de 2.967.332 UFV's, por concepto de IVA de los períodos fiscales enero y febrero de 2009, incluyendo intereses y sanción por omisión de pago, emergente de la falta de prueba que respalde el crédito fiscal acumulado declarado para dichos períodos.

6. La referida resolución determinativa fue anulada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0545/2013, producto del recurso de revocatoria planteado por MANACO S.A, disponiéndose que se efectúe la valoración de los descargos presentados de conformidad al art. 212-c) del CTB; posteriormente, la Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014, que confirmó la resolución de recurso de alzada, instruyendo la valoración de las pruebas presentadas por el contribuyente durante el proceso determinativo, cumpliendo con los requisitos exigidos en los arts. 99 del CTB y 19 del DS 27310.

7. En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil, no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 135 se decretó "Autos para Sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer si la administración tributaria debió valorar la prueba documental presentada en fotocopias simples por el contribuyente durante el proceso determinativo.

##### VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad

jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su sala plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Sobre la carga de la prueba en el proceso tributario administrativo

El art. 76 del CTB dispone que “En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria”, de este presupuesto se entiende que en el caso de autos, si el contribuyente pretende hacer valer su derecho al crédito fiscal acumulado de periodos anteriores al momento de declarar sus obligaciones tributarias para los periodos enero y febrero del año 2009, ante el proceso de verificación aperturado por la Administración Tributaria, debe presentar aquellas pruebas de descargo que sustenten la procedencia y la cuantía de dicho crédito fiscal declarado; ahora bien, se tiene que dentro del plazo para la presentación de descargos otorgado por la Administración Tributaria, a través de la nota MANACO/EXT-0131/03/13, el contribuyente aclaró que los importes a verificar provienen de otras Declaraciones Juradas de julio de 2008, provenientes de un fallo judicial dentro de un proceso contencioso tributario favorable por un crédito de 5.086.411 UFV's (cinco millones ochenta y seis mil cuatrocientos once 00/100 unidades de fomento a la vivienda), además de rectificatorias debidamente probadas por las declaraciones juradas de julio de 2008 a febrero de 2009; presentando fotocopias simples de la R.A. N° 3908OTA0025/08 que aprobó una parte del crédito fiscal, testimonio del referido proceso contencioso tributario y las resoluciones emergentes del mismo, notas CITE:GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio y CITE:GDGC/DRE/435/2008 de 15 de julio, Testimonio de Fusión entre MANACO S.A. y PEMBROKE Ltda; aclarando que se presentó todo esto en fotocopias simples porque los originales se encuentran dentro de un recurso de alzada contra el SIN; asimismo, presentó copia legalizada de la R.A. N° 23-00034-09.

Posterior a su notificación con la Vista de Cargo 26-00066-13, el sujeto pasivo, mediante la nota MANACO/EXT 0131/03/13 presentada ante la Administración Tributaria el 31 de mayo de 2013, el contribuyente ratificó la prueba presentada con anterioridad a la emisión de la Vista de Cargo 26-00066-13 y volvió a aclarar que la documentación original se encontraba en el recurso de alzada correspondiente al expediente ARIT-CBA-0039/2013; por lo que, el sujeto pasivo señaló reiteradamente que presentaba toda la documental referida en fotocopia simple ya que la misma fue presentada en su oportunidad y en otro proceso tributario administrativo ante la administración tributaria, causa que en ese momento se encontraba en fase de impugnación vía recurso de alzada; al haber señalado tal aspecto, se tuvo por ofrecida y presentada dicha prueba, la cual debió ser considerada por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN; puesto que, si bien dicha documental se encontraba en posesión de la ARIT Cochabamba, la misma fue presentada en un anterior proceso de verificación o fiscalización seguido por la Administración Tributaria, siendo que esta última institución elevó dichos antecedentes administrativos ante la Autoridad de Impugnación Tributaria debido a un recurso de revocatoria planteado por el sujeto pasivo, lo que hace razonablemente extensible el beneficio de tenerse por ofrecida y presentada dicha prueba, con su simple señalamiento por parte de MANACO S.A.

A todo esto, se agrega que el art. 74 del CTB, dispone la aplicabilidad de los principios constitucionales de naturaleza tributaria aplicables y los principios de derecho administrativo, entre ellos se tienen el de verdad material consagrada en los arts. 180-I de la CPE y 4-d) de la LPA; principio que debió ser considerado en el caso de autos, debiendo la Administración Tributaria haber investigado y buscado establecer a la verdad material acerca de los hechos y elementos que hacían a la procedencia y cuantía del crédito fiscal acumulado observado al contribuyente, más no simplemente descartar la consideración de la prueba señalada por el mismo, vulnerando su derecho y garantía al debido proceso en su elemento de valoración de la prueba, dado que la aplicabilidad al caso de autos del art. 76 del CTB, hace inoponibles los formalismos documentales contenidos en el art. 217-a) del CTB e inaplicable su rechazo con base en lo dispuesto por el art. 81 del mismo cuerpo legal, ya que para llegar a dicha conclusión la administración tributaria debe compulsar la prueba documental original o legalizada ya presentada en el otro proceso tributario administrativo seguido contra el mismo sujeto pasivo.

Si bien la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en el presente proceso contencioso administrativo argumentó sobre la referida prueba, indicando que no existe elemento ni resolución alguna por la que MANACO S.A. se hubiera beneficiado de dicho crédito fiscal otorgado a la empresa PEMBROKE Ltda. –a pesar de la fusión de las mismas–, este análisis probatorio no fue plasmado oportunamente en la Resolución Determinativa 17-00275-13; por lo que, no se fundamentó adecuadamente ni se motivó con base en la prueba señalada por el contribuyente, incumpliendo el art. 99-II del CTB y vulnerando el derecho y garantía al debido proceso, consagrado en los arts. 115-II y 117-I de la CPE.

A mayor abundamiento, al respecto, la S.C.P. N° 1198/2014 de 10 de junio, emitió el siguiente entendimiento:

“El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los

hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella”.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, el emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa, ya que la Administración Tributaria no logró desvirtuar lo resuelto en instancia administrativa recursiva.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 52 a 58, interpuesta por la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0562/2014 de 14 de abril, corriente de fs. 31 a 48, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



614

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 66 a 70 vta., en la que Verónica Sandy Tapia en representación de la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico 0651/2014 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 72; la contestación de fs. 92 a 100; réplica de fs. 104 a 107 vta.; dúplica de fs. 110 a 111, apersonamiento de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en su condición de Gerente General de la Empresa Minera Vinto y tercero interesado fs. 114 a 117; los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que por las facultades conferidas por el art. 100 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA), ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034148611, correspondiente al periodo octubre 2012, por lo que el 11 de septiembre de 2013, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 13990200451, poniendo en conocimiento a su vez el

requerimiento de documentación N° 13400900005, por el que se solicitó documentación detallada en el mencionado actuado, concediéndose a dicho propósito el plazo de cinco días para su presentación, el cual fue cumplido dentro el plazo establecido.

Manifiesta que, el 24 de septiembre de 2013, se emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/130/2013, por el que se concluyó como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, corresponde la devolución de Bs 15.712.606.- por el IVA del periodo octubre de 2012.

Sostiene que el 30 de septiembre de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00865-13, por la cual se ratificó a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal octubre 2012 el importe de Bs 15.712.606.

Por último indica que, el 20 de enero de 2014 se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0061/2014 y el 26 de abril de ese año, se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0651/2014.

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

Indica que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución emitida por la AGIT por la que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/R.A. N° 0061/2014, misma que a su vez dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00865-13, se tiene la siguiente observación y descripción de agravios:

#### Medios fehacientes de pago.

Extractando algunas partes de la Resolución impugnada, manifestó que según el art. 65 de la L. N° 2492, concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la ley.

Señaló también que se observaron las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que el importe del crédito fue depurado.

Más adelante, citando y transcribiendo de manera textual los numerales 11 del art. 66, 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, así como el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, sostiene que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, aplicó estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente ya que de la revisión de antecedentes, sostuvo que se constató que las Facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), y facturas Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL, y facturas Nos. 2459, 13892, 2127 y 13829, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas; por lo que se observó el crédito fiscal de Bs 3.449.940.- debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 15.712.606.- por el IVA, haciendo constar que una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas en el proceso de verificación.

Indica que la AGIT señaló que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera (RM), presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues la Empresa Metalúrgica Vinto, en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009 con número de orden N° 4037592658, N° 403759191, N° 4037591707 y N° 4037591797, Cuadro de Retenciones de Regalía Minera y Cuadro desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento de normativa vigente, éstos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de Resumen de Liquidaciones Finales Facturados de lotes emitidas por COMIBOL, Cuadro de Determinación del Importe de la Factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, documentación de la cual se evidencia que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008.

Añade que, la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, lo que no es considerado por el proveedor de la Corporación Minera de Bolivia, que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta del mineral sin descontar la retención por Regalía Minera, tal cual se evidencia en el Cuadro Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes presentado, por lo que la EMV estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación con componente de RM, lo que contraviene lo establecido en el D.S. N° 25465, que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el IVA, ICE Y GA.

Agrega que, como se puede evidenciar de los papeles de trabajo, el Departamento de Fiscalización ha considerado los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuadro administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874; es decir, no se depuró la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino sólo la parte no respaldada, no habiéndose en ningún momento vulnerado derechos del sujeto pasivo.

Por ello considera ilegal la conclusión arribada por la AGIT, ya que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago, no demuestran el 100% del pago total de importe facturado de las compras. Señala asimismo, que de acuerdo al art. 12 de la L. N° 1489, modificada por la L. N° 1963, que dispone: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora". Por su parte, el art. 13 de la citada Ley, modificada por L. N° 1663, establece: "Con el objetivo de evitar la expropiación de componentes

impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora (...) de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843”.

Expresa que, resulta claro y ampliamente demostrado que los actos de la Administración Tributaria fueron desarrollados observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, por tanto, confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA N° 23-0865-13 de 30 de septiembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 19 de febrero de 2015, que cursa de fs. 92 a 100, expresando lo siguiente:

Sobre las facturas observadas por medios fehacientes de pago, sostuvo que art. 4-I del D.S. N° 29577, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial; el art. 12 del citado Decreto Supremo, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la Regalía Minera liquidada por sus proveedores; por otra parte, conforme al art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, incluyendo el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de dicha Ley; es decir, que cumpla con los requisitos de validez, que son: a) estar respaldado con la factura original o documento equivalente; b) que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y, c) que la transacción se haya realizado efectivamente. Siendo evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

Indica que, en el caso de venta de minerales cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto de Venta no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto que, la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de Venta, sin la aplicación del IVA.

Manifiesta que, en el presente caso las compras realizadas por la Empresa Metalúrgica Vinto a la COMIBOL, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contrato registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta, a efectos de determinar la Base Imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera.

Manifiesta que, se evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o el precio facturado, la COMIBOL, como vendedor del mineral obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la Administración Tributaria, pues las Liquidaciones Finales efectuadas por el comprador reflejan que el Valor Neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a Regalía Minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal calculada sobre el Valor Bruto de Venta, es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la empresa ahora demandante, debe empezar a favor del vendedor.

Añade que, la Administración Tributaria según la Resolución administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00865-13, sustenta su observación en la aplicación del inciso b) del párrafo IV del art. 4 del D.S. N° 29577, la respecto, cabe indicar que la cita de dicha normativa no resulta pertinente al caso en análisis, ya que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parágs. I, II y III del citado art. 4, que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la Regalía Minera, se determina conforme al parág. I del art. 4 del D.S. N° 29577, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial, por lo expuesto lo aseverado por la entidad demandante carece en absoluto de contenido jurídico tributario. Respaldando su posición citó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0446/2012 y la Sentencia 30/2014 de 14 de mayo, emitida por Sala Plena de este Tribunal.

### II.1. Petitorio.

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

### III. Argumentos de la réplica y dúplica.

La entidad demandante a través de su memorial de réplica cursante de fs. 104 a 107 vta., reiteró los argumentos de su demanda, al igual que la AGIT, que por memorial de dúplica que cursa de fs. 110 a 111, reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda.

### IV. Intervención del tercero interesado.

Cursa el apersonamiento de Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, Gerente General de la Empresa Minera Vinto, como tercero interesado, quien por memorial cursante de fs. 114 a 117, subsanado a fs. 126, se apersonó al proceso, haciendo una recopilación de antecedentes de hecho y de derecho expresados en la fase recursiva de alzada y jerárquica, indicando que de la documentación presentada al



SIN Oruro se evidencia que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neta de venta o precio facturado, la COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la Administración Tributaria, pues las liquidaciones finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el Valor Neto sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la RM; en consecuencia, las observaciones de la Administración Tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en las facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por COMIBOL y Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL, no corresponden al estar respaldadas.

Por lo señalado solicitó se declare improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN.

V.- Antecedentes administrativos procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1) La Administración Tributaria, procedió a realizar la Orden de Verificación CEDEIM N° 13990200451, notificada al sujeto pasivo el 11 de septiembre de 2013, cuyo alcance comprendía al periodo fiscal octubre 2012, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, producto de la cual, luego de analizar los descargos presentados por la Empresa Metalúrgica Vinto, el 27 de junio de 2013, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13, en la que se estableció como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 3.449.940.

2) Posteriormente, la Empresa Metalúrgica Vinto, impugnó la referida Resolución Administrativa, haciendo uso del Recurso de Alzada, el cual mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0061/2014 de 20 de enero, que Revocó Parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13, dejando sin efecto el importe observado como no sujeto a devolución impositiva de Bs 3.202.734.- y se confirmó el importe de Bs 2.788.216.- por depuración del crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV's, sin respaldo de medios fehacientes de pago, como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal octubre de 2012, manteniendo el monto de Bs 15.712.606.- establecido como importe a devolver por la Administración Tributaria, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs 18.915.340.

3) La mencionada Resolución de Recurso de Alzada, fue a su vez impugnada tanto por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, mediante la interposición de recurso jerárquico, que merecieron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0651/2014 de 25 de abril, dictada por la AGIT, que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0061/2014, en la parte referida a las compras que no cuentan con el sustento de medios fehacientes de pago; manteniendo la depuración del crédito fiscal de Bs 2.802.171.- estableciendo el importe total a devolver de Bs 18.901.385.- correspondiente al periodo fiscal octubre de 2012.

4) En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 144 se decretó "Autos para Sentencia".

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar, si la Administración Tributaria obró de manera correcta al haber depurado las facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia y, facturas Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL, y facturas Nos. 2459, 13892, 2127 y 13829, porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, al haberse incluido en las mismas el importe retenido por Regalía Minera.

VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

VI.2. Sobre la Regalía Minera y los medios fehacientes de pago.

Ingresando al análisis del caso concreto, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, impetra se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0651/2014 de 25 de abril, emitida por la autoridad demandada, argumentando que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, a cuya consecuencia, se estaría otorgando al contribuyente Empresa Metalúrgica Vinto, la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera.

A objeto de resolver la referida controversia, se debe tener presente que el art. 66.11 de la L. N° 2492, establece como facultad específica de la Administración Tributaria: "aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción"; asimismo, el art. 70-4 de la misma Ley, señala que: "constituye obligación tributaria del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos...".

Por su parte, el art. 12-III del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó el art. 37 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, establece que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos, a través de medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. El art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843 y que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley antes referida, en este sentido, como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regális*, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalarario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Minera Vinto, están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día quince (15) del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que la EMV es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (EMV) es simplemente un agente de retención, motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la Regalía Minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución; consiguientemente, la Administración Tributaria actuó correctamente al realizar la depuración parcial de las facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), y facturas Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL, al haber constatado que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, por consiguiente, la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577.

Finalmente, la autoridad demandada respaldó su posición invocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0446/2012; al respecto, se debe hacer notar que las resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria, no pueden ser tomadas como jurisprudencia, por no ser vinculantes, sino tan sólo como doctrina, y en cuanto a la Sentencia 30/2014 de 14 de mayo, emitida por Sala Plena de este Tribunal, se puede evidenciar que la misma no es contraria a la presente Sentencia, siguiendo la uniforme línea jurisprudencial asumida por este Tribunal, con relación a la Regalía Minera y los medios fehacientes de pago.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda cursante de fs. 66 a 70 vta.; y consecuentemente, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico 0651/2014 de 25 de abril y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0061/2014 de 20 de enero; y se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13 de 27 de junio de 2013, en cuanto a las facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), y facturas Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL, correspondiente a las Regalías Mineras. La Administración Tributaria practicará la liquidación conforme a lo ordenado.

No suscriben los Magistrados Jorge I. von Borries Méndez ni Rita Susana Nava Durán al emitir voto disidente.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



615

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 58 a 63, en la que Verónica Sandy Tapia en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0650/2014 de 25 de abril y Auto Motivado AGIT- RJ 0055/2014 de 12 de mayo, emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 65; la contestación de fs. 87 a 95; réplica de fs. 116 a 118 vta.; dúplica de fs. 121 a 122, la notificación de fs. 134, al tercero interesado Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA); los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que por las facultades conferidas por el art. 100 de la L. N° 2492, la Administración Tributaria procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), relativa al Impuesto al Valor Agregado (IVA), ello en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE N° 4034143038, correspondiente al periodo noviembre 2011, por lo que el 01 de agosto de 2012, se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Externa N° 00120VE00102, poniendo en conocimiento a su vez el requerimiento de documentación N° 113565, por el que se solicitó documentación detallada en el mencionado actuado, concediéndose a dicho propósito el plazo de cinco días para su presentación, el cual fue cumplido dentro el plazo establecido.

Manifiesta que, el 13 de agosto de 2013, se emitió el informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/095/2013, por el que se concluyó como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificado de Devolución Impositiva CEDEIM, corresponde la devolución de Bs 2.424.586.- por el IVA del periodo noviembre de 2011.

Sostiene que el 30 de septiembre de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00882-13, por la cual se ratificó a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA por el periodo fiscal noviembre de 2011 el importe de Bs 2.424.586.

Por último indica que, el 27 de enero de 2014 se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARITLPZ/RA 0085/2014 y el 25 de abril de ese año, se pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0650/2014.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución emitida por la AGIT por la que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0085/2014, misma que a su vez dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00882-13, se tiene la siguiente observación y descripción de agravios:

Medios fehacientes de pago.

Extractando algunas partes de la Resolución impugnada, manifestó que según el art. 65 de la L. N° 2492, concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometidos a la Ley.

Señaló también que se observaron las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, en conformidad a la verificación de medios fehacientes de pago que no demuestran el 100% del pago de los importes facturados por sus proveedores, por lo que el importe del crédito fue depurado.

Más adelante, citando y transcribiendo de manera textual los numerales 11 del art. 66, 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, así como el art. 37 del D.S. N°27310, modificado por el parágrafo III del art. 12 del D.S. N°27874, sostiene que la Gerencia Distrital de Oruro del SIN, aplicó

estrictamente lo señalado en las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente ya que de la revisión de antecedentes, sostuvo que se constató que las facturas Nos. 11149, 14134 y 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, no contaban con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas; por lo que se observó el crédito fiscal de Bs 431.437.- debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 2.424.586.- por el IVA, haciendo constar que una vez comunicados los resultados al contribuyente, el mismo no presentó ninguna objeción a las observaciones establecidas en el proceso de verificación.

Indica que la AGIT señaló que los medios fehacientes de pago por Regalía Minera (RM), presentados por el contribuyente son válidos, argumento errado pues la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A., en el proceso de verificación adjuntó certificación de boleta de pago formulario 3009 con número de orden N° 4035104058 y 4035317358, Cuadro de Retenciones de Regalía Minera y Cuadro desglosado de Retención de Regalía Minera, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento de normativa vigente, éstos no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), adjunta fotocopia de compra de mineral, fotocopia de Resumen de Liquidaciones Finales Facturados de lotes emitidas por COMIBOL, Cuadro de Determinación del Importe de la Factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones filiales de mineral, documentación de la cual se evidencia que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, lo cual contraviene el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008.

Añade que, la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que este hecho implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, lo que no es considerado por el proveedor del Corporación Minera de Bolivia, que calculó el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta del mineral sin descontar la retención por Regalía Minera, tal cual se evidencia en el Cuadro Resumen de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes presentado, por lo que la Operaciones Metalúrgicas S.A., estaría solicitando la devolución del Crédito Fiscal IVA de exportación con componente de RM, lo que contraviene lo establecido en el D.S. N° 25465, que estipula que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el IVA, ICE Y GA.

Agrega que, como se puede evidenciar de los papeles de trabajo, el Departamento de Fiscalización ha considerado los pagos efectivamente respaldados con medios fehacientes de pago de las facturas señaladas en el cuadro administrativo, en estricta aplicación del art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874; es decir, no se depuró la totalidad del crédito fiscal generado en dichas facturas, sino sólo la parte no respaldada, no habiéndose en ningún momento vulnerado derechos del sujeto pasivo.

Por ello considera ilegal la conclusión arribada por la AGIT, ya que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal por importes iguales o superiores a 50.000 UFV, en conformidad a la verificación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria medios fehacientes de pago, no demuestran el 100% del pago total de importe facturado de las compras. Señala asimismo, que de acuerdo al art. 12 de la L. N° 1489, modificada por la L. N° 1963, que dispone: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora". Por su parte, el art. 13 de la citada Ley, modificada por L. N° 1663, establece: "Con el objetivo de evitar la expropiación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al valor agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora (...) de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843".

Expresa que, resulta claro y ampliamente demostrado que los actos de la Administración Tributaria fueron desarrollados observando en todo momento los principios de legalidad y presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe, previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

1.3. Petitorio. Concluyó solicitando se declare probada la demanda, por tanto, confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM Previa N° 23-0882-13 de 30 de septiembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 87 a 95, mediante el cual luego de hacer una relación de los antecedentes suscitados en sede administrativa, expresó lo siguiente:

Sobre las facturas observadas por medios fehacientes de pago, sostuvo que art. 4-1 del D.S. N° 29577, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional, el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial; el art. 12 del citado Decreto Supremo, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la Regalía Minera liquidada por sus proveedores; por otra parte, conforme al art. 5 de la L. N° 843, la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, incluyendo el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en los términos dispuestos en el art. 8 de dicha Ley; es decir, que cumpla con los requisitos de validez, que son: a) estar respaldado con la factura original o documento equivalente; b) que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y, c) que la transacción se haya realizado efectivamente. Siendo evidente que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza, la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador.

Indica que, en el caso de venta de minerales cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto de Venta no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto que, la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de Venta, sin la aplicación del IVA.

Manifiesta que, en el presente caso las compras realizadas por la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A., conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contrato registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta, a efectos de determinar la Base Imponible del IVA y la base de cálculo de la Regalía Minera.

Manifiesta que, se evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o el precio facturado, el vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la Regalía Minera como establece la Administración Tributaria, pues las Liquidaciones Finales efectuadas por el comprador reflejan que el Valor Neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a Regalía Minera, por el contrario determina el valor neto del mineral y por separado efectúa el cálculo tanto de la Regalía Minera como el IVA.

Añade que, la Administración Tributaria según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00865-13, sustenta su observación en la aplicación del inc. b) del parág. IV del art. 4 del D.S. N° 29577, al respecto, cabe indicar que la cita de dicha normativa no resulta pertinente al caso en análisis, ya que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parágs. I, II y III del citado art. 4, que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la Regalía Minera, se determina conforme al parág. I del art. 4 del D.S. N° 29577, en función al contenido fino de mineral y la cotización oficial, por lo expuesto lo aseverado por la entidad demandante carece en absoluto de contenido jurídico tributario. Respaldo su posición citó las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ 0220/2006, STG/RJ 0548/2008, AGIT-RJ 0150/2011 y AGIT-RJ 0492/2011.

#### II.1. Petitorio.

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

III. Argumentos de la réplica y dúplica. La entidad demandante a través de su memorial de réplica cursante de fs. 116 a 119, reiteró los argumentos de su demanda, al igual que la AGIT, que por memorial de dúplica que cursa de fs. 121 a 122, reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda.

#### IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 65 se dispuso la notificación al tercero interesado Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 134; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso.

#### V. Antecedentes administrativos procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1) La Administración Tributaria, procedió a realizar la Orden de Verificación CEDEIM N° 00120VE00102, notificada al sujeto pasivo el 01 de agosto de 2012, cuyo alcance comprendía al periodo fiscal noviembre 2011, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, producto de la cual, luego de analizar los descargos presentados por OMSA, el 30 de septiembre de 2013, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 2300882-13, en la que se estableció como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 431.437.-, y autoriza la devolución mediante CEDEIM por el monto de Bs 2.424.586.- por el IVA del periodo noviembre 2011.

2) Posteriormente, la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A., impugnó la referida Resolución Administrativa, haciendo uso del Recurso de Alzada, el cual mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2014 de 27 de enero, que Revocó Parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00882-13, dejando sin efecto el importe observado como no sujeto a devolución impositiva de Bs 12.222.- correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajadería S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, superiores a 50.000.- UFV's respaldadas por el pago de Regalías Mineras; y se confirmó el importe de Bs 419.215.- sin respaldo de medios fehacientes de pago, como no sujeto a devolución impositiva del periodo fiscal noviembre 2011, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs 2.436.808.

3) La mencionada Resolución de Recurso de Alzada, fue a su vez impugnada tanto por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, mediante la interposición de recurso jerárquico, que merecieron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0650/2014 de 25 de abril, dictada por la AGIT, que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2014, dejando sin efecto legal la depuración del crédito fiscal IVA por Bs 9.369.- que cuenta con medios fehacientes de pago, manteniendo firme la depuración de Bs 422.068.- por ausencia de medios fehacientes de pago, estableciendo un importe total a devolver de Bs 2.433.955.- correspondiente al periodo fiscal noviembre 2011.

4) La entidad demandada, en el otrosí 2do del memorial de fs. 87 a 95, hizo conocer que el recurso jerárquico y antecedentes administrativos, fueron enviados con el expediente N° 678/2014 a este Tribunal Supremo, aspecto que se puso en conocimiento de la parte demandada por providencia de fs. 113; en cuyo cumplimiento, mediante memorial de fs. 143, solicitó se proceda a la acumulación de los procesos signados con el N° 661/2014 y N° 678/2014, solicitud que fue declarada No Haber Lugar mediante Resolución N° 3/2016 de 18 de enero, que cursa de fs. 146 a 147.

5) En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 153 se decretó "Autos para Sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar, si la Administración Tributaria obró de manera correcta al haber depurado las facturas Nos. 11149, 14134 y 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, al haberse incluido en las mismas el importe retenido por Regalía Minera.

#### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Sobre la Regalía Minera y los medios fehacientes de pago.

Ingresando al análisis del caso concreto, la Gerencia Distrital Oruro del SIN, impetra se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0650/2014 de 25 de abril, emitida por la autoridad demandada, argumentando que la Regalía Minera no forma parte del importe facturado, ya que ello implicaría la aplicación del IVA sobre la RM, a cuya consecuencia, se estaría otorgando al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de Regalía Minera.

A objeto de resolver la referida controversia, se debe tener presente que el art. 66.11 de la L. N° 2492, establece como facultad específica de la Administración Tributaria: "aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deben ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción"; asimismo, el art. 70-4 de la misma ley, señala que: "constituye obligación tributaria del sujeto pasivo respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos...".

Por su parte, el art. 12-III del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, que modificó el art. 37 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004, establece que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos, a través de medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. El art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843 y que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la Ley antes referida, en este sentido, como los exportadores no generan o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Ahora bien, corresponde determinar si la retención por Regalías Mineras se constituye en un medio fehaciente de pago y a quién corresponde el deber de pago. A efecto de iniciar el análisis el Diccionario de la Lengua Española apunta que regalía (del latín *regalis*, regio) es la preeminencia, prerrogativa o excepción particular y privativa que en virtud de suprema potestad ejerce un soberano en su reino o Estado; p. ej., el batir moneda. 5. Econ. Participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio del permiso para ejercerlo.

La L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, modificatoria de la L. N° 1777 (Código de Minería), sobre el régimen regalarario e impositivo minero, señaló en el art. 96 que quienes realicen las actividades mineras de: a) prospección y exploración, b) explotación y concentración, c) fundición y refinación, d) comercialización de minerales y metales, están sujetos al pago de una Regalía Minera (RM) conforme a lo establecido en el presente título. Por su parte, el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, reglamentario de la anterior, estableció la forma de liquidación y pago, así como la base de cálculo y en su art. 21, señala expresamente que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales que no incluyan en su proceso productivo actividades de explotación minera propia, como es el caso de la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A.,

están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención; se concluye entonces, que el concepto regalía minera forma parte de un privilegio estatal impuesto por ley a las empresas que cumplen actividades mineras y que OMSA es agente de retención.

En el marco anterior, resulta evidente que el Comprobante de Pago de las Regalías Mineras es un documento fehaciente que evidencia no sólo la existencia de una transacción sino el pago de la misma; sin embargo, el monto pagado pertenece al proveedor que es el sujeto pasivo u obligado al pago de la regalía y el pagador (Operaciones Metalúrgicas S.A.) es simplemente un agente de retención, motivo por el cual, no puede obtener crédito fiscal de dicha operación como erróneamente entendió la autoridad demandada en la Resolución jerárquica en análisis, motivo por el que corresponde acoger la pretensión de la entidad demandante, en sentido de que la Regalía Minera no es sujeta al Impuesto al Valor Agregado y por tanto, no genera crédito fiscal, motivo por el cual, no correspondía que en la liquidación practicada por la autoridad demandada, se incluyan los importes correspondientes a la retención de la Regalía Minera para el cálculo del crédito fiscal sujeto a devolución; consiguientemente, la Administración Tributaria actuó correctamente al realizar la depuración parcial de las facturas Nos. 11149, 14134 y 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, al haber constatado que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la Regalía Minera retenida, por consiguiente, la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577.

Finalmente, la autoridad demandada respaldó su posición invocando las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ 0220/2006; STG-RJ 0548/2008; AGIT-RJ 0150/2011; y, AGIT-RJ 0492/2011; al respecto, se debe hacer notar que las resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria, no pueden ser tomadas como jurisprudencia, por no ser vinculantes, sino tan sólo como doctrina, en ese sentido, no corresponde a este Tribunal emitir mayores consideraciones al respecto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda cursante de fs. 58 a 63; y consecuentemente, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico 0650/2014 de 25 de abril y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2014 de 27 de enero; y se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00882-13 de 30 de septiembre de 2013, en cuanto a las facturas Nos. 11149, 14134 y 27, 182, 175, 178, 176, 179, 177, 174, 180, 188, 189, 190, 183, 185 y 187, emitidas por la Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia S.R.L., ACM Minería y Metalurgia y Solano Andrade Argandoña, correspondiente a las Regalías Mineras. La Administración Tributaria practicará la liquidación conforme a lo ordenado.

Devuélvase los antecedentes administrativos a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sea cumpliendo el procedimiento que corresponda.

No suscriben los Magistrados Jorge I. von Borries Méndez ni Rita Susana Nava Durán al emitir voto disidente.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



616

**Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA" c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 49 a 56 vta., subsanada a fs. 61, en la que Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldivar, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico 0632/2014 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 62; la contestación de fs. 66 a 74; réplica de fs. 98 a 101; dúplica de fs. 110 a 111, el apersonamiento de Verónica Sandy Tapia en su condición de Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales y tercero interesado (fs. 106 a 109); los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

## I. Contenido de la demanda.

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

La empresa demandante señala que presentó Solicitud de Devolución Impositiva, por el periodo fiscal agosto de 2011, solicitando la devolución del monto de Bs 2.325.522.- por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), luego de la fiscalización, el 16 de octubre de 2013, fueron notificados con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00883-13 de 24 de septiembre del mismo año, la cual resuelve la devolución mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), por el periodo octubre 2011, sólo del importe de Bs 1.960.851.- y como monto no sujeto a devolución la suma de Bs 364.671.

Ante esa determinación, OMSA interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ-RA 0087/2014 de 27 de enero, que dispuso revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00883-13, dejando sin efecto el reparo de Bs 83.976.- correspondientes al Crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, superiores a 50.000 UFV's; confirmando la depuración del monto de Bs 208.695.- al no estar íntegramente respaldado con medios fehacientes de pago, declarando como monto sujeto a devolución el importe de Bs 2.044.827.- por el periodo fiscal agosto/2011.

Contra la referida resolución de alzada, la empresa demandante interpuso recurso jerárquico en lo referente al monto no sujeto a devolución de Bs 208.695.-, que fue resuelto por la autoridad demandada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014 de 25 de abril, por la cual revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ-RA 0087/2014, dejando sin efecto el importe de Bs 87.128.- de los cuales Bs 84.662.- se encuentran respaldados por Regalía Minera y Bs 2.466.- por la Factura N° 189067, que cuenta con medios fehacientes de pago; manteniendo firme la observación de la Administración Tributaria de Bs 277.562.- por ausencia de medios fehacientes de pago, correspondiente al periodo fiscal agosto de 2011.

Deja constancia expresa de que de que los aspectos recurridos en la presente demanda, recaen únicamente sobre las facturas observadas por Bs 277.562.-, sin que forme parte de la litis que fueron aceptados por la AGIT en la Resolución Jerárquica impugnada.

### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, reiteró que el único objeto impugnado en la presente demanda, es el referido a la depuración de las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, correspondientes a los proveedores COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, con base en los siguientes fundamentos:

Luego de una transcripción íntegra del A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, emitido por la Sala Social y Administrativa de este Tribunal Supremo, referido a los medios fehacientes de pago, arguye que la línea jurisprudencial respecto al cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de tres requisitos sine qua non para poder beneficiarse del crédito fiscal, entre los que se encuentra la comprobación de la realización efectiva de la transacción, que se perfecciona con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530; por otra parte establece que, si bien los medios de pago revisados por la Administración Tributaria no respaldan el total de las compras, ello no significa que las transacciones no se hubiesen efectuado; y, finalmente que, una observación que depure crédito fiscal, basada en el hecho de que no existen medios fehacientes de pago totales, contravienen el principio de legalidad, establecido en el art. 6 de la L. N° 2492.

Luego de dicha cita, manifiesta que durante el proceso demostraron la efectiva existencia de la transacción a través de la presentación de varios documentos, como ser: pólizas de importación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, declaraciones únicas de exportación, certificados de peso y calidad, certificados de análisis y otros, los cuales demuestran que OMSA, realizó efectivamente la compra del material y lo exportó después del proceso de fundición, estando la transacción documentalmente respaldada, por lo que no existe el incumplimiento mencionado por la AGIT.

Agrega que, las observaciones realizadas en la Resolución Administrativa por la Administración Tributaria, son contrarias al principio de país de destino o ajuste de frontera, toda vez que este principio busca que en las operaciones de comercio exterior, las mercancías de exportación no sean gravadas en el territorio de origen sino en la jurisdicción territorial del país importador, procediendo para tal efecto a la devolución de los impuestos al consumo, al efecto cita la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0012/2004 de 10 de septiembre, mencionando que el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), lo menciona y considera siempre en sus argumentos para respaldar depuraciones a créditos fiscales, siendo que la devolución impositiva es una erogación a favor de los exportadores; concepción totalmente errada, que va en contra del principio señalado. Indica que, la depuración asumida por la AGIT respecto a la depuración de las facturas ya indicadas, es contraria con el principio de neutralidad impositiva, aplicable para las exportaciones mediante la devolución de impuestos internos bajo el sistema de crédito-débito fiscal en el caso del IVA, y la devolución de aranceles de importación pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de mercancías exportables, por lo que la negativa a dicha devolución por cualquier motivo, es ilegal y constituye una vulneración a los derechos de los contribuyentes y una doble recaudación y cobro del mismo impuesto, que su propio acreedor (Fisco) ya lo ha cobrado, en vista de que en el presente caso, los vendedores (proveedores de los minerales) han declarado y pagado oportunamente dicho impuesto; consecuentemente, el crédito fiscal debe ser sujeto a devolución impositiva, en la medida que se ha comprobado la existencia de la transacción y el pago oportuno del IVA reclamado, de otra forma se distorsiona el principio de neutralidad impositiva para el fomento de las exportaciones.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, y en consecuencia, se revoque parcialmente las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0632/2014 de 25 de abril y Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00883-13 de 24 de septiembre de 2013, dejando sin efecto la depuración de Bs 277.542.-, efectuada por la Administración Tributaria.



## II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 07 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 66 a 74, mediante el cual luego de hacer una relación de la normativa aplicable al caso de autos, expresó lo siguiente:

La Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, debido a que las mismas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, debido a que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad, incumpliendo lo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874, habiendo la Administración Tributaria considerado documentación presentada por el sujeto pasivo que permitió cuantificar el monto pagado, resultando según el Papel de Trabajo "Determinación del importe efectivamente pagado", una diferencia no cancelada, establecida en el Papel de Trabajo "Verificación de Compras — Medios fehacientes de pago".

Con relación a los demás aspectos denunciados por la empresa demandante, referidos a la vulneración de los principios de país de destino y de neutralidad impositiva, aclara que los arts. 139 inc. b) y 144 de la L. N° 2492 y 198 inc. e) y 211.1 de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada, deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT, pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde pronunciamiento ni respuesta a puntos no impugnados en el recurso jerárquico por el demandante, en estricta observancia del principio de congruencia, que debe regir en la justicia tributaria, más aún cuando dichos puntos, al no haber sido reclamados e impugnados en los recursos de alzada y jerárquico, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante, no mereciendo mayor consideración, fundamenta su posición en las SSCC 1273/2005-R de 14 de octubre, 0903/2012 de 22 de agosto y la Sentencia 0228/2013 de 02 de julio, emitida por Sala Plena de este Tribunal Supremo.

### II.1. Petitorio.

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

### III. Argumentos de la réplica y dúplica.

La empresa demandante a través de su memorial de réplica cursante de fs. 98 a 101, reiteró los argumentos de su demanda, indicando que la solicitud de devolución es sobre un monto que el SIN percibió oportunamente y que hoy se niega a devolver, lo cual incumple la norma de la Devolución Impositiva. Con relación a la cita del "principio de país de destino" en su demanda, es un argumento legal que forma parte de su defensa, no un nuevo punto de impugnación, como incorrectamente señala la AGIT en su memorial de defensa.

La autoridad demandada, por memorial de dúplica que cursa de fs. 110 a 111, manifestó que si bien las notas fiscales en cuestión se encuentran registradas contablemente y que además cuentan con documentos sobre el pago; empero, OMSA S.A., no acreditó los formularios pertinentes con los cuales empozó dichos aportes, no habiendo respaldado de manera íntegra y documentadamente los mismos, cuando era su obligación acreditar la prueba pertinente según el art. 76 de la L. N° 2492, por lo que la instancia jerárquica aplicó correctamente la normativa en actual vigencia.

### IV. Intervención del tercero interesado.

La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica Sandy Tapia, se apersonó al presente proceso en su calidad de tercero interesado, señalando nuevos aspectos que no son objeto del presente proceso, sin referirse específicamente al punto referido a la depuración de las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, que como se dijo es el objeto de la presente demanda.

### V. Antecedentes administrativos procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1) La Administración Tributaria, procedió a realizar la Orden de Verificación CEDEIM N° 00120VE00030, notificada al sujeto pasivo el 01 de agosto de 2012, cuyo alcance comprendía al período fiscal agosto 2011, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, producto de la cual, luego de analizar los descargos presentados por OMSA, el 24 de septiembre de 2013, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00883-13, en la que se estableció como importe no sujeto a devolución la suma de Bs 364.671.-, y autoriza la devolución mediante CEDEIM por el monto de Bs 1.960.851.-, por el IVA del período agosto 2011.

2) Posteriormente, la Empresa Operaciones Metalúrgicas S.A., impugnó la referida Resolución Administrativa, haciendo uso del Recurso de Alzada, el cual mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0087/2014 de 27 de enero, que Revocó Parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00883-13, dejando sin efecto el importe observado como no sujeto a devolución impositiva de Bs 83.976.-, correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, superiores a 50.000.- UFV's respaldadas por el pago de Regalías Mineras; y se confirmó el importe de Bs 280.695.-, sin respaldo de medios fehacientes de pago, como no sujeto a devolución impositiva del período fiscal agosto 2011, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs 2.044.827.-, por dicho período fiscal.

3) La mencionada Resolución de Recurso de Alzada, fue a su vez impugnada tanto por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, mediante la interposición de recurso jerárquico, que merecieron la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0632/2014 de 25 de

abril, dictada por la AGIT, que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0087/2014, dejando sin efecto legal la depuración del crédito fiscal IVA por Bs 87.128.- (Bs 84.662.- respaldado con el pago de Regalía Minera y Bs 2.466.- por la Factura 189067 que cuenta con medios fehacientes de pago), manteniendo firme la observación de Bs 277.542.- por ausencia de medios fehacientes de pago, estableciendo un importe total a devolver de Bs 2.047.980.-, correspondiente al periodo fiscal agosto 2011.

4) En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 112 se decretó "Autos para Sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar a) si la autoridad demandada obró de manera correcta al haber depurado las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, correspondientes a los proveedores COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, porque las mismas no contaban con medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas; y, b) si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0632/2014 de 25 de abril, en lo referente a la depuración de las referidas facturas, transgredió los principios de país de destino y de neutralidad impositiva.

#### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. De las Facturas observadas por medios fehacientes de pago.

Previamente resulta pertinente señalar que se entiende por medio fehaciente de pago, debiendo considerar lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: "medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)".

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4-a), concordante con el art. 8-a) ambos de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843; y, 3) La realización efectiva de la transacción; es decir, que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N° 21530.

Debe tenerse presente que el primer y el último requisito señalados, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, siendo insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente; es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables -susceptibles de ser verificados establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada, específicamente los pagos por la adquisición y venta de bienes y servicios, deberán estar respaldados a través de documentos reconocidos por el sistema bancario y de intermediación financiera.

Sobre el tema, la normativa que regula la materia y que se encontraba vigente en el momento de la presentación de la solicitud de devolución impositiva y de la verificación efectuada por la Administración Tributaria, corresponde al art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el D.S. N° 27874, que señala: -Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a cincuenta mil 00/100 unidades de fomento a la vivienda, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito correspondiente".

Ahora bien, en el rubro denominado facturas observadas por medios fehacientes de pago, la Administración Tributaria en la verificación previa efectuada, observó que las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, no cuentan con los medios fehacientes de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas.

Sobre el tema, la autoridad demanda señala que si bien la normativa no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de ellas; empero, al haber verificado la compraventa de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las mencionadas facturas, situación aceptada por Operaciones Metalúrgicas S.A., al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra; por lo que la AGIT en cumplimiento del parágrafo II del artículo 63 de la L. N° 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, únicamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas.

En síntesis, de todo lo fundamentado se concluye que el mandato legal es claro en cuanto a que todas las compras por importes mayores a 50.000 UFV's, deben ser respaldadas con medios fehacientes de pago, de donde se infiere que se devuelve lo efectivamente cancelado, coincidiéndose con el criterio esgrimido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquica impugnada, relativo a que si bien la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las facturas, al no haber sido respaldadas completamente con medios fehacientes de pago; sin embargo —actuando con ecuanimidad, al haber verificado la compraventa del mineral y su pago parcial, admitió lo efectivamente pagado, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs 364.671.-; en observancia del principio non reformatio in peius, aplicable al ámbito del Derecho Administrativo, principio que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante; pues en virtud de este principio, la autoridad competente para resolver el recurso administrativo, debe adecuarse en la resolución al petitum o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación.

Es también necesario señalar a la empresa demandante, que la presentación de una solicitud de devolución impositiva conlleva la responsabilidad y el deber ineludible de cumplir con la normativa legal y reglamentaria a efecto de obtener el reconocimiento del derecho invocado, principio de legalidad cuyo cumplimiento es obligatorio, porque además de ser el sustento de la actividad de gobernantes y gobernados, garantiza la igualdad de todas las personas que se encuentran en la misma situación; en ese sentido, conforme al citado artículo 37 del D.S. N° 27310, cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.- UFV's, deberán ser respaldadas a través de medios fehacientes de pago, disposición que en ningún caso establece el respaldo parcial de las compras sino que las mismas deben estar respaldadas en su totalidad. Por lo argumentado, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha obrado correctamente en lo determinado respecto a este punto.

Por último, respecto a si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0632/2014 de 25 de abril, en lo referente a la depuración de las referidas facturas, transgredió los principios de país de destino y de neutralidad impositiva, este Tribunal no puede pronunciarse al respecto, puesto que es un agravio que no fue reclamado por la empresa ahora demandante en sede administrativa, impidiendo así a la AGIT emitir resolución expresa y fundamenta al respecto, y en consecuencia, revisarlo ahora en control de legalidad de la Referida Resolución Jerárquica acto administrativo mediante el proceso contencioso administrativo, de acuerdo al propio principio de congruencia y de auto tutela de la administración; pues, a esta instancia solamente le corresponde verificar la correcta aplicación de la normativa legal que sirvió de fundamento a la Resolución Jerárquica impugnada, por lo que este motivo no merece consideración alguna, debido al principio de prohibición de per saltum (pasar por alto) en nuestro sistema recursivo, como también al principio de pertinencia y congruencia.

### VI.3. Conclusión.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal, con relación a la depuración de las facturas N° 639, 640, 10899, 10898, 14041 y 14042, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadería, único objeto impugnado en la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 49 a 56 vta., subsanada a fs. 61, interpuesta por Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldivar; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0632/2014 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



617

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 24 a 27 y vta., interpuesta por el Lic. Marco Antonio Aguirre Heredia, en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el N° 544/2014, seguido por Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), cuya demanda cursa de fs. 56 a 65 vta., ambos procesos planteados contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 4 a 23 del Expediente N° 541/2014 y 34 a 53 del Expediente N° 544/2014), las contestaciones, el memoriales de réplica, dúplica, el memorial presentado por el tercero interesado, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda (Expediente N° 541/2015).

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

Que la Gerencia Grandes Contribuyentes GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Lic. Marco Antonio Aguirre en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0208-14 de 28 de marzo de 2014 (fs. 1 del expediente) se apersonó por memorial de fs. 24 a 27 vta., manifestando que conforme al art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 de 23 de abril de 2002, arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables en materia tributaria por disposición del art. 74-2 de la L. N° 2492 y del parág. I del art. 10 de la L. N° 212, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que en 4 de julio de 2013 la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emitió la R.A. N° 21-0012-2013, que determinó un monto de UFV's 57.707.- por concepto de Impuesto Indebidamente Devuelto, emergente de las Ordenes de Verificación Externa Nos. 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460.

Que en fecha 6 de septiembre de 2013 el contribuyente, Maderera Boliviana Etienne S.A. "MABET" S.A., interpuso el recurso de alzada contra la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-00122013.

Señaló que en 9 de diciembre de 2013 la Autoridad de Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013 que determinó Confirmar la resolución impugnada.

Indicó que en 31 de diciembre de 2013 el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico en contra de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013.

Finalmente manifestó que el 27 de febrero de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014, que determinó revocar parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a los gastos por servicio de notaria vinculados a la actividad exportadora, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611.

I.2. Fundamentos de la demanda.

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

Que la administración tributaria procedió a la depuración de las Facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979 que reflejan el servicio de notaria, empero estas no se encuentran vinculadas con la actividad de exportador que tiene el contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A.; expresó que no basta que en la factura figure una descripción por documentos relacionados con el nombre de la empresa, sino también demostrar que refleje el gasto vinculado a la actividad principal del contribuyente, que así lo dispuso la jurisprudencia al establecer que para la apropiación de crédito fiscal que contienen las facturas se deben cumplir con una serie de requisitos que son: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada del sujeto pasivo; y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Indicó que en la actualidad no son suficientes los 3 requisitos antes referidos, ya que los mismos tienen correspondencia con otros requisitos establecidos en otras normas tributarias de cumplimiento obligatorio. Señaló que similar razonamiento ha empleado la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 0147/2011 de 9 de marzo.

Manifestó también que el Tribunal Supremo de Justicia, respecto a la insuficiencia de los tres requisitos para la aprobación del crédito fiscal y la necesidad de los medios fehacientes de pago, estableció mediante el A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012, que es insuficiente presentar la factura como prueba, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente es decir

deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables susceptibles de ser verificados establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio. Asimismo para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta deberá estar materialmente documentada en los libros de registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, kárdex de inventarios, hojas de control de almacén o remisión de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Refirió que de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente en materia tributaria, se tiene que la devolución impositiva por el IVA, en el caso de las exportaciones debe estar vinculado necesariamente a los gastos y costos directamente relacionados con la exportación y que en este caso específico la actividad del contribuyente se relaciona con las actividades de fabricación de productos de madera, corcho, paja y materiales trenzables; fabricación de muebles de todo tipo, silvicultura, extracción de madera y actividades conexas, la importación y exportación, venta al por mayor de enseres domésticos, por lo que los servicios prestados por el servicio de notaría no están directamente relacionados con la exportación ni tampoco forman parte del valor exportado.

Que de acuerdo a lo determinado por el art. 8-a) de la L. N° 843, dispone que los exportadores recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Señaló en el sentido de la línea jurisprudencial la Sentencia N° 245/2012 de 1 de octubre, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que determinó que se excluyen los pagos de honorarios profesionales de abogados a la actividad de exportación al no relacionarse directamente, por lo que indicó que la depuración de las Facturas Nos. 8263, 4315, 8322, 8332, 41653 y 8979 que realizó la Administración Tributaria del crédito fiscal IVA indebidamente devuelto al contribuyente, fue correcta al no estar vinculados directamente con la actividad exportadora. Refirió a su vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria basa su decisión de revocar el reparo determinado por la administración tributaria sin ningún tipo de fundamento por lo que mencionó la S.C.P. N° 0683/2013 de 3 de junio.

Finalmente concluyó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneró lo determinado por los arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843, 1 de la L. N° 1963 y 3 del D.S. N° 25465.

Petitorio.

Concluyó solicitando que se emita sentencia declarando la demanda contenciosa administrativa probada en todas sus partes, y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, únicamente sobre las Facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, y manteniéndose firme y subsistente en su integridad la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-00122-2013.

I.3. De la contestación de la demanda.

Que por proveído de fs. 30 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación de la autoridad demandada, se ordenó que se libre provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a MABET S.A., en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa si así lo considera conveniente.

Por memorial de fs. 100 a 104 y vta., la Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fs. 105 se corra traslado a la parte demandante a efectos que presente réplica.

La autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que con referencia a la vulneración del art. 8-a) de la L. N° 843, y art. 1° de la L. N° 1963, que modifica el art. 12 de la L. N° 1489, señaló que el IVA es un impuesto indirecto y no acumulativo, es decir, aplicable a todas las etapas del ciclo productivo, permitiéndose en cada una de ellas deducir el impuesto pagado en la etapa anterior. Señaló, que los arts. 7, 8 y 9 de la L. N° 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963, establecen que en cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora.

Manifestó, que el artículo 3 del D.S. N° 25465, establece que el reintegro del crédito fiscal para los exportadores se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno y conforme a lo dispuesto por el artículo 8 de la L. N° 843; en tanto que el art. 11 de la L. N° 843, dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que los exportadores podrán computar el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociable.

Indicó que el art. 11-3 del D.S. N° 21530, modificado por el art. 24 del D.S. N° 25465, determinó que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido ya utilizado por el responsable, resalta que por esto se debe tomar en cuenta que el sistema de devolución impositiva basa su fundamentación en el denominado principio de neutralidad

impositiva, que implica que los gravámenes no interfieren en las condiciones del mercado, salvo que se busque modificarlas utilizando el impuesto como instrumento para el logro de fines extrafiscales.

Que el art. 1 de la L. N° 843, delimita el aspecto espacial del hecho imponible del IVA al territorio boliviano, siendo así que sólo forman parte del objeto del impuesto la venta de bienes y la prestación de servicios que se realice dentro del territorio, conforme el presupuesto territorial propio de los impuestos al consumo. Asimismo, el nacimiento de la obligación tributaria del IVA no está supeditado al origen de la fuente de los recursos financieros ni al lugar de la celebración de los contratos, sino que surge cuando las previsiones señaladas en el art. 4 de la L. N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Que la Administración Tributaria después de haber concluido el trabajo de verificación iniciado con las Órdenes de Verificación CEDEIM Nos. 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460, bajo la modalidad CEDEIM posterior a MABET S.A., por los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, el 28 de mayo de 2013, emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/IA/00017/2013, en el que se observó que MABET S.A., declaró facturas no relacionadas a su actividad exportadora; ratificadas en la Resolución Administrativa de Restitución Indevida N° 21-012-2013 de 4 julio, ya que la observación de las facturas de compra que respaldan el crédito fiscal del contribuyente, se refieren a la compra de servicios que no se vinculan con su actividad.

Indicó que el sujeto pasivo determinó que el servicio de notaría, corresponde al notariado de documentos testimonios, reconocimientos de firmas, actas de directorio, legalizaciones, etc., y que el servicio de abogados, es para procesos instaurados por el INRA, ABT, SIN, etc., por lo que se habría observado 62 notas fiscales correspondientes al servicio de notaría por ser gasto no vinculado a la actividad exportadora. Asimismo refirió que la instancia jerárquica verificó que en 6 facturas la descripción se refiere específicamente a documentos de MABET S.A., mismas que corresponden ser reconocidas como válidas para crédito fiscal.

Que los argumentos del demandante no demuestran, una errada interpretación o falta de motivación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que solo se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, por lo que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, refiriendo como antecedente la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

Finalmente señaló que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieran causado con la resolución impugnada.

#### II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero.

Continuando con el desarrollo del proceso y verificados los actuados procesales, por memorial de fs. 63 a 65, se evidencia que MABET S.A., se apersonó en calidad de tercero interesado y contestó a la demanda argumentando:

Que la línea jurisprudencial que expresa la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con referencia a la Sentencia N° 245/2012 de 1 de octubre, en primer lugar al no ser sustancialmente similar, no es aplicable al presente caso; y en segundo lugar porque no existe una línea jurisprudencial sentada respecto al tema, toda vez que una línea jurisprudencial es la clasificación de fallos sobre un mismo tema jurídico. Por lo que solicitó considerar como precedente la Sentencia N° 169/2012 de 8 de junio.

#### III.- Acumulación.

Que la Sala Plena de este Supremo Tribunal de Justicia, de acuerdo al Informe N° 28/2017 – SCTRIA -SP-TSJ de fecha 19 de abril de 2017, hace evidente que en las demandas Contenciosas Administrativas N° 541/2014, interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales GRACO La Paz, y N° 544/2014 interpuesta por Maderera Boliviana Etienne S.A., ambas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responden al mismo objeto, por ello mediante Resolución N° 145/2017 de 28 de junio, se dispuso la acumulación del proceso Contencioso Administrativo Expediente N° 544/2014 al Expediente N° 541/2014, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el Expediente 544/2013, que cursa de fs. 56 a 65 vta., impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero, que en síntesis señala:

#### IV.- Contenido de la demanda (Exp. 544/2013).

Que Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), representada legalmente por Mauricio Eloy Etienne Solares, por Testimonio N° 1384/2008 de 17 de noviembre, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 007 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de la Dra. Silvia Noya Laguna (fs. 27 a 33 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 56 a 65 y vta., manifestando que interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Posteriormente realizó una extensa relación de los antecedentes administrativos que se pasa a describir:

Que como resultado de las órdenes de verificación externa 0010OVR00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE591, 0010OVE00592, 0010OVE00901, 0010OVE987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01373 y 0011OVE01460, se procedió a la revisión de los documentos que respaldan la correcta devolución de los Certificados de Devolución Impositiva Formularios 1137, de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, que como resultado del proceso de verificación se elaboró el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/00017/2013 de 28 de mayo, emitiéndose la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0012-2013 de 4 de julio, estableciéndose un monto indebidamente devuelto de UFV'57.707.- equivalentes a Bs 106.473.- instruyendo el inicio del procedimiento sancionador por la contravención de omisión de pago de acuerdo al art. 165 de la L. N° 2492.

Que en 26 de septiembre de 2013, MABET S.A., presentó recurso de alzada, impugnado la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0012-2013 de 4 de julio.

Que la Gerencia Graco La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, respondió en forma negativa al recurso de alzada, solicitando dictar resolución confirmando totalmente la R.A. N° 21-0012-2013 de 4 de julio.

Que en 9 de diciembre de 2013 la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013, que resolvió confirmar totalmente la R.A. N° 21-0012-2013.

Que en 31 de diciembre de 2013, MABET S.A., interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1228/2013, solicitando la revocación total.

Que en 27 de febrero de 2014 la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014, que determinó revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611.- y firme y subsistente la depuración de Bs 70.136.96; por impuesto indebidamente devuelto.

#### IV.2.- Fundamentos de la demanda.

1.- Que la Autoridad Jerárquica, violó el derecho constitucional al debido proceso, por cuanto no realizó una correcta valoración de los hechos y aplicó de manera errónea la normativa tributaria, ya que al realizar la depuración de las facturas de compra, que corresponden a IMES Ltda., se evidenció que se realizaron en territorio extranjero, motivo por el cual la operación no se encontraba comprendida en el objeto del IVA y por tanto no se generó débito fiscal alguno, siendo que no se configura el hecho generador del impuesto ante la ausencia de configuración del presupuesto territorial. Refirió en cuanto al nacimiento del hecho generador de prestación de servicios, conforme a lo preceptuado por la L. N° 843, que se realizó el hecho imponible de prestación de servicios previsto en el inc. b) del art. 4 de la L. N° 843, servicio prestado por una empresa constituida legalmente en Bolivia, reconocida como sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, conforme al inc. d) del art. 3 de la L. N° 843, que reconociendo la Administración Tributaria su condición de contribuyente otorgó en este sentido un Número de Identificación Tributaria por su actividad de servicios, de cuya consecuencia IMES Ltda., emitió la factura conforme prevé el tercer párrafo del inc. b) del art. 4 de la L. N° 843, debiendo considerarse adicionalmente que las facturas habrían sido dosificadas por la Administración Tributaria.

2.- Indicó que el servicio se originó en La Paz, aclarándose que durante todo el proceso, IMES Ltda., comunicó y coordinó con MABET S.A., en todas las fases del proceso y que culminó con la entrega de la documentación gestionada, en esta ciudad.

3.- Que en cuanto a la existencia del crédito debidamente originado y vigente, indicó que MABET S.A., contrató y pagó por un servicio realizado en el territorio boliviano, que la empresa cuenta con la identificación tributaria otorgada por Servicio de Impuestos Nacionales y que facturó por este servicio y pagó el IVA, por ello MABET S.A., en su calidad de contribuyente exportador habría soportado un impuesto en territorio boliviano y obtenido un crédito válido, viabilizando su derecho para recuperar los créditos fiscales, puesto que cumplió con los requisitos de procedencia como ser: i) existencia de la factura original; ii) concepto de compra de la factura, vinculado con la actividad de MABET S.A.; iii) realización efectiva de la transacción y perfeccionamiento del hecho generador. Que dada la dinámica del IVA en nuestra legislación, a diferencia del Impuesto sobre las Utilidades, no regula criterios de sujeción por actividades parciales y al existir un componente del servicio prestado en territorio boliviano corresponde conforme al principio de territorialidad, se encuentre sujeto al IVA, correspondiendo el reconocimiento del crédito fiscal a favor de MABET S.A.

4.- Que sobre el principio de fuente o territorialidad, establecido en el art. 1 de la L. N° 843, se refirió que la Administración Tributaria señaló que el nacimiento del hecho imponible del IVA en la prestación de servicios realizados por IMES Ltda., a MABET S.A., se habría prestado fuera del territorio boliviano, sin tomar en cuenta que el servicio realizado por IMES Ltda., se inició en La Paz, Bolivia que es el lugar donde se contrata y se prestan los servicios, que son realizados para concretar la actividad de exportación.

5.- Que la autoridad jerárquica violó el debido proceso en su elemento al derecho a una valoración objetiva de la prueba, desconocimiento al principio de verdad material reconocido tanto constitucionalmente como en el ámbito administrativo, ya que la resolución de recurso jerárquico ha sido emitida sin realizar una correcta valoración de la prueba, porque MABET S.A., cumplió con los requisitos tanto materiales como requisitos formales, originando un crédito fiscal para reintegro al exportador.

6.- Que el fallo que emitió la autoridad jerárquica violó el derecho constitucional al debido proceso e incurre en el vicio de falta de congruencia, puesto que la documentación presentada fue observada sin criterio técnico ni legal y que el crédito depurado por concepto de servicios de abogados, farmacia, cursos de capacitación, publicidad, servicios médicos y subsidios, si bien no forman parte de los costos directos de operación y mantenimiento, forman parte de los costos indirectos de producción; mencionó con relación al principio de congruencia la S.C. N° 0358/2010-R de 22 de junio.

Finalmente señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2014 de fecha 27 de febrero, es anulable por ser violatoria del derecho al debido proceso en sus elementos de aplicación objetiva de la ley, del principio de legalidad, valoración de la prueba, la seguridad jurídica, principio de verdad material, el principio de buena fe y de los principios de congruencia y contradicción, ya que todos los conceptos observados están relacionados a la actividad de la empresa y deben ser objeto de reintegro o de devolución mediante CEDEIM, por todo ello denunció la vulneración de los arts. 8 y 11 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530.

#### IV.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que declare probada la demanda, y en consecuencia se anule totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, y fallando en el fondo resuelva revocar parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0012-2013 de 4 de julio.

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

Que subsanada la observación de fs. 68, por providencia de fs. 75 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado al Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación de la autoridad demandada, se ordenó que se libre provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa si así lo considera conveniente.

Por memorial de fs. 79 a 85 y vta., la Autoridad General de Impugnación Tributaria respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fs. 133 se corra traslado a la parte demandante a efectos que presente réplica.

Señaló que respecto a la pretensión del numeral IV.1. de la demanda, el art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el reintegro del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843, en tanto que, el art. 11 de la L. N° 843 dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto del crédito fiscal computable contra operaciones de exportaciones, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociables.

Señaló también el art. 11-3 del D.S. N° 21530, modificado por el art. 24 del D.S. N° 25465, que determina que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el IVA contenido en los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en el mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, contratos de obra o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, que se les hubiere facturado y no hubiere sido utilizado por el responsable.

Manifestó también que el art. 1 de la L. N° 843, delimita el aspecto del hecho imponible del IVA al territorio boliviano, siendo así que sólo forman parte del objeto del impuesto, la venta de bienes y la prestación de servicios que se realice dentro del territorio. Indicó que el nacimiento de la obligación tributaria del IVA no está supeditado al origen de la fuente de los recursos financieros ni al lugar de la celebración de los contratos, sino que surgen cuando las previsiones señaladas en el art. 4 de la L. N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Con relación a cuándo y dónde se habría originado la prestación del servicio y qué comprende, señaló que la instancia jerárquica es clara ya que manifestó que el IVA en nuestro país aplica el criterio de destino, según el cual el impuesto debe ingresarse a la jurisdicción donde se consume.

Que con referencia a lo manifestado por el demandante en cuanto a la existencia de crédito debidamente originado y vigente, refirió que el IVA no está supeditado al origen de la fuente de los recursos financieros ni al lugar de la celebración de los contratos, sino que surge cuando las previsiones señaladas en el art. 4 de la L. N° 843 como hechos generadores se cumplen.

Que con relación al principio de fuente de territorialidad, manifestó que el servicio prestado por IMES Ltda., fue realizado en territorio extranjero, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA y por tanto no genera débito fiscal alguno. Por lo que el pago realizado por el proveedor de MABET S.A., por concepto IVA constituye un pago erróneo, efectuado en razón a una mala interpretación de la normativa, no siendo responsable la Administración Tributaria.

Con referencia a que la Autoridad Jerárquica habría violado el debido proceso, señaló la S.C.P. N° 0347/2012 de 22 de junio, citada por el accionante, y que no se vulneró al debido proceso, por el simple hecho de que se cumplió con todas las etapas procesales, no existiendo incorrecta valoración de prueba alguna, así también citó la S.C. N° 0776/2011-R, de 20 de mayo.

Respecto al numeral IV.3, de la demanda, donde se acusa que el fallo emitido por la autoridad jerárquica violó el derecho constitucional al debido proceso e incurre en el vicio de falta de congruencia, señaló que la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico, que solamente podría responder sobre lo expresamente impugnado y resuelto en el Recurso Jerárquico, por ello señaló que el proceso contencioso administrativo asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración, por lo que mencionó la S.C. N° 1273/2005-R de 14 de octubre. Asimismo indicó con respecto a la congruencia que quienes las emiten están obligados a concordar los fallos con las cuestiones de hecho sometidas a su conocimiento e invocación de los agravios sufridos, por lo que las aseveraciones del demandante no serían evidentes.

Finalmente expresó que los argumentos del demandante no son evidentes, por lo que se ratificó en todo y cada uno los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada.

#### V.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa, y se mantenga firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 305/2014 de 27 de febrero.

Continuando con el desarrollo del proceso y verificados los actuados procesales, se establece por providencia de fs. 148, que el demandante no respondió al traslado de fs. 133 en el plazo establecido por ley, por lo que renunció al derecho a la réplica, que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decreta "autos para sentencia".



Asimismo, por memorial de fs. 137, se apersonó Juan Carlos Mendoza Lavadenz, Gerente de Grandes Contribuyente La Paz a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales por R.A. N° 03-0484-14 de 3 de octubre (fs. 136), como tercero interesado en el proceso signado como el número 544/2014, el que fue admitido por providencia de fs. 139, para su consideración en resolución.

#### VI.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

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

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, tienen directa conexión, es decir que son relativos, por lo que corresponde relacionarlos conjuntamente, evidenciándose lo siguiente:

VI.1.- La Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz de Impuestos Nacionales, el 7 de enero de 2013, mediante cédula notificó a Eduardo Emil Lujan Melazzini representante legal de la sociedad Maderera Boliviana Etienne SA (MABET), con las Órdenes de Verificación-CEDEIM Nos. 0010OVE00250, 0010OVE00251, 0010OVE00447, 0010OVE00590, 0010OVE00592, 0010OVE0591, 0010OVE00901, 0010OVE00987, 0010OVE00052, 0011OVE00601, 0011OVE01460 modalidad Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de revisar la documentación de respaldo de la devolución de impuestos a través de CEDEIM's, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2009; cuyo alcance es la verificación de hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo y la verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario, junto con el Requerimiento F-4003 N° 00097358 y anexo, fs. 2 a 19 del anexo 1.

VI.2.- MABET S.A., mediante nota de 14 de enero de 2013, solicitó prórroga para la presentación de los documentos requeridos, la misma que fue otorgada mediante Auto N° 25-0009-2013 de 15 de enero (fs. 20 a 23 de antecedentes administrativos). Posteriormente con nota de 14 de febrero de 2013 solicitó que la revisión se realice en oficinas de la empresa, la misma que fue atendida con proveído 24-0016-2013 de 18 de febrero (fs. 24 a 27 del anexo 1).

VI.3.- El 28 de mayo de 2013, la Administración Tributaria emitió el informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/IA/00017/2013, que determinó un importe indebidamente devuelto de Bs 190.485.- por la depuración de crédito fiscal correspondiente a los siguientes conceptos: Crédito fiscal proveniente de servicios prestados fuera del territorio nacional, notas fiscales no vinculadas a la actividad exportadora y facturas que no tienen medios fehacientes de pago (fs. 1905 a 1915 del anexo 12).

VI.4.- La Administración Tributaria, el 16 de agosto de 2013 notificó por cédula al representante legal de Maderera Boliviana Etienne SA, Fernando Antonio Vargas Camacho, con la Resolución Administrativa de Restitución Indebida N° 21-0012-2013, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, que resolvió, establecer como importe indebidamente devuelto 57.707.- UFV equivalente a Bs 106.473.- importe que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido emergente de la verificación efectuada (fs. 2209 a 2030 del anexo 14).

VI.5.- Interpuesto recurso de alzada por Eduardo Luján Melazzini, a través del memorial de fs. 53 a 61 del anexo 1, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 1228/2013 de 9 de diciembre (fs. 135 a 144 del anexo 1), por la que resolvió CONFIRMAR la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0012-2013 de 4 de julio, manteniendo en consecuencia el valor del crédito comprometido emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas de compras fuera de territorio nacional, gastos no vinculados con la actividad exportadora y compras sin respaldo de medios fehaciente de pago, correspondiente a los periodos de enero a diciembre de 2009.

VI.6.- Contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 1228/2013 de 9 de diciembre, Emil Eduardo Lujan Melazzini en representación legal de Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET S.A.), planteó recurso jerárquico (fs. 186 a 191 del anexo 1), el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que emitió la Resolución AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero (fs. 227 a 246 del anexo 2), la cual determinó revocar parcialmente la de alzada, determinando con referencia a los gastos por servicio de notaría vinculados a la actividad exportadora, dejar sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611.- y firme y subsistente la depuración de Bs 70.136.96; por impuesto indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, por facturas de compras fuera del territorio nacional, gastos no vinculados con la actividad exportadora y compras sin respaldo de medios fehacientes de pago, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009.

#### VII. De la problemática planteada (Expediente N° 541/2014).

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con la supuesta violación que se hubiera producido, al emitir la resolución impugnada, dejando sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611.- correspondientes a las Facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, por concepto de servicio de notaría, puesto que estas no se encontrarían vinculadas con la actividad de exportadora.

VII.2.- Análisis del problema jurídico planteado.

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

VII.2.1.- Análisis y fundamentación.

La Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz, reclamó la vulneración de los arts. 8-a) y 11 de la L. N° 843, art. primero de la L. N° 1963 que modifica el art. 12 de la L. N° 1489 y art. 3 del D.S. N° 25465, al dejar sin efecto el crédito fiscal observado de Bs 611 correspondiente a las Facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979.

El art. 8-a) segundo párrafo de la L. N° 843 establece que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, "Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Asimismo, el art. 11 del mismo cuerpo legal refiere que: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de éste título I".

Por otro lado, la L. N° 1489, de 16 de abril de 1993, en cuanto al desarrollo y tratamiento impositivo de las Exportaciones señala: art. 12. "Los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva". De igual manera el art. 13 señala: "Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la L. N° 843".

Por su parte la L. N° 1963, de 23 de marzo de 1999, modifica los arts. mencionados, a través de los arts. 1 y 2, que señalan: "En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora"; y, "Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo de acuerdo con el segundo párrafo del art. 11 de la L. N° 843".

Asimismo el D.S. N° 25465, de 23 de julio de 1999, Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones, es su art. 3 señala: "El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras en mercado interno, de bienes, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la L. N° 843 (...).

Conforme la normativa glosada, la administración tributaria, sostiene que las facturas depuradas correspondientes al servicio de notaría, no se encuentran relacionadas con la actividad gravada. En ese contexto, se tiene que el principio de integración financiera postula que no es relevante que el bien comprado se incorpore al producto exportado como señala el método de integración física, sino que el mismo tenga vinculación con la actividad exportadora, así permite que el exportador deduzca el crédito fiscal – emergente de las compras que efectúa en ese mismo periodo o en un periodo anterior - del débito fiscal que surge de las operaciones efectuadas en determinado periodo siempre que dicho crédito fiscal esté vinculado a la exportación. Este principio de integración financiera ha sido recogido en los arts. 9 y 11 de la L. N° 843; 11 del D.S. N° 21530 y 13 de la L. N° 1489 – modificado por L. N° 1963 – y por el art. 3 del D.S. N° 25465, normativa que prevé específicamente la compensación para las ventas internas y la devolución para ventas externas del excedente de crédito en un periodo fiscal respectivo y no obliga a los sujetos pasivos a llevar un registro detallado de cuáles insumos fueron empleados en los productos exportados, sino que efectúa un control de cantidades y precios para establecer costos de fabricación; entendimiento que responde a la política fiscal asumida por el Estado Boliviano en materia de exportaciones, con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos e incentivar la actividad exportadora nacional.

En la especie, se tiene que las facturas depuradas por la administración tributaria cursante a fs. 98, 104, 105, 109, 122 y 234 de los antecedentes administrativos, referidas a la suscripción de testimonios, fotocopias de escrituras públicas, reconocimiento de firmas de la empresa MABET LTDA., se encuentran en relación a los gastos que están vinculados a la actividad del contribuyente, por lo que es necesario describirlas de la siguiente manera:

Factura N° 8263: NIT 245449018, por concepto de Testimonio y Protocolo Notarial N° 083/2009 de crédito otorgado por el BNB en favor de la Sociedad MABET S.A. (Fs. 98 del anexo 3).

Factura N° 41315: NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/2008 MABET S.A., 443/2006 MABET SA. (Fs. 104 del anexo 3).

Factura N° 8322: NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/2008 MABET SA, 443/2006 MABET SA. (Fs. 105 del anexo 3)

Factura N° 8332: NIT 245449018, por concepto de Testimonio y Protocolo N° 118/2009 sobre contrato complementario, suscrito por el BNB y MABET S.A., más fotocopia legalizada. (Fs. 109 del anexo 3).

Factura N° 41653: NIT 992178012, por concepto de Fotocopias Legalizadas Nos. 263/08 MABET S.A., 53/08. (Fs. 122 del anexo 3).

Factura N° 8979: NIT 245449018, por concepto de Testimonios, Protocolo, 2 Fotocopias Legalizadas de Escritura N° 136/09 de contrato suscrito por Banco Nacional de Bolivia S.A. y la empresa MABET S.A. (Fs. 234 del anexo 4).

Mismas que al estar vinculadas con la actividad del contribuyente son necesarias para el buen desarrollo de la actividad relacionada con la exportación, habiéndose en consecuencia dado cumplimiento a la previsión del art. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones); arts. 12 y 13 de la L. N° 1489 modificados por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963, que establecen la devolución impositiva a través del método de la integración financiera o de apropiación indirecta; disposiciones legales que de manera inequívoca expresan que la devolución del crédito fiscal tiene la finalidad de compensar los costos y gastos realizados por el exportador vinculados a la actividad exportadora, considerando que éstos gastos efectuados corresponden a gastos indirectos que concurren a formar parte del trabajo y permite que la actividad desarrollada concluya con la obtención de un producto determinado. En ese sentido, la suscripción de contratos y testimonios del contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. MABET S.A., se constituyen en elementos esenciales a efecto del impulso de trabajo en la actividad exportadora.

#### VII.2.2.- Conclusiones.

Que del análisis precedente, este Tribunal Supremo concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al revocar en parte la Resolución de Alzada N° 1228/2013 de 9 de diciembre, reconociendo como válidos para crédito fiscal los gastos de notaría de las facturas Nos. 8263, 41315, 8322, 8332, 41653 y 8979, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de normas jurídicas, de manera tal que se ajusta a derecho.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

#### VIII. De la problemática planteada (Expediente N° 544/2014).

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Que la autoridad jerárquica vulneró el derecho del demandante al debido proceso, al no realizar una valoración objetiva de la pruebas, incurriendo en incongruencia. 2) Que la autoridad jerárquica aplicó incorrectamente la normativa legal, al considerar que existió devolución indebida, siendo que el servicio se originó en Bolivia, vulnerando de esta manera el principio de territorialidad establecido en el art. 1 de la L. N° 843, ya que existieron hechos generadores del IVA.

#### VIII.2.- Análisis del problema jurídico planteado.

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

##### VIII.2.1.- Análisis y fundamentación.

1) Con referencia a la supuesta violación por parte de la autoridad jerárquica al debido proceso en su elemento a la valoración objetiva de la prueba, desconociendo el principio de verdad material, al respecto el art. 115-II de la C.P.E., señala que: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos (SS.CC. Nos. 0418/2000-R, 1276/2001-R y 0119/2003-R, entre otras)."

Es decir, que cada autoridad que dicte una resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un juez omite la motivación de una resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al juez a tomar la decisión.

Por lo expuesto la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica no omitió la valoración de la prueba, ya que mencionó cada una de las facturas presentadas por medio de diversos cuadros de análisis diferenciándolos por facturas vinculadas por: gastos por servicios realizados fuera del territorio nacional, notaría, abogados, farmacia, gastos vinculados a facturas de Soboce, capacitaciones, servicios de impresión, publicidad, subsidios, etc.

Con referencia al vicio de falta de congruencia, entendido como "... el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a los establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos". Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales. No encontrando contradicción e incongruencia en el fallo impugnado.

Por lo anterior, no se encuentra que sea evidente que se haya vulnerado el debido proceso, por haberse cumplido con todas las etapas procesales, libre apreciación de la prueba, los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo, pues dichos mandatos son la base de las normas adjetivas procesales, asimismo el accionante no ha demostrado que la resolución demandada se hubiera apartado del marco de razonabilidad y equidad previsible para decidir, así como no acredita, que la autoridad jerárquica hubiera omitido la valoración de la prueba y que la resolución jerárquica fuera incongruente.

2) Respecto al segundo punto, el art. 3 del D.S. N° 25465 dispone que el reintegro del crédito fiscal para las exportaciones se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843; en tanto que, el art. 11 de la misma ley, dispone que las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda y que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito correspondiente a compras o insumos efectuados en el mercado interno y el IVA pagado en oportunidad de efectuar las importaciones, por lo que a efectos de determinar el monto fiscal computable contra operaciones de exportación, los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través del notas de crédito negociables. De la misma manera, el art. 11-3), del D.S. N° 21530, modificado por el art. 24 del D.S. N° 25465, prevé que los exportadores deben proceder a computar inicialmente contra operaciones gravadas en el mercado interno y el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador a través de notas de crédito negociables. Respecto a la existencia del crédito debidamente originado y vigente, debemos decir que el nacimiento de la obligación tributaria del IVA no está supeditado al origen de los recursos financieros ni al lugar de la celebración de los contratos, sino surgen cuando las previsiones señaladas en el art. 4 de la L. N° 843 (TO) como hechos generadores se cumplen.

En cuanto al lugar donde se habría originado el servicio, debemos referir que el principio de territorialidad significa tributar en el país en cuyo territorio se obtienen rentas y solamente por las rentas en ese país, principio proclamado en la L. N° 843 (TO) en su art. 1, y una condición para generar el IVA es que la actividad gravada se realice dentro del territorio nacional.

En ese sentido, las actividades desarrolladas fuera del territorio del Estado no alcanzan este tributo, por ello se observa que la documentación cursante en antecedentes administrativos, como ser facturas de los periodos fiscales de:

Enero 2009: 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132. Febrero 2009: 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170. Marzo 2009: 179, 180, 181, 182, 183, 184. Abril 2009: 255, 256, 257, 258, 255, 260, 261, 262, 263, 264, 266, 267. Mayo 2009: 52, 53, 55. Julio 2009: 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64. Agosto 2009: 139. Septiembre 2009: 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183. Octubre 2009: 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193. Noviembre 2009: 2, 3, 4, 5, 23. Diciembre 2009: 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 66, 67, 68, 73.

Corresponden a facturas emitidas por Iterocean Merchant Services SRL. (IMES Ltda.), por servicios de recepción, descarga de camión, porteo, trámites aduaneros, supervisión de embarque y comunicaciones, por lo cual los servicios prestados por IMES Ltda., fueron realizados fuera del territorio nacional, motivo por el cual la operación no se encuentra comprendida en el objeto del IVA y por tanto no genera débito fiscal alguno.

#### VII.2.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral VIII., de la presente resolución, así como tampoco se advierte violación al debido proceso, incongruencia, aclarando que las acusaciones de la parte demandante no se encuentran debidamente fundamentadas, por lo que debe confirmarse la resolución que fue emitida en la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

I.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 24 a 27 y vta. del expediente N° 541/2014, interpuesta por Marco Antonio Aguirre Heredia, en representación de Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 65 y vta., deducida por Mauricio Eloy Etienne Solares, en representación de Maderera Bolivilana Etienne S.A. (MABET S.A.), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0305/2014 de 27 de febrero, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



618

**Empresa Constructora Olimpo S.R.L., Asociación Accidental Consorcio Bicentenario c/ Ministerio de Economía y Finanzas**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 99 a 110 vta., subsanada de fs. 131 a 132 y fs. 135, interpuesta por Yury José Bustillos Bautista en representación legal de la Empresa Constructora Olimpo S.R.L. y de la Asociación Accidental "Consortio Bicentenario", impugnando la Resolución Ministerial R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, la contestación a la demanda de fs. 141 a 156 vta.; los antecedentes del proceso; y,

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

El demandante interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Ministerial R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril, señalando los siguientes antecedentes:

Que se conformó la Sociedad Accidental Consorcio Bicentenario, entre Jaime Ponce Ovando en representación de la empresa constructora "Ponce Construcciones" S.R.L. y Yury José Bustillos Bautista en representación legal de la Empresa Constructora Olimpo S.R.L. y, que en el movimiento económico del Consorcio el Banco Bisa S.A. actuó en diferentes calidades, sin embargo, al tramitar tres depósitos a plazo fijo, omitió aplicar de manera correcta el reglamento de depósitos a plazo fijo, dando lugar a que sean cobrados por Jaime Ponce Ovando, no obstante que la entidad financiera tenía pleno conocimiento que los mismos respaldaban las boletas de garantía de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo en la construcción del Atrio de la Plaza del Bicentenario del Departamento de La Paz, por lo que los depósitos referidos no podían ser retirados ni tener otro destino diferente al que motivó la operación de financiamiento.

Ante el actuar que consideró erróneo, el demandante denunció ante la ASFI la práctica ilegal bancaria pidiendo el respectivo inicio de proceso sancionatorio, que fue desestimado por Resolución Administrativa ASFI 507/2013 de 20 de agosto, decisión confirmada totalmente por Resolución Administrativa ASFI N° 730/2013 de 04 de noviembre; asimismo, interpuesto el Recurso Jerárquico, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas por R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril, confirmó totalmente la resolución cuestionada, por lo que activó la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

a) Que el Banco Bisa S.A. actuó en diferentes condiciones y calidades, así como depositario de los recursos del Consorcio Bicentenario en la cuenta corriente 190025-001-7, en la caja de ahorro N° 190025-401-2 y de los Depósitos a Plazo Fijo que instruyó abrir siendo fiador de las boletas de garantía y comisionista de confianza, al haber recibido tres depósitos a plazo fijo endosados al banco, con la instrucción, el encargo exclusivo y único que los mismos respalden las garantías de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo, en la construcción del Atrio de la Plaza Bicentenario del Departamento de La Paz.

Siendo que, el 30 de septiembre de 2009, Carlos Santa Cruz, entonces representante legal de la Asociación Accidental Consorcio Bicentenario, remitió a la entidad financiera ya indicada, la nota cite AA-CB-N° 007/09, por la que solicitó con cargo a la cuenta corriente N° 190025-001-7 la emisión de tres depósitos a plazo fijo, a nombre del asociado Jaime Ponce Ovando endosados a favor del Banco Bisa S.A., como respaldo de las garantías de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo en la construcción del Atrio de la Plaza del Bicentenario, bajo el siguiente detalle: 1er. DPF por Bs 500.000.00.- a 91 días, 2do. DPF por Bs 500.000.00.- a 61 días y 3er. DPF por Bs 400.000,00 a 31 días. Tal instrucción a su criterio constituye de manera inequívoca una "comisión de confianza", operación bancaria prevista en el art. 39.14 de la Ley de Bancos y Entidades Financieras concordante con el art. 1260 del Cód. Com..

Refirió que en la comisión encargada, no se estipuló la libre disponibilidad de los depósitos a plazo fijo del banco para sí ni a favor de terceros, y por consiguiente mucho menos a favor de Jaime Ponce Ovando; sin embargo, el Banco Bisa S.A. permitió que los depósitos fueran cobrados por Jaime Ponce Ovando, no obstante que la entidad financiera tenía conocimiento que los mismos eran exclusivamente respaldo para boletas de garantía para la obra ejecutada en sociedad y que no podían ser retirados ni tener otro destino diferente al que motivó la operación.

Continuó expresando que, el Banco Bisa S.A., debió ejecutar actos o practicar operaciones mercantiles en su nombre, bajo su responsabilidad pero no por cuenta y riesgo del Consorcio Bicentenario que es el legítimo titular de Bs 1.400.000.- que le confió el Consorcio, puesto que aceptada la comisión expresa o tácitamente, el comisionista queda sujeto a la obligación de ejecutar el encargo hasta su

conclusión, que es otro efecto de la indivisibilidad de la comisión y su desempeño de someterse a las instrucciones dadas al efecto por el comitente de las cuales no puede desentenderse ni extralimitarse o incumplirlas por abandono o negligencia, sin caer en las responsabilidades establecidas por ley.

Indicó que, si hubieran faltado instrucciones, el primer recaudo que debió tomar el Banco era pedir las oportunamente, ya que en ningún momento la instrucción del Consorcio Bicentenario fue transferir los montos de los tres depósitos a plazo fijo a Jaime Ponce Ovando, que tenía calidad de detentador con el objetivo de conseguir boletas de garantía para el comitente. Por otra parte el endoso en blanco de dichos títulos, estaba así previsto de forma coincidente para que el comisionista Banco Bisa S.A., contra garantice las boletas que emitiría para afianzar al legítimo y único titular de los fondos del Consorcio Bicentenario.

b) Que por confesión expresa del Banco Bisa S.A., los depósitos a plazo fijo no fueron librados conforme a la instrucción del comitente y sobre la base de este yerro se produjeron otros toda vez que emitidos los títulos valores, en este caso los tres certificados de Depósito a Plazo Fijo, éstos no podían merecer ningún cambio, no obstante aquello, el Banco procedió a la mutación de titularidad, sin seguir el trámite de reposición previsto en el art. 726 del Cód. Com., debiendo considerar que el art. 729 del Código antes citado, establece que para reponer un título previamente se lo debe cancelar con intervención judicial, así como la eficacia del título valor, conforme prevé el art. 498 del Cód. Com., deriva de la firma puesta en el mismo y de su entrega al beneficiario legítimo.

Señaló que si bien el endoso en blanco está permitido por ley, no constituye una autorización ilimitada e irrestricta para que el tenedor del título pueda hacer con él lo que mejor considere, más aun si por la instrucción y a pesar de que se haya librado el título a cualquier nombre, el endosatario era el Banco BISA y no Jaime Ponce, ni ninguna otra persona y nadie más que la entidad financiera debe responder por el monto de dinero contenido en dicho valor, que es de propiedad del Consorcio Bicentenario, por lo que se incurrió en la comisión del delito tipificado en el art. 336 del Cód. Pen.

c) Que la comisión de confianza que se le brindó al Banco Bisa S.A., produce obligaciones y derechos para las partes contratantes, ya que el contrato por naturaleza propia fue pensado en interés del consorcio quien era el único que podía disponer del dinero, que en ningún caso lo hizo en calidad de donación a favor de Jaime Oponte o la entidad financiera, sino solamente confió en ambos para lograr las garantías necesarias para la suscripción del contrato del Atrio de la Plaza del Bicentenario y posteriormente ejecutar dicha obra, estando claro el destino y objeto del dinero, el cual no pertenecía a ninguno de los asociados, por lo que no podía acabar en poder patrimonial de uno de ellos, como sucedió.

d) Indicó que, la instrucción enviada a la entidad financiera en el sentido de que los tres depósitos a plazo fijo sean girados a nombre de Jaime Ponce Ovando, en calidad de socio del Consorcio Bicentenario, fue en razón a que este tenía una línea de crédito en tal Banco, lo cual facilitaba el acceso a las boletas de garantía que debían presentar, configurándose un contrato simulado cuyos efectos están previstos en el art. 543 del Cód. Pen., por lo que el endoso en blanco no puede ni debe producir efecto jurídico entre partes.

Que el 30 de agosto de 2010, el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz hizo entrega del acta de recepción definitiva de la obra, y posteriormente el 07 de octubre de ese mismo año instruyó al Banco BISA S.A. la liberación de las boletas de garantía, dando lugar a que el Consorcio que representa el 21 de octubre del citado año, solicite que los depósitos a plazo fijo sean abonados a la cuenta corriente 190025-001-7, pedido que fue reiterado por nota de 03 de noviembre de 2010, recibiendo como respuesta por parte del banco que Jaime Ponce Ovando procedió al cobro de los depósitos a plazo fijo y los abonó a su cuenta corriente, no obstante que la entidad financiera tenía conocimiento que los depósitos eran exclusivamente respaldo para boletas de garantía de la obra del Atrio de la Plaza del Bicentenario y no podían ser retirados sin previa autorización del Gobierno Autónomo Municipal de La Paz por la liberación de boletas de garantía, y menos sin la firma de los socios del Consorcio.

Que el banco solamente evadió otorgar respuesta, incumpliendo las previsiones legales contenidas en los arts. 2-2. y 2-3 del num. 2 del Reglamento para la Atención del Cliente y Usuario de la Recopilación de Normas de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero.

Finalmente agregó que la ASFI, omitió la verdad material de los hechos en cuanto al objeto de los depósitos a plazo fijo, el incumplimiento del reglamento y la negligencia en cuanto a la revisión del poder presentado por Carlos Santa Cruz, quien carecía de facultad para constituir depósitos a plazo fijo, ya que de acuerdo al art. 9 del RNASFI que dispone el registro de depósitos, incumplió su obligación de verificar la violación al reglamento de la Unidad de Investigaciones Financieras en los arts. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 39 y 42, y que finalmente no se pronunció sobre todos los hechos denunciados transgrediendo su derecho a la petición, aspectos que fueron confirmados en la sustanciación del Recurso Jerárquico.

### I.3. Petitorio.

Concluyó, solicitando se admita la demanda contenciosa administrativa, se la declare probada y se revoque totalmente la Resolución Ministerial Jerárquica R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril.

### I.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 02 de octubre de 2014 de fs. 136, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Cód. Pdto. Civ, y 2-2) de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, corriéndose traslado a la entidad demandada y a la ASFI como tercero interesado conforme a ley.

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

El Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, representado por Luís Alberto Arce Catacora, dentro el plazo previsto por ley, contestó negativamente los argumentos de la demanda, señalando:

Que conforme determina el art. 23-I-j) de la L. N° 393 de 21 de agosto de 2013, Ley de Servicios Financieros, es atribución de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero; "Imponer sanciones administrativas a las entidades financieras bajo su control, cuando éstas infrinjan las disposiciones legales y reglamentarias"; es decir, no corresponde la imposición de sanción administrativa cuando tales entidades no hayan infringido la normativa, entonces la jurisdicción ejercida en materia sancionatoria es derivada exclusivamente de la infracción de las disposiciones legales y reglamentarias, no haciendo a tal fin la dilucidación de controversias entre particulares como lo son el banco Bisa S.A., la Asociación Accidental Consorcio Bicentenario, la empresa constructora Olimpo S.R.L. y Ponce Construcciones S.R.L.

Refirió que, el proceso administrativo sancionatorio, se desarrolla a partir de la imputación de las infracciones establecidas en los arts. 66 de la L. N° 2341 y 82 de su Reglamento aprobado por el D.S. N° 27175, y que a la conclusión del proceso corresponde a la administración, mediante resolución fundamentada imponer la sanción emergente o desestimarla conforme a las conductas específicas identificadas en la Nota de Cargo, de ninguna manera las que no fueron consignadas en ésta, en manifestación del principio de congruencia como elemento componente del debido proceso por el que la validez y eficacia legal de esa resolución requiere como condición, que exista la necesaria e imprescindible correspondencia entre los cargos notificados alrededor de los cuales se inicia, desenvuelve y concluye el procedimiento y su resolución, asimismo, la activación de los recursos de revocatoria y jerárquico deben estar en función a lo decidido en la resolución administrativa sancionatoria o desestimatoria, en ese mismo sentido, el posterior proceso contencioso administrativo que deviene de un proceso administrativo sancionatorio, también habrá de limitarse al tratamiento y decisión sobre los cargos imputados, sea que fueron sancionados o desestimados, pues no resultaría coherente demandar en la vía contencioso administrativa elementos que no fueron de conocimiento de la administración, toda vez que los argumentos de la demanda en cuanto a lo reclamado en la interposición del recurso jerárquico, por el mismo demandante, varían significativamente.

Señaló que, la demanda contenciosa administrativa planteada por Yury José Bustillos Bautista, no es coincidente con el fenecido proceso administrativo que fue de su conocimiento en la sustanciación de recurso jerárquico, basado en un reclamo de 28 de mayo de 2012 y en la denuncia de 01 de marzo de 2013, por presunta práctica bancaria ilegal.

Por lo expuesto, la pretendida judicialización de lo decidido en la Resolución Ministerial Jerárquica R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril, no cumple con la previsión del art. 778 del Cód. Pdto. Civ. de 1975, toda vez que, lo ahora demandado, no es lo que se recurrió y resolvió en el recurso jerárquico.

#### II. Petitorio.

Bajo esos argumentos, solicitó declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa, con costas, y que en sentencia sea firme y subsistente la Resolución Ministerial R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril.

#### III. De los argumentos del tercero interesado ASFI.

La Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, representada para el caso por Lenny Tatiana Valdivia Bautista, a tiempo de apersonarse al proceso, por memorial de fs. 252 a 260 como tercero interesado, expresó: Que el 28 de mayo de 2012, el demandante formuló reclamo contra el Banco BISA S.A., y el 01 de marzo de 2013, denunció práctica ilegal bancaria, la entidad que representa, en observancia del art. 92 y siguientes de la Ley de Bancos y Entidades Financieras (vigente al momento del reclamo) Manual Dinámico de Supervisión, Procedimientos de Auditoría considerados necesarios de acuerdo con las circunstancias, la documentación e información proporcionada por el reclamante, elaboró el Informe de Inspección ASFI/DDC/R-32484/2013 de 05 de marzo, puesto a conocimiento del denunciante mediante CITE ASFI/DDC/R-86828/2013 de 13 de junio. Asimismo, emitió contra la entidad financiera denunciada, la notificación de cargos ASFI/DDC/R-105186/2013 de 4 de julio, por presunto incumplimiento del art. 522 del Cód. Com., sin embargo, por Resolución ASFI N° 507/2013 de 20 de agosto, en base a los descargos presentados por el Banco, resolvió desestimar el cargo por Resolución ASFI N° 507/2013 den 20 de agosto, decisión confirmada en la sustanciación de los recursos de revocatoria y jerárquico.

##### III.1. Petitorio

Concluyó, solicitando se declare improbada la demanda Contenciosa Administrativa.

#### IV. De los argumentos del tercero interesado Banco Bisa S.A.

El Banco Bisa S.A., representado por Julio Oscar Gastón Solares Frerking, apersonándose al proceso, por memorial de fs. 343 a 345 como tercero interesado, manifestó:

Que el único fundamento de la demanda contenciosa administrativa, incide en que entre el Banco y el Consorcio Bicentenario, habría existido una relación contractual denominada comisión de confianza, la cual al haberse incumplido lesionó los derechos del demandante, elemento que además de ser nuevo en relación al reclamo de 28 de mayo de 2012, denuncia de 01 de marzo de 2013 y a los recursos que activó, no fue acreditada su existencia.

Señaló que el Banco, solamente recibió una solicitud de parte del apoderado del Consorcio Bicentenario para debitar fondos de su cuenta y emitir tres depósitos a plazo fijo a la orden de uno de sus asociados, si bien la ASFI emitió una Nota de Cargo, en relación a la supuesta inobservancia del art. 522 del Cód. Com., en los tres depósitos a plazo fijo emitidos el 1 de octubre de 2009, a tiempo de proceder al cambio de titularidad del Consorcio Bicentenario a Juan Ponce Ovando, el mismo fue infundado, toda vez que, los depósitos a plazo fijo fueron endosados en blanco y presentados por Juan Ponce Ovando al Banco, como legítimo tenedor, constituyéndose de tal manera en el único que podía hacer uso de éstos, se aplicó los arts. 523 y 524 del Cód. Com., en base a los descargos presentados y los fundamentos legales expuestos, por Resolución ASFI 507/2013 de 20 de agosto, se desestimó el cargo notificado a la entidad financiera que representa, decisión que fue confirmada en revocatoria así como en el recurso jerárquico.

##### IV.1. Petitorio.

Finalizó, solicitando se declare improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa.

V. De la competencia de este tribunal.

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

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la Ley N° 025 de 24 de junio de 2010, L.Ó.J., quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

VI. Antecedentes administrativos y procesales.

En mérito a la denuncia de 01 de marzo de 2013, presentada por Yury José Bustillos Bautista contra el Banco BISA S.A., Trámite N° T-572185, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, remitió al denunciante el CITE ASFI/DDC/R-86828/2013 de 13 de junio (fs.67 a 73 del anexo) y por CITE ASFI/DDC/R-98204/2013 de 04 de julio (fs. 78 del anexo), emitió Notificación de Cargos al Banco BISA S.A., constando como único cargo el presunto incumplimiento del art. 522 del Cód. Com., en cuanto a requisitos formales de endoso a tiempo de proceder al cambio de titularidad de los tres Depósitos a Plazo Fijo 000000115228, 000000115226 y 000000115227, dándole oportunidad que presente sus descargos en un plazo de 7 días.

Presentados los descargos correspondientes la ASFI emitió la R.A. N° 507/2013 de 20 de mayo (fs.110 a 124 del anexo), determinando desestimar el cargo notificado contra el Banco BISA S.A. por haberse desvirtuado el mismo, esta Resolución dió lugar a que el denunciante interponga recurso de revocatoria (fs. 125 a 131 del anexo) el cual fue resuelto por la R.A. N° 730/2013 de 04 de noviembre (fs. 156 a 169 del anexo), la que determinó confirmar la R.A. N° 507/2013 de 20 de mayo.

Posteriormente, el denunciante interpuso Recurso Jerárquico en contra de la resolución de recurso de revocatoria, que fue resuelto por Resolución Ministerial Jerárquica R.M.MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril, que confirmó totalmente el fallo recurrido.

V. De la problemática planteada.

Del contenido de la demanda, concretamente apartado 3 "DE LOS HECHOS Y DE LOS DERECHOS VULNERA. N°DORES", los antecedentes administrativos y la contestación, así como de lo alegado por los terceros interesados, se advierte que la controversia de la demanda consiste en determinar las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1) Si el Banco BISA S.A. incumplió la "Comisión de Confianza" al permitir a Jaime Ponce Ovando el retiro de los depósitos a plazo fijo 000000115228-P por Bs 400.000,00, 000000115226-P por Bs 500.000,00 y 000000115226-P por Bs 500.000,00 emitidos el 1 de octubre de 2009.

2) Si el Banco procedió a la mutación de titularidad, de los títulos valores sin seguir el trámite de reposición previsto en los arts. 726 y 729 del Cód. Com., que establece que, para reponer un título previamente se lo debe cancelar con intervención judicial conforme prevé el art. 498 del Cód. Com., incurriendo en la comisión del delito tipificado en el art. 336 del Cód. Pen.

3) Si las obligaciones que tenía el Banco BISA S.A., en cuanto a la "comisión de confianza" que poseía con la Asociación Accidental Consorcio y Asociados, fueron cumplidas en cuanto a las características del contrato.

4) en el apartado 3-4 del memorial de demanda, se indica de manera conjunta los siguientes agravios:

a) Que el contrato simulado para la constitución de los tres depósitos a plazo fijo no fue cumplido por el Banco BISA S.A.

b) Que la ASFI omitió aplicar el principio de verdad material en la sustanciación del proceso, en cuanto a que el Banco BISA S.A., propició el desvío de fondos, incumplió el reglamento de depósitos a plazo fijo, asimismo, fue negligente en cuanto a la revisión del poder 617/2017, y la previsión de la Sección II, Capítulo 2 del título VIII del Reglamento Para la Atención del Cliente y Usuario de la Recopilación de Normas de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, y omitió verificar la violación al Reglamento de la Unidad de Investigaciones Financieras en los arts. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 39 y 42.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.



Una vez analizado el contenido de la demanda, la respuesta, los memoriales presentados por los terceros interesados, los actos y resoluciones administrativas, resolución de revocatoria y jerárquico, resulta pertinente señalar que:

VI.1. En relación al incumplimiento de la Comisión de Confianza en la que habría incurrido el Banco Bisa al permitir a Jaime Ponce Ovando, el retiro de los depósitos a plazo fijo 000000115228-P por Bs 400.000,00, 000000115226-P por Bs 500.000,00 y 000000115226-P por Bs 500.000,00 emitidos el 01 de octubre de 2009.

Al respecto, es necesario aclarar que la finalidad exclusiva de un proceso contencioso administrativo es realizar control de legalidad, es decir evidenciar si en el transcurso del proceso administrativo previo, se aplicó correctamente una norma jurídica sea esta sustantiva o adjetiva, siendo esta la razón por la cual un proceso Contencioso Administrativo, únicamente puede ser tramitada como de puro derecho y no de hecho.

Bajo ese entendimiento, los fundamentos de la demanda deben circunscribirse a los hechos denunciados, que fueron de conocimiento y resueltos por las instancias administrativas en su turno, pretender que se resuelva una controversia jurídica sobre hechos que no fueron considerados dentro del proceso administrativo, resulta totalmente incongruente, en razón a que, el control judicial de legalidad previsto en la L. N° 2341, precisamente consiste en evidenciar si en el transcurso del proceso administrativo se aplicó o no correctamente una norma jurídica, y que esta sea generadora de la controversia y/o controversias que determinen la presentación fundamentada en derecho de una demanda Contenciosa-Administrativa.

Resulta necesario citar el criterio de Hernando Devis Echandía, quien en su obra Teoría General del Proceso, II (Editorial Universidad, Argentina, 1985), pág. 533 a 536, define al principio de congruencia como "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o del denunciante o querellante (en el proceso penal), para el efecto de que exista identidad jurídica entre lo resuelto y las pretensiones o imputaciones y excepciones o defensas oportunamente aducidas, a menos que la ley otorgue facultades especiales para separarse de ellas... los derechos de acción y de contradicción imponen al Estado el deber de proveer mediante un proceso y por una Sentencia, cuyo alcance y contenido están delimitados por las pretensiones y las excepciones que complementan el ejercicio de aquellos derechos". Por lo expresado, debe existir coherencia en cuanto a lo denunciado, lo resuelto, lo impugnado (en la vía administrativa) y lo reclamado en el proceso contencioso administrativo, más aun considerando que la demanda es el acto básico del proceso y condición de la sentencia.

En ese orden, de la revisión de antecedentes en relación la "comisión de confianza", como acto contractual que supuestamente habría incumplido el Banco Bisa S.A., se encuentra incongruencia en los argumentos o justificaciones de hecho o derecho expuestas en la demanda en relación al contenido de la resolución jerárquica impugnada, más aun, se tiene que, en ninguna de las fases del proceso administrativo, vale decir, denuncia resolución de desestimación del cargo, recurso de revocatoria y jerárquico, se alegó, y menos se consideró la existencia de un contrato de "comisión de confianza", entre la entidad financiera denunciada Banco Bisa S.A. y el Consorcio Bicentenario, enmarcado en los arts. 39-14 de la Ley de Bancos y Entidades Financieras concordante con el art. 1260 del Cód. Com., aspecto que conforme se explicó, dada la naturaleza del proceso contencioso administrativo, pretender que se resuelva una controversia jurídica sobre hechos que no fueron considerados dentro del proceso administrativo, resulta incongruente, como se explicó en el párrafo precedente.

VI.2. Si el Banco procedió a la mutación de titularidad, de los títulos valores sin seguir el trámite de reposición previsto en los arts. 726 y 729 del Cód. Com., que establece que, para reponer un título previamente se lo debe cancelar con intervención judicial conforme prevé el art. 498 del Cód. Com., incurriendo en la comisión del delito tipificado en el art. 336 del Cód. Pen.

En relación con lo anterior, se entiende por "reposición de títulos valores" a la acción que le nace al adquirente de un título valor, cuando éste presenta algún deterioro ya sea parcial o total, así el código de comercio en el capítulo X prevé la reposición, cancelación y reivindicación de títulos valores: Los arts. 724 (por deterioro), 725 (títulos sin los datos necesarios o extraviados), 726 (reposición de títulos nominativos), 727 (reposición de títulos-valores a la orden), 728 (reposición de títulos-valores al portador) y 729 (reposición previa cancelación).

Ahora bien, en el caso de análisis se tiene que, por nota de atención AA-CB-N° 007/09, de 30 de septiembre de 2009, Carlos Santa Cruz, entonces representante legal de la Asociación Accidental Consorcio Bicentenario, instruyó al Banco Bisa S.A., que con cargo a la cuenta corriente N° 190025-001-7 de la Asociación, emita tres depósitos a plazo fijo a nombre del asociado Jaime Ponce Ovando, endosados a favor del Banco Bisa S.A., como respaldo de las garantías de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo en la construcción del Atrio de la Plaza del Bicentenario, bajo el siguiente detalle: 1er. DPF por Bs 500.000,00 a 91 días, 2do. DPF por 500.000,00 a 61 días y 3er. DPF por 400.000,00 a 31 días, los cuales conforme se analiza en el proceso no fueron sujetos a reposición y lo que aconteció fue que, el Banco Bisa S.A. en atención a la solicitud del representante del Consorcio Bicentenario, al momento de constituir los tres depósitos a plazo fijo de manera errónea consignó como titular a la Asociación Accidental Consorcio Bicentenario, cuando en la nota remitida se señaló concretamente como titular a Jaime Ponce Ovando, por lo que percatado de su error el 22 de octubre de 2009 cambió la titularidad conforme había solicitado el Consorcio citado; en este sentido, la ASFI consideró que los depósitos a plazo fijo no fueron endosados correctamente incumpliendo la previsión del art. 522 del Cód. Com., en razón a que en los títulos valor hubo omisión en el registro del nombre del endosatario, clase de endoso, lugar y fecha de endoso evidenciando solo la firma de Carlos Javier Santa Cruz Vacaflores, por lo que emitió una nota de cargo contra el Banco Bisa S.A., sin embargo, el cargo fue desestimado porque el Banco explicó que aplicó las previsiones contenidas en los arts. 523 y 524 del mismo cuerpo legal en cuanto a la validez del endoso en blanco, hecho que confirma que no se produjo una reposición de los títulos valores, sino un error en cuanto al nombre del titular de los depósitos a plazo fijo que fue subsanado por la entidad financiera, por lo expuesto, no corresponde analizar los arts. 726, 729 y 498 del Cód. Com., así como tampoco determinar si se cometió el ilícito tipificado en el art. 336 del Cód. Pen., debiendo el demandante si así lo considera conveniente acudir a la vía judicial pertinente.

VI.3. Si las obligaciones que tenía el Banco Bisa S.A., en cuanto a la “comisión de confianza” existente con la Asociación Accidental Consorcio y Asociados, fueron cumplidas en cuanto a las características del contrato citado.

Conforme se advierte del análisis en cuanto al primer agravio expuesto por el demandante (VI.I.), respecto de la existencia de un “contrato de confianza” entre la entidad bancaria referida y la asociación accidental que representa, se concluyó que tal argumento al ser incoherente con lo tramitado dentro del proceso administrativo no sustenta el principio de congruencia que exige la interposición de la demanda administrativa, siendo que el agravio expuesto en este punto inherente a que si las obligaciones del contrato de confianza fueron o no cumplidas, tiene relación directa con el primero, se reitera que no corresponde su análisis por cuanto la configuración de tal contrato no fue considerado en el proceso administrativo.

VI.4. En el apartado 3-4 del memorial de demanda, se indica de manera conjunta los siguientes agravios:

a) Que el contrato simulado para la constitución de los tres depósitos a plazo fijo no fue cumplido por el Banco Bisa S.A.

b) Que la ASFI omitió aplicar el principio de verdad material en la sustanciación del proceso, en cuanto a que el Banco Bisa S.A., propicio el desvío de fondos, incumplió el Reglamento a depósitos a plazo fijo, asimismo, fue negligente en cuanto a la revisión del poder 617/2019, y la previsión de la Sección II, Capítulo 2 del título VIII del Reglamento Para la Atención del Cliente y Usuario de la Recopilación de Normas de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, y omitió verificar la violación al Reglamento de la Unidad de Investigaciones Financieras en los arts. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 39 y 42.

a) El contrato simulado que a decir del demandante fue perfeccionado para la constitución de los tres depósitos a plazo fijo a nombre de Jaime Ponce Ovando, conforme salen de los datos del proceso, es un presupuesto legal que no fue considerado en la instancia administrativa; en tal sentido, en relación al principio de congruencia y la naturaleza propia de la demanda contenciosa administrativa, ya expresada, no corresponde su análisis.

b) Que la ASFI omitió aplicar el principio de verdad material en la sustanciación del proceso, en cuanto a que el Banco BISA S.A., propicio el desvío de fondos, incumplió el reglamento a depósitos a plazo fijo, asimismo, fue negligente en cuanto a la revisión del poder 617/2009, y la previsión de la Sección II, Capítulo 2 del título VIII del Reglamento Para la Atención del Cliente y Usuario de la Recopilación de Normas de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, y omitió verificar la violación al Reglamento de la Unidad de Investigaciones Financieras en los arts. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 39 y 42.

De la revisión de los antecedentes se tiene que, el 1 marzo de 2013, el demandante denunció al Banco BISA S.A., por práctica ilegal bancaria, ante la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, denuncia que ameritó la emisión del Informe ASF/DDC/R-32484/2013 (fs. 17 a 66 del anexo arriado al expediente), en el que consta que se efectuó una inspección especial a la entidad financiera denunciada, con el objetivo de: revisar los tres depósitos a plazo fijo observados; los comprobantes originales de cobro de éstos, realizados por Jaime Ponce Ovando; analizar los documentos relativos a la modificación de titularidad de los de los depósitos a plazo fijo del Consorcio Bicentenario a nombre de Jaime Ponce Ovando; revisar los contratos que el Banco Bisa S.A. habría suscrito con el Consorcio Bicentenario; evaluar el poder 617/2009; revisar boletas de garantía a primer requerimiento, certificados, depósitos, transferencias y giros; comprobantes de retiro de la cuenta N° 190025-001-7; evaluar toda la información con la que cuente la Entidad Financiera relativa a las operaciones financieras que fueron efectuadas a través del Consorcio Bicentenario; revisar las políticas, Reglamentos o Manuales Internos del Banco Bisa S.A. sobre constitución y cobro de depósitos a plazo fijo, vigentes entre el periodo de constitución de los tres depósitos a plazo fijo observados y el retiro de los mismos; operaciones financieras realizadas por Jaime Ponce Ovando, con relación al cobro de los depósitos a plazo fijo; informe documentado de recursos humanos de la entidad financiera sobre la presunta existencia de funcionario que tuviera algún grado de parentesco de consanguinidad y afinidad con Jaime Ponce Ovando; entre otras, y con base en los resultados del informe emitido, la Directora de Derechos del Consumidor de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, emitió una respuesta formal y razonada al denunciante, sobre todos los puntos denunciados, mediante nota de atención CITE ASFI/DDC/R-86828/2013 de 13 de junio (fs. 67 a 73 del anexo del expediente), la misma que no fue objeto de impugnación alguna de su parte; es decir, la ASFI proporcionó una respuesta en cuanto al supuesto desvío de fondos, incumplimiento del Reglamento a depósitos a plazo fijo, revisión del poder 617/2009 y la previsión de la Sección II, Capítulo 2 del título VIII del Reglamento Para la Atención del Cliente y Usuario de la Recopilación de Normas de la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, y en base al mismo emitió una única nota de cargo, que fue objeto de todo el proceso administrativo sobre presunto incumplimiento del art. 522 del Cód. Com. en cuanto al endoso.

Finalmente en cuanto a la solicitud de verificar la violación al Reglamento de la Unidad de Investigaciones Financieras en los arts. 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 39 y 42, por Resolución Ministerial Jerárquica MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 9 de abril, se determinó que la ASFI se pronuncie sobre la generalidad de reclamos y denuncias.

VII. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Que al no haberse analizado dentro del proceso administrativo la concurrencia de una “comisión de confianza” ni la de un contrato simulado, en aplicación del principio de congruencia y a la naturaleza del proceso contencioso administrativo, su análisis resulta impertinente.

Que conforme los datos del proceso, no se procedió a la reposición de los títulos valores, consistentes en los tres depósitos a plazo fijo enunciados, sino que en mérito a un error del Banco en cuanto a la titularidad de los mismos, se procedió a su corrección. Que la ASFI emitió una nota de cargo en cuanto al supuesto incumplimiento de los requisitos formales de endoso previstos art. 522 del Cód. Com., el mismo que luego de ser desvirtuado, fue desestimado.

Que los agravios expresados en el inciso b) del aparato VI-4. del presente fallo, fueron respondidos al demandante por CITE ASFI/DDC/R-86828/2013 de 13 de junio (fs. 67 a 73 del anexo del expediente), que los mismos no fueron objeto del recurso de revocatoria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 99 a 110, interpuesta por Yury José Bustillos Bautista por sí y en representación legal de la Empresa Constructora Olimpo S.R.L. y de la Asociación Accidental Consorcio Bicentenario, contra el Ministerio de Economía y Finanzas representada por Luis Alberto Arce Catacora, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP-VPSF-URJ-SIREFI N° 020/2014 de 09 de abril. Con costas.

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

**Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



619

**Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
Contencioso Administrativo.  
Oruro.**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fs. 54 a 58 vuelta, interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), dentro del proceso contencioso administrativo al que se acumuló el proceso de naturaleza semejante caratulado con el número 680/2014, seguido por OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldivar, ambos procesos planteados contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), impugnando la Resolución Jerárquica RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, de fs. 214 a 229 de Anexos, las contestaciones de fs. 64 a 68 y 67 a 75 vuelta, los memoriales de réplica de fs. 89 a 91 vuelta y 99 a 101 vuelta, así como los de dúplica de fs. 94 a 95 vuelta y 113 a 114, memorial de fs. 106 a 108 vuelta del expediente 647/2014, presentado por el tercero interesado, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda (exp. 647/2014)

Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del SIN, acreditada por Resolución Administrativa de Presidencia 03-0331-14 de 27 de junio de 2014, mediante memorial de fs. 54 a 58 vuelta, se apersonó e interpuso demanda Contenciosa Administrativa, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014, de 25 de abril, en base a los siguientes argumentos:

Indicó que, la Administración Tributaria, realizó la verificación Externa CEDEIM (previa) a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), y que al efecto solicitó al contribuyente documentación respaldatoria, presentada como fue, en cumplimiento de sus atribuciones procedió a la verificación, revisión y cotejo de la misma, emitiendo la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00884-13 de 30 de septiembre, por la que resolvió devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente el monto de Bs3.710.614; correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal de octubre de 2011, en coincidencia con el Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/94/2013 de 13 de agosto. La citada resolución administrativa generó la interposición del recurso de alzada y posteriormente del recurso jerárquico, este último en incorrecta aplicación y comprensión de la ley, causando agravio a la Administración Tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

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

Que la AGIT en la sustanciación del recurso jerárquico, incurrió en incorrecta aplicación y comprensión de la ley en cuanto al análisis de los medios fehacientes de pago y la Regalía Minera (RM), presentados por el contribuyente OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", toda vez que, la Administración Tributaria, habiendo revisado la documentación presentada por el contribuyente constató que las Facturas Nos.

686, 689, 687, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089 y 1000, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajaderia y Aceros Tesa; asimismo las facturas 159 extendida por Juan C. Rodríguez Vargas y 506 proporcionada por Lucinda Flores Valverde, respectivamente, no fueron debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, por cuanto no demostraron el 100% de pago total del importe facturado de las compras, el crédito depurado asciende a Bs 419.069, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 3.710.614.- por el IVA. Aclaró que, comunicado el resultado al contribuyente, no presentó objeción alguna a las observaciones establecidas dentro del proceso de verificación.

Indicó que, el contribuyente presentó también el pago por RM adjuntando certificación de boleta de pago formulario 3009 con N° de orden 4035104742 y 4034883884, cuadro de retenciones y cuadro desglosado de retención de RM, documentación que si bien respalda el pago efectuado por las retenciones practicadas a su proveedor y pagadas como RM en cumplimiento a normativa vigente, no respalda el pago de la transacción por la compra del mineral, ya que de acuerdo a la documentación presentada inherente a la transacción efectuada, adjuntó fotocopia de compra de mineral de resumen de liquidaciones finales facturados de lotes emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajaderia S.R.L. (donde se evidenció el cálculo del importe facturado), cuadro de determinación del importe de la factura y sus medios fehacientes de pago, comprobantes de pago con sustento y liquidaciones finales de mineral, donde se evidenció que la base de cálculo para el importe total facturado incluye la RM retenida, lo cual contraviene lo establecido en el D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008 inc., b) num. IV, art. 4 Capítulo II, que establece que: "en caso de ventas internas, el valor bruto de Venta es el valor comercial total consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente", en ese sentido, la RM no forma parte del importe facturado; por lo que el contribuyente estaría solicitando la devolución de crédito fiscal IVA de exportación con componente RM, en contra de lo establecido en el D.S. N° 25465, que establece que los impuestos sujetos a devolución son el IVA, ICE y GA, en consecuencia dichos importes retenidos, pagados y presentados, por el contribuyente no son considerados como medios fehacientes de pago.

Mencionó que, dentro de las atribuciones que tiene se encuentra la establecida en el art. 66.11) del Cód. Trib. boliviano (CTB), que dispone que, para aplicar montos mínimos, la operación de devolución impositiva debe ser respaldada por documentos bancarios, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago, la ausencia de los mismos hará presumir la inexistencia de la transacción.

Que dentro de las obligaciones del Sujeto Pasivo, el art. 70-4 del CTB, determina que sus actividades deben ser respaldadas mediante otros registros generales y especiales, facturas, documentos públicos, concordante con lo establecido en el num. 5) del mismo artículo, que estipula que el Sujeto Pasivo debe demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque se refieran a periodos prescritos.

Finalmente aludió que, la reglamentación de lo anteriormente citado se encuentra establecida en el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874, que dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldadas por medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito, por lo que considera que la entidad que representa, aplicó correctamente las disposiciones legales y reglamentarias citadas precedentemente.

### I.3. Petitorio.

Concluyó indicando que, impugna en parte la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, y que luego del análisis imparcial de todo lo actuado y en aplicación de la norma, se emita Sentencia declarando probada la demanda, confirmando la Resolución Administrativa de CEDEIM N° 23-00884 de 30 de septiembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

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

Que por providencia de fs. 60 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada, el 29 de enero de 2015, fue devuelta según se verifica con la nota de fs. 82 y recibida según cargo de fs. 82 vta., se dispuso por providencia de fs. 83, su arribo al expediente.

A continuación, providenciando el memorial de contestación de fs. 64 a 68 vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo ad interim de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud a la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 62); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la parte demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en cuanto a las pretensiones de la demanda, expresó lo siguiente:

Que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizó bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843.

Por otra parte señaló que, los exportadores no generan y/o generan parcialmente débito fiscal, el mismo que por ley es devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA, aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Aseveró también que, el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldadas por medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito.

En ese sentido, el art. 1 de la L. N° 3787 de 24 de noviembre de 2007, que sustituye el Título VIII del Código de Minería, señala que quienes realicen actividades mineras están sujetos al pago de una RM cuya base de cálculo es el valor bruto de venta que resulta de multiplicar

el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial, asimismo, establece que se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el libro ventas brutas-Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de ésta, liquidado a sus proveedores que se asentará en un libro llamado compras control RM. El art. 4-I del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional el valor bruto de venta es el que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial; el art. 12 del mismo cuerpo normativo establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la regalía minera liquidada por sus proveedores; y además el art. 5 de la L. N° 843, establece que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulte de deducir el precio total, las bonificaciones y descuentos y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor debe emitir la factura y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado, en tanto que el comprador tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha factura en previsión del art. 8 de la misma norma, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, estar respaldado con la factura original o documento equivalente, que se encuentre vinculado a la actividad gravada y que la transacción de haya realizado efectivamente.

Las compras realizadas por el recurrente, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, siendo ese indicador el que debe ser considerado para la determinación del valor bruto de venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base de cálculo de la regalía minera, aspecto que fue considerado por el recurrente en las liquidaciones finales, estableciendo el saldo final a cancelar y siendo que por las facturas de compra de mineral, solicitó la devolución impositiva y a fin de sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros en los cuales efectuó una relación entre el importe de la factura y los medios fehacientes de pago, entre ellos, comprobantes de egreso y cheques, en los que se advierte saldos pendientes de pago, no se evidencia la inclusión del importe de la RM, pero se verificó el descuento del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el art. 25 del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008.

Alegó que, siendo evidente que la RM no forma parte del importe facturado, no es correcta la apreciación de la Administración Tributaria, respecto a que el recurrente estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA, con componente de RM, sino que, los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación, así del informe y de la resolución administrativa, se advierte que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Facturas Nos. 686, 689, 687, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089, y 1000, emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajadería y Aceros Tesa, debido a que estas facturas no fueron respaldadas en su totalidad y por medios fehacientes de pago, incumpliendo lo establecido por el art. 37 del DS 27310 modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874, pues para la depuración parcial del crédito fiscal consideró la documentación presentada por el recurrente que permitió cuantificar el monto. Respecto a la RM, los pagos realizados por ese concepto fueron respaldados con los formularios 3009 boleta de pago de la regalía minera y referendo del Banco Unión por el importe pagado, detalle de retención de regalía minera, que contiene el importe, municipio y la cuenta respectiva y el pago, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, en consecuencia, el sujeto pasivo acreditó la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio fehaciente de pago.

#### II.1.- Petitório

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

Prosiguiendo el trámite de la causa, se corrió en traslado a la entidad demandante para réplica, misma que cursa de fs. 89 a 91 y, trasladada para duplica, esta fue presentada por memorial de fs. 94 a 95; actos en los cuales las partes ratificaron sus argumentos.

#### III.- Acumulación

Que la sala plena de este Supremo Tribunal de Justicia, en mérito al Informe emitido por la Secretaria de Sala Plena (fs. 85), de oficio, mediante Resolución N° 118/2015 de 13 de mayo, dispuso la acumulación del proceso signado como 680/2014, seguido por OPERACIONES METALURGICAS S.A "OMSA", al 647/2014, cuya demanda y contestación se resumió precedentemente, consiguientemente, corresponde relacionar la pretensión contenida en la demanda planteada en el expediente 680/2014, que cursa de fs. 49 a 57 vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, que en síntesis señala:

#### IV.- Contenido de la demanda (Exp. 680/2014):

Que Raúl Rubén Salas Saldívar se apersonó por memorial de fs. 49 a 57, en representación de Operaciones Metalúrgicas S.A "OMSA", en virtud del Testimonio de Poder N° 890/2014 de 20 de mayo, otorgado ante la Notaría de Fe Pública N° 97 correspondiente al Distrito Judicial de La Paz, a cargo de Jenny Erika Reyes Leño (fs. 4 a 29), manifestando que, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico RJ- AGIT 0649/2014 de 25 de abril, bajo los siguientes argumentos:

Que la empresa que representa, presentó a la administración tributaria solicitud de devolución de impuestos, por el período fiscal de "agosto de la gestión 2011" (sic), en el monto de Bs 2.325.522; por el IVA, en mérito a lo cual por Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° "23-00883-13 de 24 de septiembre de 2013" (sic), se determinó la devolución de "Bs 1.960.851" (sic), por el período fiscal de octubre de 2011. Asimismo, fijó como monto no sujeto a devolución, la suma de Bs 364.671.- por el IVA, el cual fue objeto de impugnación mediante el recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0087/2014 de 27 de enero, que revocó parcialmente el fallo apelado, que en conclusión determinó el monto sujeto a devolución en la suma de Bs 3.801.480.- por el período fiscal de octubre de 2011; asimismo, ratificó la determinación del Monto No Sujeto a Devolución en la suma de Bs 326.990.- por el IVA, referido a la observación del no respaldo íntegro con medios fehacientes de pago de las Facturas Nro. 686, 689, 687, 11062, 11061, 14090 y 14089 aspecto último que impugnado como fue, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014 de 25 de abril, que revocó parcialmente la decisión de alzada, por lo que, el objeto del recurso recae solamente sobre las facturas observadas por la Administración Tributaria 639, 640, 10899, 10898, 140141 y 14042, por Bs 326.990, monto ratificado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### IV.2.- Fundamentos de la demanda.

Indicó que la AGIT, confirmó incorrectamente la observación de la Administración Tributaria que depuró las Facturas Nos. 639, 640, 10899, 10898, 140141 y 14042, correspondientes a su proveedor COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira y Grupo Minero Bajadeira, por el hecho de no estar respaldadas en su integridad por medios fehacientes de pago; toda vez que, a) Es irrefutable el hecho de que sus proveedores pagaron oportunamente el IVA, del monto total de las facturas al SIN, pago que fue oportunamente demostrado; b) La normativa inherente a los medios fehacientes de pago, art. 66-11 del CTB, no establece una presunción absoluta sobre la existencia de la transacción frente a la inexistencia de documentos bancarios de pago total, pues posibilita la presentación de cualquier otro medio fehaciente de pago, establecido legalmente para probar una transacción, entendiéndose como tal a la efectiva realización de una compra, es decir, un negocio u operación de comercio, concordante con el art. 70-4 del cuerpo legal ya citado. La presunción de ley establecida en el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el art. 12.III del D.S. N° 27874 está relacionada a la demás normativa, no pudiendo analizarse ni aplicarse de manera aislada, sin considerar el espíritu y el objetivo del conjunto de la normativa que establece la posibilidad de demostrar la existencia de una transacción a través de varios documentos, aspecto que no fue considerado por la autoridad demandada, incurriendo en un análisis errado de la norma así como de la jurisprudencia desarrollada al respecto en el A.S. N° 477 de 22 de noviembre de 2012.

Señaló que, el único argumento que esgrimió la AGIT, para ratificar la no devolución del crédito fiscal, recae en el supuesto hecho que no se habría respaldado al 100% el valor de las facturas de compra observadas con medios fehacientes de pago, no obstante que durante el proceso la empresa demostró la efectiva existencia de la transacción a través de la presentación de varios documentos consistentes en pólizas de exportación, facturas comerciales, certificados de salida emitidos por la Aduana Nacional de Bolivia, Declaraciones Únicas de Exportación, manifiesto internacional de carga por carreta, declaración de tránsito aduanero, certificados de peso y calidad, entre otros, literal que demuestra que la empresa que representa realizó la compra del material y lo exportó después del proceso de fundición existiendo certeza absoluta de la compra de minerales, por lo que no se le puede negar el derecho al crédito fiscal.

Indicó que, la Comunidad Andina de Naciones, de la cual el país es signatario, adopta el principio de país de destino o ajuste de frontera, con el objeto de avanzar en la armonización de los instrumentos y políticas económicas, garantizando el libre comercio sin distorsiones en el mercado, evitando la doble imposición, pues las mercancías no son gravadas en el país de origen sino en el país de destino cuyo objetivo es la no exportación de impuestos, para lo cual nuestro país adoptó el ajuste de frontera mecanismo por el que el Estado devuelve al exportador el impuesto incorporado en el bien o producto exportado, en tal sentido se determinó en la Resolución de Recurso Jerárquico STG RJ/0012/2004 de 10 de septiembre.

Alegó que, la posición asumida por la AGIT respaldando la depuración de facturas, es contraria al principio de neutralidad impositiva, que reconoce a la actividad exportadora la devolución de impuestos internos bajo el sistema de débito y crédito fiscal en el caso del IVA y la devolución de aranceles de importación pagados en las compras de insumos utilizados en la producción de mercancías exportables.

Que la negativa a la devolución, es ilegal y vulneradora de sus derechos como contribuyente, una doble recaudación y cobro del mismo impuesto que su propio acreedor (fisco) ya cobró, toda vez que los vendedores (sus proveedores de mineral) declararon y pagaron oportunamente tal impuesto, en tal sentido, dicho crédito debe ser sujeto de devolución impositiva en la medida que se ha comprobado la existencia de la transacción y el pago oportuno del IVA reclamado.

Finalmente indicó que, el SIN Oro, incumple la normativa de la devolución impositiva pues procede a su devolución en dos años, cuando la norma establece que debiera hacerlo en 180 días, ocasionando problemas financieros a los exportadores, aspecto sobre el que la AGIT no se pronunció.

#### IV.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/649/2014 de 25 de abril, emitida por la AGIT y la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00884-13 de 30 de septiembre de 2013, y en consecuencia, se disponga la aprobación y aceptación de la solicitud de devolución de impuesto de los montos que fueron depurados.

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

Que subsanada la observación de fs. 60, por providencia de fs. 63 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deba ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se ordenó asimismo, que se cite a la Gerencia Distrital Oro del Servicio de Impuestos Nacionales en su condición de tercero interesado, para que asuma defensa, si así lo considera conveniente.

Por memorial de fs. 67 a 75 vuelta, el Director Ejecutivo ad ínterin de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, respondió negativamente a la demanda, provocando que por providencia de fs. 97 se corra traslado a la Empresa demandante a efectos que presente réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria alegó que, el art. 70-4 del CTB, establece como obligaciones del sujeto pasivo: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas", disposición concordante con el numeral 5 del mismo precepto legal que señala, que el sujeto pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

Asimismo que, el art. 76 del CTB, determina que en los procedimientos tributarios, administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, en cuanto a la valoración de la prueba, el art. 81 del CTB, establece que estas se apreciarán cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, además prevé las causales de su rechazo.

Que por previsión del art. 3 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999, la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843.

Por otra parte señaló que, los exportadores no generan y/o generan parcialmente débito fiscal, el mismo que será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA, aplicada sobre el valor FOB de exportación.

Aseveró también que, el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), dispone que cuando se solicite la devolución impositiva, las compras por importes mayores a las 50.000 UFVs, deben estar respaldados por medios fehacientes de pago, para que la Administración Tributaria reconozca el crédito.

Indicó que, la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Facturas Nos. 686, 689, 11062, 11061, 14090, 14091, 14089, y 1000 emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, Grupo Minero Bajadería y Aceros Tesa, debido a que las mismas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, al efecto consideró la documentación presentada por el recurrente que permitió cuantificar el monto pagado. Respecto a la Regalía Minera, los pagos por tal concepto fueron respaldados con los Formularios 3009, boleta de pago de la regalía minera y referendo del Banco Unión por el importe pagado, acompaña el "Detalle de retención de la regalía minera", el municipio y la cuenta respectiva y pago de regalía minera, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, acreditando de esta manera el sujeto pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago.

Refirió que, los arts. 139 inc. b), y 144 del CTB, arts. 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, establecen que quien considere sus derechos lesionados con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el mismo, en observancia del principio de congruencia, los puntos que no fueron reclamados por el demandante en su oportunidad, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por él, y no merecen mayor consideración, al respecto la doctrina señala que, la concepción clásica del proceso contencioso administrativo entiende que este asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración; es decir, que importa la solución judicial del conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando esta vulnera derechos subjetivos o agravia intereses legítimos de un particular o de otra autoridad administrativa por haber infringido aquella.

En tal sentido, aseveró que los argumentos del demandante no son evidentes careciendo de sustento jurídico tributario, siendo claro que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiere causado con la resolución emitida.

#### V.2.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada RJ-AGIT 0649/2014 de 25 de abril.

Asimismo, por memorial de fs. 106 a 108 se apersonó Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercero interesado en el proceso signado con el número 680/2014, el que fue admitido por providencia de fs. 109, para su consideración en resolución.

Continuando con el trámite de la causa, se corrió en traslado al representante legal de la empresa demandante para la réplica, la que cursa de fs. 99 a 101 vta., trasladada como fue para la dúplica, fue presentada por escrito de fs. 113 a 114, ambas partes ratificaron sus argumentos.

En tal sentido, en el expediente 680/2014, siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, mediante providencia de fs. 159 se decretó "autos para sentencia".

#### VI.- Antecedentes administrativos y procesales

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

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

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

con relación a los hechos expuestos por las partes demandantes y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo de las actuaciones procesales en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, aclarando que los antecedentes de ambos expedientes acumulados, al tener directa conexión, corresponde recordarlos conjuntamente, evidenciándose lo siguiente:

VI.1.- En el ejercicio de las facultades establecidas por el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano (CTB) de 2 de agosto de 2003, la Administración Tributaria, procedió a la verificación Externa CEDEIM (previa) a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), en virtud a la solicitud de devolución efectuada por la empresa contribuyente.

Que siguiendo el procedimiento la Administración Tributaria solicitó la documentación respaldatoria al contribuyente, quién presentó dentro de plazo otorgado para el efecto; posteriormente, en cumplimiento de sus atribuciones procedió a la verificación, revisión y cotejó de la documentación presentada por el contribuyente; en mérito a la cual, emitió la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00084-13 de 30 de septiembre de 2013, por la que resolvió: Primero.- Establecer como importe a devolver mediante Certificados de Devolución Impositiva al contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA representada legalmente por Mariano Ignacio Perú Taborga, como señala el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/094/2013 de 13 de agosto, Bs 3.710.614; por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal de octubre de 2011. Segundo.- Determinar el monto no sujeto a devolución la suma de Bs 419.069; por el Impuesto al Valor Agregado a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal octubre de 2011, del contribuyente OPERACIONES METALÚRGICAS S.A. OMSA, representada legalmente por el señor MARIANO IGNACIO PERÓ TABORGA, producto de la depuración de crédito fiscal, debiendo en consecuencia el contribuyente presentar la declaración jurada rectificatoria por el periodo posterior afectado; y en caso de no estar de acuerdo con la citada depuración proceder a la impugnación de la presente resolución en la vía administrativa ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el plazo de veinte días, conforme al art. 143 y siguientes de la L. N° 2492, o en la vía judicial ante el Tribunal Departamental de Justicia del Distrito de Oruro, en el plazo de quince días, conforme al art. 174 y ss. de la L. N° 1340 y Tercero.- Autorizar al departamento de Gestión de Empadronamiento y Recaudación, en aplicación del art. 16 del D.S. N° 25465, la emisión de certificados de devolución impositiva al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA representada legalmente por Mariano Ignacio Perú Taborga, por un importe de Bs 3.710.614; por el IVA correspondiente al periodo fiscal de octubre de la gestión 2011, previa verificación de adeudos en el Sistema de la Administración Tributaria, debiendo procederse a la compensación conforme señala el art. 56 del Cód. Trib. de existir adeudos ejecutoriados. (Fs. 36 a 39 del anexo del expediente).

VI.2.- La resolución antes citada, dio lugar a la interposición del recurso de alzada por Mariano Ignacio Perú Taborga y Raúl Rubén Salas Saldívar, ambos en representación legal de Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA (fs. 44 a 57 del anexo); la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero, de fs. 114 a 124 del anexo, determinó Revocar parcialmente la Resolución Administrativa impugnada; dejando, por una parte, sin efecto el reparo de Bs 90.866; correspondiente al crédito fiscal de las facturas emitidas por COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira, y Grupo Minero Bajaderia, superiores a 50.000.- UFV's, respaldadas por el pago de regalías mineras; y confirmó el monto de Bs 326.990; no respaldado íntegramente con medios fehacientes de pago, y Bs 1.213; por domicilio fiscal distinto y no vinculación con la actividad exportadora; declarando en consecuencia como sujeto a devolución en importe de Bs 3.710.614; establecido en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado más el monto de Bs 90.866; mencionado sumando un total de Bs 3.801.480; por el periodo fiscal octubre 2011.

VI.3.- Contra esta última resolución de alzada, por una parte, Operaciones Metalúrgicas S.A. OMSA, representado por Mariano Ignacio Perú Taborga (fs. 150 a 152 vuelta), y por otra, Verónica Jeannine Sandy Tapia, en su condición de representante legal de la Gerencia Distrital Oruro del SIN (fs. 185 a 188 vuelta); interpusieron recurso jerárquico, en consecuencia, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril (fs. 214 a 229 del anexo), por la que resolvió Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero, dejando sin efecto el importe de Bs 90.866; que fue respaldado con el pago de la regalía minera, asimismo, el importe de Bs 1.213, que fue incluido por error en la parte resolutive del recurso de alzada, toda vez que no tiene relación con las cuestiones resueltas en esa instancia, y mantuvo firme la observación de Bs 326.990; por ausencia de medios fehacientes de pago, estableciendo en consecuencia el importe a devolver en la suma de Bs 3.802.693; correspondiente al periodo fiscal octubre 2011; todo de conformidad a lo previsto por el inciso b), párrafo I del art. 212 del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

VII. De la problemática planteada (exp. 647/2014)

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, efectúo incorrecta valoración legal en cuanto los medios fehacientes de pago presentados por la empresa OMSA.

VII.2.- Análisis del problema jurídico planteado

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

VII.2.1.- Análisis y fundamentación

El art. 37 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, dispone: "(Medios fehacientes de pago). Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a cincuenta mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda, deberán ser respaldadas por los sujetos pasivos y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente".



Por su parte la L. N° 2492, establece: "Art. 70.- (Obligaciones Tributarias del sujeto pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo:

1. Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria.

4. Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.

5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. Sin embargo, en este caso la administración tributaria no podrá determinar deudas tributarias que oportunamente no las hubiere determinado y cobrado.

11. Cumplir las obligaciones establecidas en este código, leyes tributarias especiales y las que defina la administración tributaria con carácter general."

"Art. 76.- (Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria."

Con esta normativa, se puede establecer claramente cuáles son documentos que debe poseer una empresa, así como también, si bien no se tiene expresada una definición concreta de lo que debe entenderse por medio fehaciente de pago, empero, considerando la mencionada normativa transcrita, lo desarrollado por la doctrina tributaria, y acudiendo al Diccionario de la Lengua Española (Espasa-Calpe 2005), es posible establecer que: "medio fehaciente de pago, es el instrumento fidedigno empleado en una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios, herramienta comúnmente aceptada entre particulares, en un mercado, comercio, institución y la administración pública, comenzando por el dinero en efectivo, tarjetas bancarias (débito o crédito), transferencias entre entidades financieras (pagarés, letras de cambio, pólizas, etc.), hasta los medios de pago online vía internet (compra electrónica, comercio electrónico, etc.)".

Así definido el medio fehaciente de pago, se hace claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar los siguientes tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes, a saber: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme establece el art. 4, inc. a), concordante con el art. 8, inc. a) de la L. N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original; 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8, inciso a) de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el artículo 8 del D.S. N° 21530.

Es de notar que, el primero y el último requisito están estrechamente vinculados a los medios fehacientes de pago, añadiendo que es insuficiente presentar sólo la factura como prueba; el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables - susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el código tributario como en el código de comercio; así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, ésta también deberá estar materialmente documentada en los libros y registros especiales, de comercio, comprobantes de egresos, extractos bancarios, cheques, kardex de inventarios, hojas de control de almacén, informes o rendición de la distribución de mercaderías a sus agencias o sucursales que revele el estado de los ítems y/o artículos en stock, estado de cuentas documentado con las operaciones realizadas indicando el stock de mercaderías y/o ítems que se tiene por pagar para respaldar la realización efectiva de las transacciones y pagos efectuados al proveedor.

Bajo la normativa desarrollada, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria notificó a Operaciones Metalúrgicas S.A. (OMSA), con la Orden de Verificación Externa N° 0012OVE00101, cuyo alcance comprendía la verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido del periodo fiscal de octubre de 2011, en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, al efecto solicitó la presentación de medios fehacientes de pago de las facturas mayores a 50.000 UFV, ante lo cual la empresa demandante presentó sus descargos.

En ese sentido, en relación a la Factura N° 686 emitida por COMIBOL (fs. 336 del Anexo 4), por un monto de Bs 9.549.224,87; se advierte conforme a los comprobantes de egreso, de fs. 338, 347, 354, 386 y 394 cheque de fs. 378, el pago equivalente a Bs 8.108.855,63 existiendo una diferencia inicial sin respaldo de Bs 1.440.329,24.- de la que se dedujo la retención por regalía minera por el equivalente de Bs 338.276.- quedando una diferencia pendiente de pago de Bs 1.102.093.- por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 143.272.- como estableció la autoridad demandada, considerando que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que respalden la totalidad del monto que consigna.

Respecto a la factura No. 689 emitida por COMIBOL (fs. 439 del Anexo 5), por un monto de Bs 8.348.682,24; de la revisión de los descargos presentados se advierte conforme a los comprobantes de egreso, de fs. 441, 449, 462 y 474, el pago equivalente a Bs 6.972.961,68.- existiendo una diferencia inicial sin respaldo de Bs 1.375.720,56; de la que se dedujo la retención por regalía minera por el equivalente de Bs 280.208.- quedando una diferencia pendiente de pago de Bs 1.095.513.- por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 142.417.- como estableció la autoridad demandada, considerando que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que respalden la totalidad del monto que consigna.

Factura N° 687 emitida por COMIBOL (fs. 484 del Anexo 5), por un monto de Bs14.753,33 de la que se advierte conforme al comprobante de egreso verificado con depósito bancario, el pago al equivalente a Bs 9.088,09; existiendo una diferencia no cancelada de Bs 5.665,24; siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs 736, como señaló la autoridad demandada, considerando que la factura citada no cuenta con los documentos necesarios que respalden su precio total.

Respecto a la Factura N° 11062 emitida por la Empresa Minera BARROSQUIRA Ltda. (fs. 502 del anexo 5), por un monto de Bs 1.325.269,39; se advierte conforme a los comprobantes de egreso (fs. 503, 507, 511, 515 y 519 del anexo 5), el pago equivalente a Bs 1.139.807,73 evidenciándose una diferencia sin respaldo de Bs 185.461,66; por lo que ante dicha diferencia corresponde la depuración del crédito fiscal de Bs 24.110,- como acertadamente estableció la autoridad demandada, al verificar que esta factura no cuenta con documentación que respalde el monto total del precio que figura en la misma.

De la Factura N° 11061 emitida por la Empresa Minera BARROSQUIRA Ltda. (fs. 524 del Anexo 5), por un monto de Bs 299.782,76; se advierte conforme a los comprobantes de egreso (fs. 531, 536 y 540, del Anexo 5), el pago equivalente a Bs 218.549,91 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 81.232,85; correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 3.507,- que estableció la autoridad demandada, ya que dicha factura no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio que consigna.

Sobre la Factura N° 14090 emitida por el Grupo Minero BAJADERÍA S.R.L. (fs. 545 del Anexo 5), por un monto de Bs 239.671,88; se advierte conforme a los comprobantes de Depósito de fs. 546 y 551 del Anexo 5), el pago equivalentes a Bs 208.215,36; existiendo una diferencia sin respaldo de Bs31.456,52; por lo que corresponde confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 4.089,- como estableció la autoridad demandada, toda vez que dicha nota fiscal no cuenta con documentos suficientes que la respalden en la totalidad del monto del precio que señala.

Factura N° 14089 emitida por el Grupo Minero BAJADERÍA S.R.L. (fs. 564 del Anexo 5), por un monto de Bs 36.444,39; se advierte conforme al Comprobante de Pago de fs. 565 del Anexo 5), el pago equivalente a Bs5.424,83 existiendo una diferencia sin respaldo de Bs31.019,56; correspondiendo confirmar la depuración del crédito fiscal de Bs 617; que estableció la autoridad demandada, ya que la nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que respalden el total del precio por el cual fue emitido.

Finalmente respecto a la Factura N° 1000 emitida por ACEROS TESA Ltda. (fs. 618 del Anexo 6), por un monto de Bs 106.606,15; se advierte conforme al comprobante de egreso (fs. 619 del Anexo 6), un pago equivalente a Bs 53.303,08; existiendo una diferencia sin respaldo de Bs 53.303,07; siendo correcta la depuración del crédito fiscal de Bs 6.929,- que estableció la autoridad demandada, ya que dicha nota fiscal no cuenta con medios fehacientes de pago que la respalden.

Por otra parte, conforme dispone el artículo 1 de la L. N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería), quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; asimismo, se establece que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose cada liquidación en el Libro de Ventas Brutas-Control Regalía Minera, en tanto que el comprador descontará el importe de la Regalía Minera liquidado a sus proveedores que se asentara en un libro llamado Compras Control Regalía Minera. Por su parte, el art. 22 del D.S. N° 29577, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales, tienen la obligación de retener el importe de las Regalía Minera liquidada por sus proveedores.

En relación, el art. 5 de la L. N° 843, dispone que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la factura, y debe de incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito Fiscal IVA, sobre dicha factura en los términos dispuestos en los arts. 4 y 8 de la citada ley, es decir, que cumpla los requisitos para su validez, como ser: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculada a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. Finalmente el art. 11 de la Ley antes citada, indica: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen".

En el marco legal referido, resulta evidente que el vendedor no puede incluir el valor que corresponde a la regalía minera en el precio neto de venta de bien o la prestación de servicios, en vista de que la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de Neutralidad Impositiva, sea este impuesto que deba ser reintegrado al exportador. Bajo el contexto señalado, de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia que la empresa de Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA", al haber efectuado compras que conciernen a concentrados de estaño, en cumplimiento al art. 22 del D.S. N° 29577, actuó como agente de retención de la Regalía Minera liquidada por sus proveedores, por ello, presentó los Comprobantes de Egreso, Liquidaciones Finales por Lote de Concentrados de Estaño, Cheques, Diferencias de Cambio, estableciendo además el importe no pagado correspondiente a la retención de la Regalía Minera establecida en el art. 25 del D.S. N° 29577, la Boleta de Pago N° 3009 y constancia bancaria del pago efectuado de los proveedores COMIBOL, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minera Bajadería S.R.L. y Tesa .

Por lo referido, se establece que "OMSA" en su calidad de comprador descontó de sus compras de minerales el importe de la Regalía Minera de sus proveedores, para posteriormente empozarlo al banco como consta de los formularios 3009, comprobantes de depósito bancario, y detalle de retención de regalías. En ese antecedente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución jerárquica impugnada confirmó en parte la resolución dictada en el recurso de alzada, porque consideró que los pagos efectuados por "OMSA" por concepto de Regalía Minera de sus proveedores resultan medios fehacientes de pago respecto a las notas fiscales de compra de mineral. En consecuencia, habiéndose verificado la retención y pago de Regalías Mineras, resulta correcto y legal dejar sin efecto el reparo determinado por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago; toda vez que, en aplicación del art. 69 del CTB, correspondía su valoración.

### VII.3.1.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral VII. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

Corresponde a continuación, ingresar a la consideración del expediente acumulado.

### VIII. De la problemática planteada (exp. 680/2014)

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

Que el motivo de la litis, tiene relación con la supuesta vulneración que se hubiera producido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, de acuerdo con el siguiente supuesto: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó correctamente la observación de la Administración Tributaria que depuró las facturas Nros. 639, 640, 10899, 10898, "140141" y 14092 por no estar respaldadas por medios fehacientes de pago.

### VIII.2.- Análisis del problema jurídico planteado

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

#### VIII.3.1.- Análisis y fundamentación

Al respecto, si bien por disposición legal, tanto la autoridad tributaria como el sujeto pasivo a través del derecho de impugnación pueden cuestionar los actos de la administración que le sean gravosos a fin de lograr el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, sin embargo para que ello ocurra, resulta fundamental que quien demanda, en virtud al principio de congruencia cuestione el contenido de la resolución jerárquica motivo del control de legalidad, apoyándose en los aspectos que emerjan de los actos administrativos así como el contenido de la resolución del recurso de alzada, y no en base a otros elementos o antecedentes que no fueron cuestionados en la instancia jerárquica, lo que representa una irregularidad procesal, pero que además impide que la autoridad jurisdiccional en base a estos antecedentes o denuncias ajenas a la resolución impugnada, pueda revisar la resolución objeto de la demanda.

En tal sentido, Operaciones Metalúrgicas S.A "OMSA", representada legalmente por Raúl Rubén Salas Saldívar, pretende a través de la presente demanda, que esta sala plena se pronuncie sobre el supuesto agravio que le generó la AGIT, cuando confirmó incorrectamente la observación de la administración tributaria en la depuración de las facturas 639, 640, 10899, 10898, "140141" y 14092 por no estar respaldadas por medios fehacientes de pago; sin embargo, conforme sale de los datos del proceso, concretamente Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-00884-13 de 30 de septiembre basada en el Informe CITE:SIN/GDOR/DF/VE/INF/94/2013 de 13 de agosto, Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0088/2014 de 27 de enero y fallo de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, tales números de facturas no fueron sometidas a análisis, en mérito a lo cual, no es pertinente ingresar a conocer y emitir pronunciamiento sobre este nuevo elemento denunciado, por incumplirse el principio de congruencia y dada la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo.

### VII.3.2.- Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 649/2014 de 25 de abril, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral VIII. de la presente resolución, aclarando que las acusaciones de la parte demandante carecen de congruencia, por lo que debe confirmarse la resolución que fue emitida en la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando:

I.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 54 a 58 y vuelta del expediente N° 647/2014, interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia, en representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 57, deducida por Raúl Rubén Salas Saldívar, en representación de Operaciones Metalúrgicas S.A "OMSA", contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0649/2014 de 25 de julio de fs. 214 a 229 de Anexos.

No suscriben el Magistrado Pastor S. Mamani Villca ni las señoras Magistradas Maritza Suntura Juaniquina y Norka Natalia Mercado Guzmán por emitir votos disidentes

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

**Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



621

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 34 a 41, en la que el Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 103 a 105 vta., replica de fs. 183 a 184 vta., dúplica de fs. 196 a 197, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto señaló que el 14 de octubre, se los notificó con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00838-11, estableciendo a favor de la citada empresa, la devolución impositiva por el IVA periodo fiscal septiembre 2010, el importe de Bs 13.996.697.- de un monto solicitado de Bs 16.647.590.- reducción que no corresponde en razón a que se aplicó erróneamente el 45% dispuesto en el art. 10 del D.S. N°25465, de igual forma erróneamente se hizo el descuento supuestamente porque no se demostró el pago del 87% de las Facturas Nos. 466 a 468, 482 a 497 y 489, emitidas por la COMIBOL-E.M. Huanuni y Factura N° 253 MMBOLIVIANA.

Ante dicha circunstancia, la EMV, interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución ARITLPZ/RA 0027/2012 de 20 de enero de 2012, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-11 de 12 de octubre de 2011, dejando sin efecto el reparo de Bs 2.650.893.-, conformado por Bs 98.988.- por aplicación del 45% presunto de gastos de realización y Bs 2.551.905.-, correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores a 50.000.- UFV 's, declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución Bs 2.650.893.- más Bs 13.996.697.- establecidos en el primer numeral de la parte resolutive del acto impugnado, sumando un total de Bs 16.647.590.-, por el periodo fiscal septiembre 2010.

Ante esta circunstancia, la Administración Tributaria, interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0342/2102 de 28 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RJ 0027/2012, de 20 de enero, en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs 16.647.590.- sujeta a devolución, asimismo, revocar los puntos referidos al crédito fiscal observado, manteniendo firme y subsistente la depuración de crédito fiscal de Bs 2.551.905.-, por medios fehacientes de pago las Facturas Nos. 466 a 468, 482 a 487, 489 y 253, como no sujeto a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 14.095.685.-, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2010.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Sostuvo que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012, respecto a:

1.- los gastos de realización, resolvió revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0027/2012, de 20 de enero de 2012, en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs 16.647.590.-, como sujeta a devolución, decisión que favorece a la EMV, no obstante de ello, respecto de las observaciones realizadas sobre este concepto, expresó lo siguiente:

a) Sobre las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 64, emitida a la Industria Nacional de Plomo INDEPP Ltda., y 66 emitida a Industria Metalúrgicas Sorena, manifestó que fueron efectuadas como venta SPOT, según Reglamento Interno del Departamento de Ventas, consideradas esporádicas con tonelajes mínimos que solicitan los clientes de conformidad a sus requerimientos, motivo por el que no se efectuó un contrato; asimismo, expresó que existen clientes esporádicos, considerados pequeños, que compran una o dos veces al año, no tiene representación directa en Bolivia, únicamente se efectúa una cotización pactada ya sea CIF o FOB Arica.

2.- Fundamentos de la E.M.V., sobre facturas observadas por medios fehacientes de pago.

Sobre este tema señaló que la observación del crédito fiscal de Bs 2.551.905.-, por supuesta falta de medios fehacientes de pago de las Facturas Nos. 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489 y 253, emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, la AGIT prácticamente ratifica lo determinado por el SIN Oruro, por cuanto no reconoce la diferencia crédito fiscal dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado por medios fehacientes de pago de las facturas, determinación que no responde a la verdad, por cuanto la misma

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 establece que el proceso de verificación de la EMV, presentó Reportes "Determinación del Importe de las Facturas Nos. 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487 y 489", en los que expone el registro detallado de los Lotes que corresponderían al importe facturado y sus medios fehacientes de pago, en el que se observa la columna "Valor de la Factura", que representa su importe, la misma que totaliza \$us.17.344.143.11.- coincidiendo el importe efectivamente facturado en las notas fiscales citadas; Reporte "Determinación del Importe Facturado N° 253", en el que expone el registro detallado del Lote que corresponde al importe facturado y su medio de pago, en el que se observa la columna "Valor de la Factura" que representaría el importe de la factura, la misma que totaliza \$us. 108.509.94.- al que aplica el T.C. de 7.07, teniendo su equivalente de Bs 767.165.27.- coincidiendo el importe efectivamente facturado en la Factura N° 253, registro detallado de Lotes que evidencia que E.M.V., ha pagado y demostrado con medios fehacientes de pago el 87% de los importes de las facturas aludidas, 87% del cual ha retenido y empozado la regalía minera, por la compra de concentrados a COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana, consiguientemente, el crédito fiscal observado, no asciende a la suma de Bs 2.551.905.- sino de Bs 2.085.295.34.- conforme a lo detallado en los cuadros del memorial de demanda.

En este sentido sostuvo que, de los cuadros citados, se evidencia que existe una diferencia total de Bs 466.609.16.- dentro del 87% de lo efectivamente pagado y demostrado, sumas disgregadas en la parte final de cada uno de los cuadros, depuraciones o descuentos incorrectos que no fueron devueltos por una incorrecta valoración del medio fehaciente de prueba de las retenciones por concepto de regalía minera.

3.- Sobre el tema, es decir, sobre retención por concepto de regalía minera, manifestó que, respecto a la columna "RM", que corresponde a la retención efectuada por EMV a los proveedores de concentrados de Estaño, por concepto de regalía minera, que registran un total de \$us. 496.969,13.-, respecto de las facturas 467, 468, 482 a 487 y 489, emitidas por COMIBOL y de \$us. 3.374.57.- respecto de la factura 253 emitida por Metalúrgica Boliviana, por la compra de concentrados de Estaño, operaciones que están respaldadas precisamente con las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño, que se constituye en medios fehacientes de pago, por lo que no correspondería respaldarlas con formularios que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como medio fehaciente de pago, menos adjuntando la RA, emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar.

En ese entendido, del importe total facturado, la Administración Tributaria debió descontar la parte correspondiente a la regalía minera, tal como se refleja en las liquidaciones presentadas por la EMV, donde el valor neto de la compra se disminuye la regalía Minera por los Lotes de mineral.

No obstante de lo fundamentado, añadió que adjuntó Libro de Regalías de Compras-Control Regalía Minera, en el que con relación a la COMIBOL, registra un total de \$us. 429.717.02, que al tipo de cambio da como resultado la suma de Bs 2.995.128.00.- que coincide con el monto pagado del Form. 3009, en el que se aclara no solo estas regalías de COMIBOL sino de algunas cooperativas que también están registradas en el mismo código emitido por el SIN y liquidaciones originales de Minera Metalúrgica Vinto, mismos que respaldan la retención y el empoce de Regalía Minera de las facturas Nos. 466, 467, 468, 484, 485, 486, 487, 489, y 253, observadas, motivo por el cual, no corresponde la observación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, consiguientemente revoquen la resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0027/2012 que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 2300838-11 de 12 de octubre de 2011, consecuentemente, dejar sin efecto el reparo de Bs 2.650.893.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 28 de marzo de 2013, que cursa de fs. 103 a 105 vta., manifestando lo siguiente:

Respecto al procedimiento de devolución de Impuestos al Sector Minero Metalúrgico, se debe aplicar lo previsto en los arts. 10 del D.S. N°25465, en ese entendido, se evidencia que las Facturas de Exportación Nos. 64 y 66, no tienen contratos que respalden las condiciones pactadas con dichas empresas, tal como la propia Empresa Metalúrgica Vinto, consigna en el reporte "Ventas de Exportación septiembre 2010", lo que vulnera lo previsto en el art. 10 del D.S., citado, que dispone que los gastos de realización consignados en la DUE, deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador de mineral o metal; consiguientemente, al haber el exportador incumplido el art. 76 de la L. N° 2492, según el cual, en los procedimientos tributarios, quien pretende hacer valer su derecho, deberá probar los hechos constitutivos del mismo, por lo que corresponde la aplicación del 45% conforme al art. 10 del D.S., citado.

Por otra parte, citando lo previsto en el art. 12-III del D.S. N°27874, que modifica el art. 37 del D.S. N°27310, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV's, deben ser respaldadas por los sujetos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente, señalando también sobre el tema, lo previsto en el art. 70-4 de la L. N° 2492.

En ese sentido, las facturas Nos. 466, 467, 468, 482, 484 a 487 y 489, respecto a la columna "RM", que correspondía a las retenciones efectuadas por EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera, la misma registra un total de \$us. 340.153,61, conforme las liquidaciones adjuntas por los concentrados de Estaño, no obstante que tales operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora como un medio fehaciente de pago, asimismo, no adjuntó a los antecedentes la Resolución Administrativa emitida por el Ministerio de Minería y Metalurgia que acredite esta condición al momento de exportar, aspectos señalados en el art. 21 del D.S. N°29577 de 21 de mayo de 2008, que dispuso que las empresas de fundición y refinación de minerales y metales están obligadas a la retención y empoce de la Regalía Minera de sus proveedores de minerales en formulario oficial habilitado al efecto, hasta el 15 del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención.

Respecto a la Factura N° 253, se observa la columna "Valor de la Factura" que representaría el importe de la factura, la misma totaliza un importe de \$us. 108.509.94; al que aplica el TC de 7.07, teniendo el equivalente de Bs 767.165.27; coincidiendo el importe efectivamente facturado en la factura en la factura N° 253. A continuación, detalla los medios fehacientes de pago por la operación considerando las columnas "Liquidación provisional", "Líquido Pagable Final", "RM" y "Saldo 13%", cuya sumatoria de la segunda columna asciende a \$us. 90.059.08; equivalente a Bs 627.711.78; existiendo una diferencia de Bs 132.73.58; sin respaldo de medios de pago respecto al importe facturado, además la casilla "RM", por un total de \$us. 3.374.57; que correspondería a las retenciones efectuadas por EMV al proveedor por concepto de Regalía Minera, no obstante estas operaciones no fueron respaldadas con los formularios oficiales que acrediten la retención señalada y empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, requisito previsto en el art. 21 del D.S. N°29577.

Por otra parte, se tiene que la columna "Saldo 13%", que surge de la multiplicación columna "Valor de la factura", por el 13%, regostando un total de \$us. 14.106.29; operación que no cuenta con documentación que respalde como medio fehaciente de pago.

Concluyó señalando que la demanda contencioso administrativa incoada, carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

#### II.1. Petitorio.

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

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación CEDEIM N° 00110VE0272, notificada personalmente al contribuyente, el 02 de junio de 2011.

- Posteriormente se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-11 de 12 de octubre, por la que se estableció como importe a devolver a la Empresa Metalúrgica Vinto, un importe por el periodo septiembre de 2010 de Bs 13.996.697.- y determinó como monto no sujeto a devolución, la suma de Bs 2.551.905.

- A continuación, la Empresa Metalúrgica Vinto, a través de su representante legal, presentó el recurso de alzada, el que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-LPZ/RA 0027/2011 de 20 de enero, decidiendo revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00838-11 de 12 de octubre y en su mérito, dejar sin efecto el reparo de Bs 2.650.893.- conformado por Bs 98.988 por aplicación del 45% presunto de gastos de realización en el cálculo del importe máximo a devolver; Bs 2.551.905.- correspondiente al crédito fiscal de facturas superiores UFV 50.000.- y declarando en consecuencia como importe sujeto a devolución los Bs 2.650.893.- mencionados más Bs 13.996.697.- sumando un total de Bs 16.647.590.- por el periodo fiscal septiembre.

- Interpuesto recurso jerárquico por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo, que determinó revocar parcialmente la de alzada, en la parte referida a los gastos de realización, debiendo considerar la base de Bs 16.647.590.- sujeta a devolución; asimismo revoca los puntos referidos a crédito fiscal de Bs 2.551.905.- por medios fehacientes de pago por las facturas N° 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489 y 253 como no sujetos a devolución, resultando el importe sujeto a devolución de Bs 14.095.685.- correspondiente al período fiscal septiembre de 2010.

- En el curso del proceso contencioso administrativo emergente de la impugnación de la resolución jerárquica, se cumplió el procedimiento correspondiente al proceso ordinario de puro derecho, emitiéndose el decreto de autos para sentencia.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos:

1) Si es evidente que correspondía la depuración de las facturas N° 64 y 66 por los gastos de realización debido a observaciones por inexistencia de condiciones contractuales o incongruencias, además de los documentos de respaldo. 2) Si es evidente que correspondía la depuración de las facturas N° 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489 y 253, por supuesta falta de medios fehacientes de pago; en ambos casos, correspondientes al período fiscal septiembre 2010.

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

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

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

Inicialmente cabe precisar que la naturaleza de la Empresa Metalúrgica Vinto, es la de adquirir concentrados de mineral, en el caso presente de la Empresa Minera Huanuni, para refinar y fundir el mismo obteniendo estaño metálico en forma de lingotes, que luego exporta.

En consecuencia, en el proceso de refinado, fundición y traslado del estaño metálico para su exportación, requiere de una cantidad de insumos y servicios, que deben ser comprados o contratados en el mercado interno, actividad económica por la que se generan tributos que deben ser pagados. Sin embargo, como una forma de fomento al sector productivo, que contribuye a dinamizar la economía y en aplicación del principio de neutralidad impositiva a efecto de no exportar tributos y lograr competitividad en el mercado internacional, esos impuestos pagados

en el mercado interno, son devueltos al exportador, previo cumplimiento de determinados requisitos y condiciones, más aun en el caso del sector minero metalúrgico por la especialidad y características propias de su actividad.

Asimismo, en relación al principio de neutralidad impositiva, dispuesta por los arts. 1 y 2 de la L. N° 1963 de 223 de marzo de 1999, modificatorios de los arts. 12 y 13 de la norma del mismo rango, N° 1489 de 16 de abril de 1993, y del art. 125 de la L. N° 2492, Código Tributario, este conjunto de normas, se encuentran orientadas a mejorar las condiciones de competitividad de los productos que Bolivia exporta, lo que a su vez dinamiza la economía, fomenta la actividad del sector productivo y permite la comercialización de esos productos en el mercado internacional, generando ingresos para el erario nacional.

En relación con lo precedentemente señalado, sobre la aplicación del crédito fiscal, el inc. a) del art. 8 de la L. N° 843, establece: "El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

En virtud de la norma citada, que regula la aplicación del crédito fiscal en relación con el art. 4 de la L. N° 843 y con el art. 8 del D.S. N° 21530, quien vaya a apropiarse de dicho crédito, debe presentar la factura original que corresponda a la compra o contratación de bienes o servicios, debe corresponder por otra parte al período que se trate y debe encontrarse vinculada con las actividades de la empresa.

Continuando con el análisis normativo que da lugar a la devolución de tributos a los exportadores, corresponde tomar en cuenta lo dispuesto por el art. 11 de la L. N° 843, que aclara y precisa que corresponderá la devolución de impuestos a través de notas de crédito, pues: "Las exportaciones quedan liberadas del débito fiscal que les corresponda. Los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas en el mercado interno, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados en el mercado interno con destino a operaciones de exportación, que a este único efecto se considerarán como sujetas al gravamen. En el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I".

A efecto de lograr la materialización de las previsiones legales glosadas, que significará el ejercicio de los derechos del exportador, entre las atribuciones de la Administración Tributaria, el num. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, determina: "Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas por los contribuyentes y/o responsables a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio fehaciente de pago establecido legalmente. La ausencia del respaldo hará presumir la inexistencia de la transacción".

Respecto de la previsión anterior, el art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el de igual rango N° 27874, indica que las compras por importes mayores a UFV 50.000, deben ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. En el caso presente, todas las compras son superiores al monto señalado, por lo que todas ellas deben ser acreditadas a través de medios fehacientes de pago.

Finalmente, como parte de los deberes del sujeto pasivo, el num. 4 del art. 70 de la L. N° 2492, señala que se encuentra la de: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

V.1.1.- Sobre la base de la relación anterior, y de los argumentos de la demanda, se tiene que:

1.- Sobre los gastos de realización.- Con relación a la depuración de las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 64, correspondiente como comprador a Industria Nacional de Plomo INDEPP LTDA. y N° 66 correspondiente como comprador a Industrias Metalúrgicas Sorena S.A., en relación con la cual la Empresa Metalúrgica Vinto alegó tratarse de ventas "SPOT" de acuerdo con su propio Reglamento Interno, se tiene que de la revisión de antecedentes no se presentó el referido reglamento ni hizo referencia a su presentación, por lo que este Supremo Tribunal de Justicia se halla impedido de pronunciarse sobre tal extremo.

2.- Respecto a las facturas Nos. 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489 y 253 observadas por falta de medios fehacientes de pago, emitidas por COMIBOL y Minera Metalúrgica Boliviana y de las retenciones por concepto de regalía minera; en relación con lo indicado, la empresa demandante aduce que la depuración de las facturas señaladas en este acápite, no corresponde porque las facturas emitidas por la Empresa Metalúrgica Vinto cumplen las condiciones establecidas para la devolución del crédito fiscal y se limita a señalar que del registro detallado de Lotes en las liquidaciones efectuadas se evidencia que E.M.V., ha pagado y demostrado con medios fehacientes de pago el 87% de los importes de las facturas aludidas. Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de la diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas N° 466, 467, 468, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489 y 253 no refiere de manera clara y específica qué liquidaciones, transferencias o qué otra prueba presentada no fue tomada en cuenta por la Administración Tributaria, toda vez que según la demanda corresponde el reconocimiento de la totalidad del crédito fiscal que generan dichas facturas, situación que impide a éste Tribunal corroborar si los montos solicitados en restitución, devienen de un error de cálculo o falta de valoración de alguna prueba específica, siendo insuficiente señalar normas tributarias infringidas sin establecer la forma de infracción, o como debieron ser interpretadas, es decir, sin señalar específicamente la prueba para corroborar la supuesta infracción, no pudiendo éste Tribunal suplir la ausencia de carga argumentativa a la que está obligado todo aquel que pretende hacer valer sus derechos.

A lo manifestado, se debe agregar que lo sustentado por la empresa demandante no resulta coherente con las normas que reglamentan la devolución impositiva, ya que el art. 37 del D.S. N°27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12-111 del D.S. N°27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario.) vigente para el período febrero 2011, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5, de la L. N° 2492, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

#### VI. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo, con relación a los argumentos demandados no incurrió en interpretación y aplicación errónea de normas jurídicas, tal como fue expuesto en la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 41, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia con relación a esos puntos se mantiene firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0342/2012 de 28 de mayo de 2012.

No suscribe el Magistrado Jorge Isaac von Bornes Méndez por emitir voto disidente.

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

**Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pasto Segundo Mamani Vilca, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



622

**Colgate Palmolive Company c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI)  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 43 vta., la contestación de fs. 169 a 171, los antecedentes del proceso.

#### I. Contenido de la demanda.

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

La demandante señaló que Colgate Palmolive Company, como propietaria de la marca SUAVITEL Clase 3 Internacional planteó oposición en contra de la solicitud de marca SUAVITY Clase 3 Internacional presentada por la Empresa Industria e Comercio Santa Thereza Ltda bajo el número SM-4331-05 publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia bajo el número 117800.

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

Señaló que la resolución impugnada efectuó un análisis erróneo de la oposición planteada que además carece de claridad porque en el primer escrito de oposición la Compañía señaló que la base e interés legal era precautelar los derechos que ostenta con la marca SUAVITEL, Clase 3 Internacional, concedida bajo el Número 107291-C desde el 07 de febrero de 2007, al efecto invocaron el art. 134 de la Decisión 486 y en cuanto a los requisitos básicos que debe contener una marca, apuntaron que constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado. Podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica. La naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro.

Tales características y requisitos que debe contener todo registro de marca no se cumplen, lo cual llanamente no fue considerado por la autoridad demandada porque de una elemental comparación entre SUAVITY de Industria y Comercio Santa Thereza Ltda. y la de SUAVITEL



en la Clase 3 de la compañía, se evidencia que la marca demandada no cumple en absoluto con la Distintividad del Signo y se evidencia la existencia de una similitud que provocaría confusión en el público consumidor.

Añadió que se comprueba fácilmente que el signo solicitado presenta gran semejanza con la marca de la compañía, generando así con ella, una identidad visual, gráfica e ideológica que en caso de concederse su registro, el consumidor caería en error y sería engañado cuando aprecie las marcas en su conjunto pues, tendría la creencia de que se trata del mismo titular ocasionando el perjuicio no solo al consumidor sino a la Colgate Palmolive Company que ya tiene bien prestigiada su marca en Bolivia y otros países del Pacto Andino, tales posibilidades de confusión son evidentes, teniendo en cuenta que las dos van destinadas a proteger productos de la Clase 3 Internacional. En el proceso administrativo, desde el primer escrito de oposición hasta el recurso jerárquico, se demostró que evidentemente entre ambos vocablos tan solo tienen diferencia las terminaciones SUAVITY (TY) y SUAVITEL (EL) aspecto que las autoridades administrativas del SENAPI reconocieron en la Resolución 051/2007 que la Empresa Industrial e Comercio Santa Thereza Ltda. tan solo tuvo que reemplazar dos letras y adjudicarse del reconocimiento que adquirió la marca SUAVITEL con el público consumidor.

Asimismo en ninguna de las resoluciones se consideraron criterios doctrinales en cuanto a lo que debe entenderse por Confusión por lo que consideró necesario hacer hincapié en el parecido fonético y auditivo de las marcas y citó los casos que fueron declarados confundibles.

Agregó que en el cotejo de marcas en el plano gráfico, Martínez Medrano sostiene que debe tomarse en cuenta que la primera parte de la marca es la porción que el consumidor más retiene por lo que sí existe identidad de raíz existe posibilidad de que haya confusión.

Cada una de las resoluciones sostienen que la marca SUAVITY cuenta con la distintividad requerida para ser considerada como marca, pese a ser evocativa de muchos productos por lo que recalcó que no cuenta con la requerida distintividad aunque la autoridad demandada haga la diferenciación intrínseca y extrínseca ya que se ha demostrado que no cuenta con elementos diferenciadores que la distingan de la marca SUAVITEL.

Invocando el art. 3 de la Ley Reglamentaria de Marcas 1918 señaló que la resolución demandada contraviene importantes disposiciones de Derecho de Marcas por lo que plantea la presente demanda.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se revoque la Resolución J-004/08 de 24 de enero y se declare probada la demanda de oposición planteada contra la solicitud de registro de la marca SUAVITY, Clase 3 a nombre de Industria y Comercio Santa Thereza Ltda.

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

El Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI), contestó negativamente a la demanda con memorial presentado el 04 de noviembre de 2008, señalando que la demandante planteó su oposición a que se registre la marca SUAVITY porque no se encuadra en la causal establecida en el art. 134 de la Decisión 486 de la CAN y que conforme a la causal invocada, en la resolución jerárquica se realizaron las consideraciones tanto técnicas como legales para determinar si la solicitud efectuada por Industria e Comercio Santa Thereza Ltda. en cuanto a que se registre la marca SUAVITY y la oposición efectuada por Colgate Palmolive Compañía, ambas empresas representadas por la misma persona.

Señaló que se determinó que la solicitud de registro de la marca SUAVITY cumple lo establecido en el art. 134 de la Decisión 486 de la CAN para su registro y que no procede la oposición.

Agregó que la representación gráfica y la distintividad son los requisitos expresamente exigidos en la Decisión 486 como elementos esenciales de la marca y que a ese efecto, se analizó la marca solicitada SUAVITY en la Clase Internacional 3, para cremas hidratantes para cuerpo y rostro, cremas humectantes, desodorantes personales, crema y rolo, etc., mientras que la marca registrada SUAVITEL en la Clase Internacional 3 para suavizador de Telas. Como se puede apreciar, conforme a las reglas y normas que existen se determinó que la marca solicitada cumple lo señalado en el art. 134 de la Decisión 486 de la CAN, norma que estaría incompleta si no fuera analizada con respecto al art. 136-a) de la misma Decisión 486, que establece que un signo no puede ser registrado como marca cuando distingue los mismos productos o servicios en el mercado, determinándose que la solicitud efectuada es para el rubro cosméticos y la registrada SUAVITEL es para suavizantes de tela.

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

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

I. A efecto de resolver, corresponde señalar de acuerdo a la documental que cursa en el cuaderno del proceso, la Compañía Colgate Palmolive, como propietaria del registro de la marca SUAVITEL formuló oposición al registro de la marca SUAVITY solicitada por Industria e Comercio Santa Thereza Ltda. (fs. 36 a 37).

II. A efecto de resolver la oposición planteada se emitió la Resolución Administrativa 203/07 de 11 de mayo de 2007, rechazándola al haberse considerado que la marca solicitada SUAVITY es un signo destinado a distinguir productos de higiene y belleza en el mercado mientras que la marca registrada SUAVITEL protege a un producto para suavizar telas (fs. 26 a 35).

III. Planteado el recurso de revocatoria de fs. 33 a 34 vta., fue rechazado por el SENAPI con Resolución Administrativa REV-Nº 051/07 de 3 de agosto de 2007 (fs. 11 a 19).

IV. Finalmente se emitió la R.A. Nº J-004/2008 de 24 de enero con la que se rechazó el recurso jerárquico planteado por la representante legal de Colgate Palmolive Company (fs. 1 a 7) dando origen al presente proceso contencioso administrativo, que fue tramitado como ordinario de puro derecho.

V. Sorteado el expediente el 10 de noviembre de 2014, se dictó la Resolución 42/2015 de 3 de febrero, suspendiendo el plazo para dictar sentencia y ordenando la remisión del proceso en consulta obligatoria al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, para que efectúe interpretación prejudicial de los arts. 134, 135 y 136 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) (fs. 234-235).

VI. El 16 de marzo de 2017 el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitió la interpretación prejudicial solicitada que fue recibida por la Sala Plena el 16 de mayo de 2017, reiniciándose el plazo para dictar sentencia. Se hace constar que el criterio prejudicial del Tribunal Andino será considerado y aplicado en el siguiente acápite.

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

La Compañía demandante sostiene que al negar la oposición planteada a la marca solicitada SUAVITY la autoridad demandada efectuó un análisis erróneo de la oposición planteada que además carece de claridad porque de una elemental comparación entre SUAVITY de Industria y Comercio Santa Thereza Ltda. y la de SUAVITEL en la Clase 3 de la compañía, se evidencia que la marca demandada no cumple en absoluto con la Distintividad del Signo y se evidencia la existencia de una similitud que provocaría confusión en el público consumidor. Invocó los requisitos señalados por el art. 134 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina. Invocó también el art. 3 de la Ley Reglamentaria de Marcas 1918

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que la representación gráfica y la distintividad son los requisitos expresamente exigidos en la Decisión 486 como elementos esenciales de la marca y que a ese efecto, se analizó la marca solicitada SUAVITY en la Clase Internacional 3 para cremas hidratantes para cuerpo y rostro, cremas humectantes, desodorantes personales, crema y rolo, etc., mientras que la marca registrada SUAVITEL en la Clase Internacional 3 para Suavizador de Telas y que conforme a las reglas y normas que existen se determinó que la marca solicitada cumple lo señalado en el art. 134 de la Decisión 486 de la CAN, norma que estaría incompleta si no fuera analizada con respecto al art. 136-a) de la misma Decisión 486, que establece que un signo no puede ser registrado como marca cuando distingue los mismos productos o servicios en el mercado, determinándose que la solicitud efectuada es para el rubro cosméticos y la registrada SUAVITEL es para suavizantes de tela.

Establecidas las pretensiones de la demanda, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

La Clase 3 de la Clasificación Internacional de Niza comprende a las preparaciones para blanquear y otras sustancias para lavar la ropa; preparaciones para limpiar, pulir, desengrasar y raspar; jabones; productos de perfumería, aceites esenciales, cosméticos, lociones capilares y dentífricos.

Colgate Palmolive Company es propietaria de la marca SUAVITEL, Clase 3 Internacional Pub. 103973. Dicho producto es un suavizante de telas y ante la solicitud de registro de marca formulada por Industria e Comercio Santa Thereza Ltda. para el registro de la marca SUAVITY (mixta) en la clase internacional 3: Cremas hidratantes para cuerpo y rostro – Cremas humectantes; desodorantes personales – Crema y Roll On; Cremas para pies; Cremas para manos, Cremas para cara; Jabones líquidos de baño; Aceite corporal; Champúes para Cabellos; Acondicionadores capilares; Jabones de baño, Máscaras de tratamiento capilar; Gel capilar; Gel hidratante corporal; Suero capilar – “mouses de bálsamo; lociones, tónicos y cremas para el cuidado y tratamiento del cabello”; Exfoliador facial y limpiador facial; Espuma para baño; Perfumes y colonias-desodorante o aguas de colonia; Sales de baño; Almohadillas perfumadas” distinguidos por el signo solicitado y posteriormente registrado SUATIVY (denominativo).

En resumen en la demanda se considera que no fue correcta la decisión de rechazar la oposición planteada a la inscripción de la marca SUAVITY porque una elemental comparación entre SUAVITY de Industria y Comercio Santa Thereza Ltda. y SUAVITEL en la Clase 3 de la compañía, evidencia que la marca demandada no cumple en absoluto con la Distintividad del Signo y existe una similitud que provocaría confusión en el público consumidor porque presenta gran semejanza con la marca de la compañía, generando así con ella, una identidad visual, gráfica e ideológica que en caso de concederse su registro haría que el consumidor incurra en error y sería engañado cuando aprecie las marcas en su conjunto pues, tendría la creencia de que se trata del mismo titular ocasionando el perjuicio no solo al consumidor sino a la Colgate Palmolive Company que ya tiene bien prestigiada su marca en Bolivia y otros países del Pacto Andino.

El art. 135-b) y j) de la Decisión 486 de la CAN, señala que no podrán registrarse como marcas los signos que carezcan de distintividad o que reproduzcan, imiten o contengan una denominación de origen protegida para los mismos productos o para productos diferentes, cuando su uso pudiera causar un riesgo de confusión o de asociación con la denominación; o implicase un aprovechamiento injusto de su notoriedad, sobre el punto la Interpretación Prejudicial brindada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, respecto al tema consultado (interpretación de los arts. 134, 135 y 136 de la Decisión 486 de la CAN), sugirió comparar los signos denominativos en su conjunto; sin descomponer su unidad fonética teniendo en cuenta las letras, sílabas o palabras que posean una función diferenciadora en el conjunto. Así SUAVITEL y SUAVITY, comparten el mismo lexema (base y elemento que no cambia dentro de la palabra) en el caso SUAVI y se diferencian en el morfema (fragmentos mínimos capaces de expresar un significado que unido a un lexema modifica su definición), en autos TEL y TY.

En la demanda se sostiene que el lexema SUAVI es fundamental para admitir la oposición formulada por lo que resulta relevante en este punto lo señalado en la Interpretación Prejudicial en análisis, puesto que refiere lo siguiente: “los signos evocativos cumplen la función distintiva de la marca y por lo tanto, son registrables. No obstante ente mayor sea la proximidad del signo evocativo con el producto o servicio que se pretende registrar, podrá ser considerado como un signo marcadamente débil y, en consecuencia, su titular tendría que soportar el registro de signos que en algún grado se asemejen a su signo distintivo (el remarcado es de este Tribunal). Esto se da en el caso de signos evocativos que contengan elementos genéricos, descriptivos o de uso común. Si bien estos elementos otorgan capacidad evocatoria al signo, también lo tornan especialmente débil, ya que su titular no puede impedir que terceros utilicen dichos elementos...”. En ese marco, el prefijo SUAVI evocativo de productos de belleza y limpieza, se torna débil y en consecuencia, lo afirmado en la demanda no es evidente.

Por otra parte, continuando con el análisis de la Interpretación Prejudicial, sobre la conexión competitiva invocada en la demanda resulta relevante que para analizar dicha conexión debe analizarse el grado de vinculación o relación competitiva de los productos para establecer la posibilidad de error en el consumidor; es decir, que "se debe analizar la naturaleza o uso de los productos identificados por las marcas, ya que la sola pertenencia de los productos a una misma clase no demuestra su semejanza así como la ubicación de los productos en clases distintas tampoco prueba que sean diferentes. En el caso, SUAVITEL, ampara una marca de suavizante de telas mientras que SUAVITY pretendió registrar una marca de productos de aseo personal para cuerpo y rostro; por tanto resulta claro que no es probable que el consumidor sustituya un producto por otro ni tampoco se complementan mutuamente pues al comprar un objeto de aseo personal no se piensa en suavizar telas, concluyéndose también que no es evidente lo afirmado en la demanda.

Finalmente, no puede acogerse tampoco la alegada errónea aplicación del art. 3 de la Ley Reglamentaria de Marcas 1918, porque en el marco de la Interpretación Prejudicial glosada y plenamente acogida por este Tribunal, no existe riesgo de confusión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución Administrativa J-004/2008 emitida el 24 de enero de 2008 por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, autoridad a la que se devolverán los antecedentes administrativos.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



623

**Comando de Ingeniería del Ejército c/ Gobierno Autónomo Departamental de Oruro**

**Contencioso  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso seguido por el Comando de Ingeniería del Ejército, contra el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda y ampliación de demanda contenciosa de pago de adeudos pendientes emergente por incumplimiento de contrato, devolución de descuentos injustificados y daños y perjuicios de fs. 753 a 762 vta., y fs. 770 a 773 vta., la providencia de admisión de fs. 764, la contestación y demanda reconvenzional de pago de deuda y resarcimiento de daños y perjuicios de fs. 780 a 789 vta., el memorial de réplica de fs. 1068 a 1069 vta., los antecedentes procesales y del contrato impugnado:

I. Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que el Comando de Ingeniería del Ejército (COMANING) suscribió un Contrato por Excepción para ejecutar el proyecto "Construcción Tramo 2 Quillacas - Villa Esperanza" con la Prefectura del Departamento de Oruro, por un monto de Bs 61.650.211.36; mismo que fue suscrito en base al Convenio Interinstitucional de 10 de julio de 2006, estableciendo el plazo de 48 meses computables a partir de la emisión de la orden de proceder que data del 5 de julio de 2007, empero mediante una adenda al contrato principal, este plazo fue reducido a 25 meses, término aceptado por su entidad.

Refiere que los primeros movimientos para la subcontratación de mano de obra y equipo se dieron recién a partir de la orden de proceder recibida el 4 de abril de 2007, fecha en la que la Gobernación de Oruro designó una supervisión, provocando ya un retraso de más de cuatro meses, y efectuándose posteriormente ajustes o redistribución de cantidades en varios ítems, los cuales fueron autorizados por el

supervisor a través de cartas fundamentadas, el libro de órdenes u órdenes de cambio, con la finalidad de realizar modificaciones a las condiciones contractuales, y proceder a un adecuado y normal desenvolvimiento del proyecto.

Señala que el COMANING ejecutó inicialmente 30 planillas, con un avance físico en obra y un pago económico del 56,38 %, posteriormente, a pesar de las deficiencias administrativas de la Gobernación de Oruro y la falta de pagos, continuó ejecutando trabajos hasta que la obra se tomó financiera y humanamente insostenible, lo que le generó deudas con sus proveedores y denuncias laborales por parte de sus trabajadores, situación que le obligó a presentar una paralización de la obra con intervención notarial el 13 de agosto de 2010, por los siguientes motivos: Falta de cancelación de las planillas 31, 32 y 33, que acreditan un avance final de la obra del 63.31%, la pretensión de hacerle descuentos injustificados por el material asfáltico, la imposibilidad de pagar a las empresas sub contratadas y trabajadores, y sobre todo, la inexistencia de presupuesto en el POA de la Gobernación de Oruro para la ejecución de la obra en cuestión, conforme acredita con la documental adjunta a la demanda.

1.2 Fundamentos de la demanda Sostiene que el proyecto no contaba con diseño final, habiendo sido sometido a diversos cambios en virtud a la presión de las comunidades beneficiarias, lo que obligó al ente contratante a emitir 5 órdenes de cambio y un Contrato Modificatorio N° 1, ocasionando retrasos atribuibles al contratante, empero con la finalidad de dar continuidad a la obra aceptó las modificaciones respaldado en la cláusula vigésima tercera del contrato, pretendiendo a través de este requerimiento de pago, reestablecer sus derechos vulnerados como contratista con referencia al impago de planillas y al injustificado descuento que se le hubiera realizado por otro proyecto del cual no existe monto líquido y exigible, y que por sobre todo no constituye parte del contrato de 29 de noviembre de 2006; a este efecto describe en un cuadro las fechas y plazos contractuales fijados durante la ejecución del proyecto, señalando principalmente que:

a) El importe original del contrato de 29 de noviembre de 2006 fue de Bs 61.650.211.36; y el plazo contractual modificado de acuerdo a Adendum de 24 de septiembre de 2007 fue reducido a 25 meses calendario.

b) La primera orden de proceder, emitida solo por el SEDCAM, data del 12 de diciembre de 2006, cuando todavía no existía diseño final.

c) A partir de la segunda orden de proceder emitida el 4 de abril de 2007, que recién cuenta con el respaldo de la empresa supervisora, se computa el tiempo de ejecución establecido para la obra (762 días calendario), siendo la fecha de entrega el 4 de abril de 2009.

d) En la Orden de Cambio N° 1, aprobada el 29 de mayo de 2009 se incrementó el plazo contractual en 150 días calendario, estipulándose incoherentemente como fecha de entrega el 11 de junio de 2009, por no transcurrir los 150 días entre el 29 de mayo y 11 de junio.

e) En la Orden de Cambio N° 2, aprobada el 8 de julio de 2009 se incrementó el plazo contractual en 30 días, adicionando al importe inicial la suma de Bs 5.987.011.22; estableciendo incongruentemente como fecha de entrega el 11 de julio de 2009.

f) En la Orden de Cambio N° 3, aprobada el 14 de septiembre de 2009, se incrementó el plazo contractual en 20 días, disponiéndose como fecha de entrega el 20 de septiembre de 2009, cuyo computo también es considerado erróneo.

g) En la Orden de Cambio N° 4 aprobada el 21 de diciembre de 2009, se amplía el plazo en 21 días, y se incrementa el importe contractual en Bs 171.706.50; estableciendo como fecha de entrega el 21 de diciembre de 2009.

h) En el Contrato Modificatorio N° 1 aprobado el 31 de mayo de 2010 se incrementó el plazo contractual en 69 días y el importe en Bs 8.659.997.56; estableciendo como fecha de entrega el 28 de febrero de 2010.

i) En la Orden de Cambio N° 5 aprobada el 25 de octubre de 2010 se incrementó el plazo contractual en 214 días calendario, estableciendo incongruentemente como fecha de entrega el 30 de septiembre de 2010.

De lo anterior refiere que son evidentes los defectos administrativos suscitados en el proyecto, existiendo períodos en que incluso no se encontraban vigentes la supervisión y el fiscal de obra, aspectos que incidieron en la ejecución y que fueron reclamados en una serie de notas dirigidas al contratante, por ser una atribución exclusiva de la Gobernación la modificación de los plazos contractuales, encontrándose establecida también la ampliación del plazo por demora en el pago de planillas de avance de obra cuando el contratista efectúe el reclamo a su favor, situación a la que se adecúa el presente caso, ya que la gobernación efectuó el pago sólo hasta la planilla 30, no pudiendo ser aprobadas por supervisión las planillas 31, 32 y 33, precisamente por la falta de vigencia del contrato de supervisión.

Procedencia de pago de certificados 30, 31 y 32. Manifiesta que de acuerdo a la cláusula Vigésima Octava del Contrato principal, los pagos debieron efectuarse en forma paralela al avance de la obra, contra la presentación del certificado de pago debidamente llenado y firmado por el superintendente, empero pese a esta disposición y al trabajo fehacientemente ejecutado respaldado por los certificados de pago y los informes técnicos del avance la obra, el contratante no ha cumplido con la cancelación de los certificados 31, 32 y 33, vulnerando lo dispuesto en el art. 232 de la C.P.E., puesto que ha suscrito el contrato sin prever en su POA los recursos a utilizarse en dicho proyecto, causando daño económico a la población.

Ante esta situación, resalta que como contratista no puede influir en las acciones y decisiones asumidas por el contratante, sin embargo, el incumplimiento del contratante genera que ellos también incumplan sus obligaciones para con la parte operativa del proyecto, ya que deviene en impagos a todo su personal, aspecto que no fue considerado por el contratante, ya que no efectuó acción alguna para resguardar el derecho al trabajo reconocido en el art. 46 de la C.P.E., de las personas que conformaron parte de la ejecución del proyecto y no tomó en cuenta que todo trabajo debe ser remunerado, al pretender desconocer los avances registrados en los certificados 31, 32 y 33 que se encuentran pendientes de pago desde la gestión 2009.

Conforme lo expuesto, hace notar que existe intención por parte del contratante de desconocer el trabajo ejecutado por el COMANING, detallando a continuación que el importe adeudado por el Certificado de Pago N° 31 es de Bs 821.270.66; por el Certificado de Pago N° 32 es

de Bs 1.029.257.36; y por el Certificado de Pago N° 33 es de Bs 2.886.526.91; debiendo descontarse el importe recibido como anticipo de Bs 947.410.78; restando un total adeudado de Bs 3.789.644.15.

Procedencia de devolución de injustificados descuentos por una obra sin especificaciones atribuible al contratante.

Manifiesta que durante la ejecución de la obra, de manera irregular, la Gobernación de Oruro efectuó el descuento del 10% de lo pagado, en razón a una supuesta deuda proveniente de un proyecto distinto al ejecutado, careciendo esta acción de legitimidad y siendo nula esta cláusula contractual por no mencionar el número del convenio ni determinar la suma líquida exigible no cerrada con el Servicio Nacional de Caminos, debiendo considerarse a esta una falencia del contrato o establecerse los conductos regulares por los cuales la Gobernación pueda exigir el pago de la supuesta deuda, que no puede ser ejecutada a través de un injustificado descuento, cuando el objeto del contrato principal tiene otra finalidad.

Señala que es evidente la falta de congruencia, ya que en virtud al principio dispositivo debe existir identidad entre los sujetos objeto y hechos entre la pretensión principal y la que derivada, aspecto que se incumple en este caso ya que no existe documentación soporte que acredite que el COMANING tenga una deuda pendiente sobre un proyecto que no está determinado y documentado por el acreedor, por tanto no existe el objeto para hacer exigible el descuento, sin contemplar además instrumentos legales adecuados para su ejecución, razón por la cual al haberse descontado el 10% de los certificados 1 al 30, se tiene un importe total adeudado de Bs 3.814.351,12.-, y por los certificados 31, 32 y 33 se tiene un importe de Bs 813.276.44; que deberán ser restituidos a la entidad contratista.

Normas procesales y antecedentes jurisprudenciales para la presentación del proceso contencioso de requerimiento de pago de adeudos pendientes por incumplimiento de contrato y devolución por descuentos injustificados Refiere que el contrato suscrito el 29 de noviembre de 2006 se adecúa al ámbito de competencia de los procesos contenciosos, encontrándose vulnerados sus derechos por la inactividad de la Gobernación de Oruro ante el impago de sus obligaciones emergentes del referido contrato, quien además incurrió en un injusto descuento; citando la S.C. N° 0086/2010-R de 4 de mayo referida a la seguridad jurídica, reitera que su pretensión es interponer demanda contencioso de requerimiento de pago por adeudos pendientes por incumplimiento de contrato y devolución por descuentos injustificados en el proyecto tramo Quillacas - Villa Esperanza, esto en el marco de la aplicación del art. 775 del Cód. Pdto. Civ. y del art. 277 de la C.P.E., pues al ser la Gobernación de Oruro una entidad pública es su deber proporcionar seguridad jurídica y asegurar a las personas el ejercicio de sus derechos fundamentales y garantías constitucionales, además de responder por sus obligaciones emergentes de los contratos.

Conforme lo expuesto, fundamenta su accionar en las causales de resolución del contrato a requerimiento del contratista establecidas en el inc. a) 2.2 de la cláusula vigésima primera del contrato, y en aplicación del art. 339 del Cód. Civ., citando como evidencia para determinar el incumplimiento del Contratante la Carta Notariada de 24 de mayo de 2010 en la cual solicitó la paralización de la obra, reiterando la misma en la carta de 16 de agosto de 2010, Toda toda vez que suspensión del pago de planillas por más de 4 meses y la falta de presupuesto constituyeron causales para paralizar la obra por su insostenibilidad, habiendo sido sorprendidos posteriormente por el impago y la ilegal resolución contrato.

En virtud a esto manifiesta su intención de recurrir a la vía jurisdiccional, y citando al A.S. N° 315/2013 como jurisprudencia que respalda la interposición de este proceso, puntualizó que este encuentra su respaldo jurídico en el A.S. N° 115/2013 de 11 de marzo emitido por la Sala Civil del Tribunal Supremo de Justicia, debiendo considerarse procedente esta demanda correspondiendo deferir en justicia la valoración legal de los hechos y el derecho vulnerado.

### 1.3. Petitorio de la demanda.

Por todo lo expuesto, solicita se declare probada su demanda, y consiguientemente se instruya al Gobierno Autónomo Departamental de Oruro la cancelación de los adeudos provenientes de los Certificados N° 31, 32 y 33 por Bs 3.789.64313; asimismo proceda al pago de los descuentos del 10% realizados sin especificaciones a los certificados 1 al 30, por la suma de Bs 3.814.351.12; y de Bs 813.276.44; por los certificados 31, 32 y 33.

### II. Ampliación de la demanda.

Mediante memorial cursante de fs. 770 a 773, el COMANING amplía su demanda, agregando que de todo contrato emergen efectos jurídicos que se traducen en una obligación, conforme lo dispone la doctrina y el art. 450 del Cód. Civ., debiendo interpretarse en este caso el objeto del contrato, de acuerdo a lo previsto en los arts. 510 y 454 del Cód. Civ., que consagran la Teoría de la Autonomía de la Voluntad, infiriendo que la Gobernación de Oruro por voluntad propia, en la cláusula Vigésima Octava, se ha obligado a la cancelación mensual de los pagos y costos, comprometiéndose además a respetar las formas de terminación del contrato establecidas en su cláusula Vigésima Primera, particularmente la expuesta en el inc. c), cuya aplicación se pretende ahora, debido al incumplimiento del pago de los certificados 31, 32 y 33, que fueron ejecutados cabalmente por el COMANING.

En este contexto, considera que concurrieron los presupuestos para que opere la resolución del contrato por el incumplimiento de la Gobernación de Oruro, debiendo proceder al pago de los ítems devengados y al resarcimiento de daños y perjuicios ocasionados al COMANING. Asimismo, en mérito al art. 291 del Cód. Civ., señala que el deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de su obligación y que en caso de incumplimiento este puede ser exigible a través de los medios establecidos por ley, por lo que en observancia de los principios de seguridad jurídica y buena fe, debe considerarse que la cláusula vigésima primera del contrato establece que por incumplimiento no atribuible al contratista, se catalogarán el daño emergente y el lucro cesante, así como los daños y perjuicios que se le ocasionaren.

Invoca al art. 302 del Cód. Civ., y reitera que la obligación asumida por el contratante no ha sido cumplida hasta la fecha, quedando pendiente una deuda cierta y determinada por el contrato, documento cuyo valor legal encuentra respaldo en los arts. 1297 y 1298 del Cód. Civ., concordantes con el art. 399 del Procedimiento Civil; es así, que la minuta suscrita, su adendum y los contratos ampliatorios, determinaron

obligaciones bilaterales y recíprocas que fueron cumplidas por el COMANING, pero no por la Gobernación de Oruro, quien de forma malintencionada no se pronunció ni procuró solucionar la situación de la obra, ocasionando que como contratista continuara realizando trabajos por un lapso de 7 meses posteriores al Certificado de Pago 33, erogando recursos propios.

En virtud a estos argumentos y a los arts. 339 y 344 del Cód. Civ., concluye que la entidad deudora deberá resarcirle los daños y perjuicios ocasionados, correspondiendo indexar tal monto para su consideración y pago al momento de intimar judicialmente por retraso culpable en mora al ente contratante, correspondiéndole como acreedor una indemnización por los daños derivados del incumplimiento y el retraso en el cumplimiento de la prestación, por haber privado al COMANING de su patrimonio y ganancia, por todo este tiempo, ya que se trata de obligaciones pecuniarias que por su naturaleza generan frutos y usos.

#### 11.2 Petitorio.

Solicita se considere la ampliación de la demanda interpuesta en contra la Gobernación de Oruro por los daños y perjuicios ocasionados al COMANING, impetrando se intime en mora a la parte demandada por el retraso e incumplimiento de la minuta de contrato de excepción, su adendum y su ampliatorio.

#### III. Contestación a la demanda y demanda reconvenzional.

##### III.1 Contestación a la demanda.

El Gobierno Autónomo Departamental de Oruro (Gobernación Oruro), se apersonó al proceso y respondió en forma negativa a la demanda, señalando que durante la vigencia del contrato por excepción N° CDJ-6-010-06 de 29 de noviembre de 2006, se suscribieron adendas, contratos modificatorios y ordenes de cambio, con la finalidad de que el proyecto se ejecute, sin embargo, pese a esto el referido contrato fue resuelto mediante CITE: G.A.D.O.R./S.D.A.J. N° 071/11 Carta Notariada de Efectivización de Resolución de Contrato, por causales atribuibles al contratista, en virtud a lo previsto en la cláusula vigésima primera del contrato, documento que fue notificado al contratista el 31 de enero de 2011, no habiendo existido rechazo por parte de esta entidad, por lo que a la fecha se encuentra revestido de firmeza.

Manifiesta que son falsos los argumentos del demandante referidos a que la Gobernación Oruro fuera responsable por la crisis en el proyecto y su posterior abandono, pretendiendo con estos desconocer los procedimientos establecidos en el D.S. N° 27328 Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios y justificar la irresponsabilidad del demandante en los retrasos y daños suscitados al proyecto, puntualizando que:

1. Durante la ejecución de la obra, tanto la Supervisión Técnica BCI CONSULTORES SRL en su informe de 30 de junio de 2009, como el fiscal de obra en su Informe Técnico CITE UFOP N° 1393/09 de 27 de agosto de 2009, advirtieron que el contratista no contaba con material y personal adecuado para el proyecto, por lo que recomendaron la resolución del contrato por causales atribuibles al contratista, emitiéndose en consecuencia Carta Notariada de Intención de Resolución de Contrato CITE: S.D.J. N° 913/09 de 28 de agosto, en virtud a las causales establecidas en los inc. d) y e) de la cláusula Vigésima Primera del contrato, misma que fue notificada al COMANING el 3 de septiembre de 2009, habiendo recomendando posteriormente la Supervisión, mediante carta SUP AF Q VE 208/09 de 24 de septiembre, la efectivización de la resolución del contrato, tras evidenciar la inexistencia de la cantidad necesaria de cemento asfáltico para la ejecución de la obra, a pesar de haberse desembolsado un anticipo para su compra.

2. En mérito a la necesidad social de la ejecución de la obra, y tras la suscripción de compromisos para encausar el proyecto, la Supervisión emitió informe SUP ASF Q-VE 215/09, resaltando varias deficiencias operativas y de liquidez del ente contratista, atribuyéndole a este la demora en los pagos por el

3. Incumplimiento de compromisos asumidos, recomendando, empero, con la intención de no paralizar el proyecto, el retiro de la intención de resolución de contrato, acción efectuada a través de la nota CITE: S.D.J.C. N° 2085/09 de 19 de octubre.

4. Posteriormente, mediante CITE de 14 de abril de 2010, el COMANING presentó a la Gobernación Oruro, carta de intención de resolución de contrato por fuerza mayor argumentando la subida de precios en el cemento asfáltico y otros agregados, otorgando además el plazo de quince días para considerar la suscripción de un contrato complementario en el que se les otorgue un plazo adicional y mayores recursos, sin mencionar en ningún momento situaciones o causales atribuibles a la Gobernación Oruro; intención que fue rechazada mediante CITE S.D.J. N° 305/10 de 21 de abril, debido a que ya se habían desembolsado recursos al contratista para la adquisición de cemento asfáltico y que no correspondía la causal de fuerza mayor por no ser una situación imprevista o inevitable ocasionada por una fuerza extraña al hombre, por lo que no existía causal para la resolución.

5. Refiere que de acuerdo al contenido del Informe Técnico Especial de Resolución de Contrato elaborado por la Supervisión en enero de 2011, se advierte que el COMANING realizó abandono de obra, desmovilizando equipos y personal sin autorización de la supervisión para la paralización de actividades conforme lo dispone la cláusula trigésima sexta del contrato, incurriendo en las causales de resolución de contrato atribuibles al contratista establecidas en el inc. c) y d) de la cláusula vigésima primera, lo que motivó la resolución del contrato por parte de la Gobernación Oruro, afectando con estas acciones al estado físico de la carretera cuyos deterioros fueron atribuidos al contratista en la conciliación de saldos.

6. En cuanto a la demora en la aprobación de órdenes de cambio y otros, manifiesta que los informes de la supervisión señalan que estas se debieron a la constante devolución de las órdenes y planillas al contratista, por no haberlas realizado correctamente, tras cuya reformulación y corrección fueron procesadas. Agrega que en la demanda falazmente se señala que el cómputo de plazos debió efectuarse a partir de la segunda orden de proceder emitida por la supervisión, cuando en realidad el contrato en su cláusula cuarta establece que el plazo empezará a correr emitida la orden de proceder, entendiéndose que COMANING debió considerar la orden de proceder de 12 de diciembre de 2006 para computar los plazos de ejecución de la obra, aspecto que no fue reclamado durante la ejecución del proyecto sino hasta ahora con el

afán de generar confusión, por lo que considerando la vigencia del contrato y sus ampliaciones, el proyecto debió ser entregado hasta el 30 de septiembre de 2010.

7. Asimismo, sobre los argumentos referidos a que la supervisión y el fiscal de obra no estuvieron vigentes, aclara que este aspecto fue por un periodo mínimo, realizándose las ampliaciones en vigencia de la supervisión por causales principalmente atribuibles al contratista, ya que a pesar de las ampliaciones efectuadas por el Contrato Modificatorio N° 1 de 25 de febrero de 2010 y la Orden de Cambio N° 5 de 30 de septiembre de 2010, los plazos contractuales ya habían vencido y el avance de la obra no superaba el 50%, advirtiéndose la necesidad de ampliar también los recursos y el plazo para la supervisión y para el fiscal de obra, no pudiendo hacer más para la prosecución del proyecto, dado al abandono del COMANING, quien adeudaba a la Gobernación Oruro una suma mayor a los 10 millones de bolivianos por concepto de anticipos.

8. Refuta lo aseverado por el COMANING cuando señala que hasta el Certificado 30 se tenía un avance del 56,38%, pues contradice el contenido de los certificados cuyo pago pretende, ya que en el certificado 31 se registra un avance físico del 50,94%, en el certificado 32 un avance del 52,28% y en el certificado 33 un avance del 56,15%, sin embargo de la conciliación de saldos efectuada por la supervisión y refrendada por el fiscal de obra, se tiene que la empresa tuvo un avance físico real del 45,14% por el que le corresponde el importe de Bs 34.522.598.83; empero hasta la planilla 30 se le canceló Bs 38.132.765.26; debiendo restituir a la Gobernación Oruro Bs 3.610.166.43; siendo ilógica la pretensión de pago de la demanda, cuando más bien el contratista tiene deudas por aspectos constructivos, anticipos no amortizados, garantía por incumplimiento de contrato y daños y perjuicios.

9. Establece que el retraso en el proyecto se hizo más evidente a finales de la gestión 2009 y en abril de 2010 cuando el contratista presentó la intención de resolución de contrato por fuerza mayor, argumentando el incremento en el precio del cemento asfáltico, a pesar de que se le habría dado un anticipo de Bs 7.227.000.00; procediendo posteriormente al abandono del proyecto, siendo imposible efectuar la entrega de la obra en el plazo establecido, a cuya consecuencia se resolvió el contrato.

10. En cuanto a las notas remitidas por el contratista, señala que estas son posteriores al abandono del proyecto, siendo estas simples solicitudes de reuniones, sin que en ninguna se comunique el retorno al trabajo ni la intención de efectuar la entrega del material a la Gobernación Oruro, pese a que el contrato modificatorio establecía la obligación de su entrega al Servicio Departamental de Caminos. Asimismo las solicitudes de pago carecen de sustento, ya que no fueron aprobadas por la supervisión ni por el fiscal de obra, sin embargo fueron consideradas en la conciliación de saldos, a pesar de las irregularidades en la última etapa de ejecución de ítems y el posterior abandono de la obra, situación que significó mayores erogaciones, pues tampoco pudo ejecutar las garantías en razón a los procesos interpuestos por el COMANING, siendo ilógico que ahora pretenda el pago por trabajos que debieron ser defendidos en la conciliación de saldos, al cual no asistió pese a tener conocimiento del mismo.

11. Sobre los descuentos del 10% efectuados a las planillas, advierte que estos se encuentran acordados en la cláusula sexta del contrato, y provienen del convenio interinstitucional suscrito el 10 de abril de 2006, en el cual se contempla el reconocimiento de deuda pendiente del COMANING para con la Prefectura, aceptando el descuento del 10% de cada planilla en todos los proyectos a ser desarrollados por esta entidad; descuentos que de acuerdo a contrato debieron realizarse hasta la finalización del proyecto, sin embargo solo se efectuaron hasta el Certificado N° 30.

12. Aduce que la afectación por la falta de pago de los certificados, es responsabilidad del contratista, por presentarlos mal elaboradas, razón por la que no fueron aprobados, pero si considerados en la conciliación de saldos. En relación a la carga laboral y el cumplimiento de leyes laborales, invoca la cláusula décima del contrato que prevé la liberación de responsabilidad para el contratante, misma que se encuentra establecida en los modelos de contrato de las NB SABS y son de uso obligatorio por las entidades estatales, no pudiendo atribuirse a la Gobernación Oruro afectación por demandas de índole laboral, emergentes de la inadecuada administración de recursos del COMANING.

Prosecución del proyecto. Manifiesta que el proyecto resuelto con el COMANING ha seguido su curso legal, siendo adjudicado a la empresa ASOC. ACC. INGENIERIA Y CONSTRUCCIONES DEL OCCIDENTE a través del contrato SDAJ-6-01-11 de 8 de septiembre de 2011 y Resolución Administrativa de Adjudicación N° 166/2011, en estricto cumplimiento de las NB-SABS establecidas en el D.S. N° 0181, por un precio de Bs 54.504.946.18; obra que actualmente se encuentra con una ejecución física y financiera del 98.48%, además de entrega provisional, siendo imposible retrotraer estas actuaciones, pues ocasionaría mayor daño a la economía del Gobierno Autónomo Departamental de Oruro.

Conciliación de saldos, instrumento idóneo para resolver las contingencias, reclamos y pedidos del proyecto. Señala que la conciliación de saldos se constituye en el medio idóneo para efectuar las consideraciones de los trabajos constructivos del proyecto, ya que comprende una serie de actuaciones y evaluaciones documentales, operativas y técnicas realizadas por profesionales con conocimiento específico, que deben efectuarse de forma inmediata para no generar desgaste en la obra por el paso del tiempo, acto que no necesariamente requiere la participación del representante del contratista, ya que se basa en los trabajos ejecutados y los documentos generados, constituyéndose en un acto obligatorio tras la resolución de cualquier contrato, establecido además en la cláusula vigésima primera del contrato, siendo este irremplazable por cualquier otro documento, resultando ilógico que a la fecha el COMANING pretenda retrotraer dicho acto consolidado y firme, que ya ha considerado los trabajos reclamados y se ha realizado en conocimiento del contratista, quien voluntariamente ha elegido no participar de su elaboración y contra el cual no efectuó reclamo alguno.

De lo anterior concluye que resulta peligroso y contraproducente reconocer en la vía contenciosa la procedencia de pagos sobre estos certificados, pues implicaría desconocer la existencia de la conciliación de saldos como acto administrativo, vulnerando este instituto que no ha sido mutado a lo largo de las modificaciones de las NB SABS en los DD.SS. Nos. 27328, 29190 y 181.

Asimismo, refiere que el procedimiento contencioso previsto en el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., debe enmarcarse en los principios procesales de eficacia, transparencia y buena fe, en el sentido que los actos administrativos como son la resolución de contrato y la conciliación de saldos surtan efectos y estén revestidos de firmeza frente a las partes y terceros, debiendo ser claros y respaldados con documentos confiables, verificables y accesibles, presumiendo correcto el actuar de los servidores públicos y las partes vinculadas al contrato.

Por último sostiene que no existe contención sobre la procedencia de pagos de las planillas 31, 32, y 33, ya que correspondía al contratista defender y justificar estos trabajos en la conciliación de saldos, sin embargo, a pesar de su inasistencia, estos fueron considerados y reconocidos por la supervisión en las conclusiones establecidas en el referido documento.

### III.2. Petitorio.

En virtud a lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda, instruyéndose el pago de costas y el resarcimiento de daños y perjuicios a su favor.

### III.3. Demanda Reconvenional de pago de deuda y resarcimiento de daños.

En el otrosí tercero del memorial de contestación a la demanda, la Gobernación Oruro, interpuso Demanda Reconvenional, reiterando como antecedentes del proceso que la resolución del Contrato por Excepción CD-6-010-06 fue por causales atribuibles al contratista establecidas en los incs. c), d) y e) de la cláusula Vigésima Primera del Contrato, resolución contra la cual el COMANING no opuso rechazo o recurso alguno, encontrándose revestida de firmeza.

Continúa señalando que tras la resolución del contrato la supervisión notificó en tres oportunidades al contratista con el propósito de realizar la conciliación de saldos y el cierre del proyecto, pero al no haberse presentado el contratista a estas convocatorias, la supervisión procedió a realizar las mediciones finales y la conciliación de forma unilateral, emitiendo informe técnico especial de situación actual del proyecto y certificación de liquidación final, conciliación validada por la fiscal de obra y puesta en conocimiento del COMANING el 2 de junio de 2011 mediante el CITE: G.A.D.O.R./ S.D.O.S./U.I. N° 795/2011, en la que incluso se le insinuó que cancelara el monto adeudado, así como permitir la ejecución de las boletas de garantía, por lo que habiendo transcurrido superabundante plazo hasta la fecha sin que esta haya efectuado observación alguna a la conciliación de saldos, conforme se evidencia en la nota CITE:G.A.D.O.R./ S.D.O.S./U.I.- N° 1034/2011 remitida por la fiscal de obra, se tiene que este acto también se encuentra revestido de firmeza.

Aclara que en la conciliación de saldos se consignaron las obras ejecutadas por el contratista y reconocidas por la supervisión, efectuándose descuentos por trabajos mal ejecutados y los que sufrieron deterioros por el abandono de la obra, además por la diferencia existente en el material producido en cada sub base y capa base existente con relación al que existía cuando el proyecto estaba en ejecución conforme lo determinado en la cláusulas trigésima tercera y trigésima sexta.

Señala que ante estas circunstancias la referida acta de conciliación estableció el importe de Bs 3.610.166.43; a ser devuelto por el contratista en favor de la Gobernación Oruro, correspondiendo el cobro de la Póliza de Garantía de Cumplimiento de Contrato N° CCO-A00481 por la caución de Bs 4.315.514.80; la Póliza de Correcta Inversión de Anticipo CIP-A00509 por Bs 4.703.489.04; la poliza de correcta Inversión de anticipo CIP-A 00692 por Bs 7.227.000.00.- debiendo adicionarse los gastos incurridos en los incrementos erogados para la compra de cemento asfáltico; y en caso de no poder hacerse efectiva la recuperación de estos recursos, realizar los débitos correspondientes a la cuenta bancaria del COMANING, ya que hasta la fecha el contratista no ha hecho entrega del cemento asfáltico que debió adquirir oportunamente, generando gastos mayores a la Gobernación Oruro para poder continuar con la obra, debido al incremento en su precio, aspecto que se constituye en daños y perjuicios, debiendo aplicarse el art. 984 del Cód. Civ.

III.4. Petitorio de la demanda reconvenional. Solicita se declare probada la demanda reconvenional de pago de deuda y resarcimiento de daños y perjuicios en contra del COMANING, disponiendo que se restituya en su favor el monto de Bs 19.856.170.54.- proveniente de los conceptos descritos y los daños y perjuicios ocasionados por los incrementos en la adquisición de cemento asfáltico.

### IV. Auto de relación procesal.

Mediante resolución de 7 de noviembre de 2016, cursante a fs. 1057, se calificó al proceso contencioso deducido por COMANING, actualmente COFADENA, como ordinario de puro derecho; y en lo que respecta a la acción reconvenional interpuesta por la Gobernación Oruro, no existiendo respuesta a la demanda reconvenional, se la calificó igualmente como proceso de puro derecho.

IV. 1 Réplica. La Corporación de las Fuerzas Armadas para el Desarrollo Nacional (COFADENA) presenta réplica mediante memorial de fs. 1068 a 1069 vta., señalando que el contratante en su respuesta no considera que la causal para la resolución del contrato fue la deficiencia administrativa que generó demora en la aprobación de las ordenes de cambio y el contrato modificador N° 2, como se evidencia en las pruebas documentales presentadas adjuntas a la demanda, la que ocasionó la paralización de la obra e iliquidez por falta de pago de los certificados 31, 32 y 33.

Manifiesta que el contratante deberá refrendar con pruebas lo aseverado sobre el supuesto excedente en el pago por el avance de la obra hasta el certificado N° 30, ya que este fue realizado previa verificación del avance y de los ítems ejecutados, reiterando que pese a la falta de pago de los tres últimos certificados siguió ejecutando trabajos llegando a la situación de iliquidez por causales atribuibles al contratante, ya que los certificados posteriores no fueron aprobados por la falta de vigencia del supervisor y fiscal de obra, situación que demuestra la demora atribuible al contratante, pues de lo contrario estos certificados se habrían cancelado oportunamente.

Con relación al descuento del 10%, refiere que no existe documentación de soporte legal especificado y documentado que acredite que el contratista tenga la deuda que infiere la Gobernación Oruro, debiendo demostrar tal situación.



Por todo lo expuesto, se ratifica in extenso en el contenido de su demanda, solicitando que esta sea declarada probada, previa valoración de la prueba presentada, y se ordene la cancelación de los certificados 31, 32 y 33, así como también la devolución de los descuentos del 10% de los Certificados N° 1 al 30.

#### IV.2. Dúplica.

La Gobernación Oruro no presentó memorial de dúplica dentro del plazo legal establecido.

#### IV.3. Decreto de Autos para Sentencia.

Cumplidos los plazos procesales, mediante providencia de fs. 1074, se decretó Autos para Sentencia.

#### IV.4. A.S. N° 160/2015.

En virtud a la solicitud de suspensión de ejecución de boletas de garantía, presentada por el COMANING, mediante A.S. N° 160/2015 de 21 de julio de 2015, cursante de fs. 1021 a 1023, la sala plena de este Tribunal dispuso la Suspensión de la Ejecución de las Boletas de Garantía: 1) Póliza de Garantías de Cumplimiento de Contrato N° CCO-A00481 por Bs 4.315.514.80; 2) Póliza de Correcta Inversión de Anticipo CIP-A00509 por Bs 4.703.489.04; 3) Póliza de Correcta Inversión de Anticipo CIP-A00692 por Bs 7.227.000.00.

Emitieron voto disidente en este actuado los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca y Maritza Suntura Juaniquina.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes de caso, a tal fin se establece:

1. El 29 de noviembre de 2006, la Prefectura del Departamento de Oruro y el Comando de Ingeniería del Ejército, suscribieron la Minuta de Contrato por Excepción CDJ-6-010-06, cuyo objeto es la ejecución del Proyecto carretero "Construcción Tramo 2 Quillacas - Villa Esperanza", que tiene un recorrido de 43,96 Kms., de acuerdo a las especificaciones técnicas establecidas en el mismo contrato, estableciendo un plazo inicial para la ejecución de la obra de 48 meses computables a partir de la fecha en la que el Supervisor emita la Orden de Proceder, y fijando un monto contractual de Bs 61.650.211.36; a ser pagado de acuerdo al avance y la ejecución de ítems detallados en la cláusula quinta del referido contrato.

2. Mediante nota de 12 de diciembre de 2006, el Supervisor del SEDCAM dio la Orden de Inicio al COMANING, para que comience con la instalación de faenas y demás actividades del proyecto, informándole que la supervisión de la obra sería asumida provisionalmente por el SEDCAM. Posteriormente mediante nota de 4 de abril de 2007, se autorizó la Orden de Proceder a la recién contratada Empresa Supervisora BCI SRL.

3. Durante el desarrollo del proyecto, el COMANING y la Gobernación Oruro, suscribieron un Adendum al contrato, cinco órdenes de cambio y un contrato modificatorio, realizando ampliaciones y modificaciones a los términos establecidos en el contrato de acuerdo al siguiente detalle:

DOCUMENTO	Fecha de Suscripción	Importe Bs	Plazo	Fecha de Conclusión de obra
Contrato Inicial	29/11/2006	61.652.211.36	48 meses	12/12/2010 (computo a partir de la orden de inicio 12/12/2006)
Adendum al contrato	24/09/2007	0	Reduce a 25 meses	12/01/2009
Orden de cambio N° 1	29/05/2009	0	Amplia 150 días	11/06/2009
Orden de cambio N° 2	08/07/2009	Incrementa 5.987.077.29	Amplia 30 días	11/07/2009
Orden de cambio N° 3	14/09/2009	0	Amplia 142 días	30/11/2009
Orden de cambio N° 4	21/12/2009	0	Amplia 21 días.	21/12/2009
Contrato modificatorio	26/05/2010	Incrementa 8.659.997.56	Amplia 69 días.	28/02/2010
Orden de cambio N° 5	25/10/2010	0	Amplia 214 días.	30/09/2010

4. El 16 de agosto de 2010, el COMANING presentó a la Gobernación Oruro nota S.D. COMANING N° 162/10 y a la Supervisión nota P-3 OP. TEC. N° 095/10, comunicándoles la Paralización Temporal de los trabajos de la obra por causales atribuibles al contratante que afectan al contratista, amparado en la cláusula Trigésimo sexta del contrato.

5. El 31 de diciembre de 2010, la Gobernación Oruro notificó al COMANING con la Carta Notariada de Intención de Resolución de Contrato CITE: G.A.D.O.R./S.D.A.J. N° 436/10, por evidenciar la concurrencia de causales de resolución de contrato a requerimiento del contratante por causales atribuibles al contratista, establecidas en los inc. c), d) y e) de la cláusula vigésima primera del contrato, otorgando quince días al contratista para asumir medidas correctivas y normalizar el desarrollo de los trabajos.

6. El 31 de enero de 2011, la Gobernación Oruro notificó al COMANING con la Carta Notariada de Efectivización de Resolución de Contrato CITE G.A.D.O.R./S.D.A.J. N° 071/11, comunicándole que a partir de esa fecha se hace efectiva la Resolución del Contrato del Proyecto de Construcción Tramo 2 Quillacas - Villa Esperanza, quedando pendiente la conciliación de saldos.

7. Mediante Carta Notariada CITE: G.A.D.O.R./S.D.O.S./U.I.-N° 795/2011, notificada al COMANING el 2 de junio de 2011, se remite la Conciliación de Saldos efectuada por la Supervisión y validada por Fiscalización, solicitándole al contratista la cancelación del importe adeudado de 3.601.166,43, así como permitir la ejecución de las garantías correspondientes.

VI. De la problemática planteada. Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

Para la demanda principal interpuesta por el COMANING:

1.- Si corresponde el pago de los certificados 31, 32 y 33 tramitados por el COMANING, dentro del proyecto de construcción de carretera, además del pago de daños y perjuicios emergentes por el retraso en el pago de los mismos.

2.- Si son injustificados los descuentos del 10% efectuados a los pagos de los certificados 1 al 30, debiendo ser sujetos de devolución.

Para la demanda reconvenzional interpuesta por la Gobernación Oruro:

1.- Si corresponde el pago a favor de la Gobernación Oruro del importe determinado a su favor en la conciliación de saldos, las boletas de garantía y la diferencia originada en el incremento en el precio del cemento asfáltico, que suman un total de Bs19.856.170,54; más el resarcimiento de daños y perjuicios emergentes de la resolución de contrato.

VII. Análisis del problema jurídico planteado.

Antes de poder ingresar a la solución del problema jurídico planteado, corresponde realizar algunas consideraciones sobre la competencia de este tribunal para resolver procesos contenciosos, siendo necesario recordar que el 29 de diciembre de 2014, se promulgó la L. N° 620, cuyo objeto es: "...crear en la estructura del Tribunal Supremo de Justicia..., Salas en materia Contenciosa y Contenciosa Administrativa, estableciendo sus atribuciones", y que en su art. 6 dispuso: "Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente Ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente Ley"; previsión que tiene plena concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., que dispone: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327", y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Nuevo Código Procesal Civil).

En virtud de lo anterior y en estricto apego al principio de legalidad, se asume que la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, tiene competencia para resolver las "demandas contenciosas" emergentes de los contratos, negociaciones y concesiones del Órgano Ejecutivo, mientras no se promulgue una Ley especial que disponga lo contrario, evidenciándose la correcta tramitación del presente caso a través del proceso contencioso, ya que la parte actora pretende el pago de los trabajos ejecutados en el marco del Contrato por Excepción CDJ-6-010-06 a "Proyecto Construcción Tramo Quillacas Villa Esperanza", regulado por la minuta de suscrita entre el COMANING y la Gobernación Oruro.

VII.1 Sobre el pago de los certificados 31, 32 y 33, y el resarcimiento de daños y perjuicios.

Realizadas las precedentes puntualizaciones de orden competencial y legal, revisados minuciosamente los antecedentes cursantes en el expediente, y teniendo presente que los principios rectores que deben guiar al razonamiento de la presente decisión judicial, son la congruencia, legalidad y verdad material, que tiene rango constitucional y son parte del debido proceso, ingresando en materia, se tiene que el COMANING, actualmente CONAFADE, demanda el pago de los certificados 31, 32 y 33, tramitados, según señala, durante la vigencia del Contrato por Excepción CDJ-6-010-06 "Proyecto Construcción Tramo Quillacas Villa Esperanza", mismos que no fueron oportunamente cancelados por el ente contratante, en razón a la falta de vigencia de los contratos de la supervisión y ausencia del fiscal de obra, situación generada debido a las deficiencias administrativas atribuibles a la Gobernación Oruro.

Revisada la documentación adjunta presentada por el COMANING, se evidencia la efectiva elaboración de los certificados 31 (noviembre 2009), 32 (diciembre 2009-febrero 2010) y 33 (marzo - mayo 2010), sin embargo, no consta en ninguno de ellos la fecha de su presentación ante la Supervisión para su aprobación, así como tampoco cursa nota en la que se refleje su devolución o se niegue su tramitación debido a la falta de vigencia del contrato de la supervisión, razón por la cual no es posible determinar la veracidad de los argumentos expuesto por el demandante, cuando atribuye el retraso en su tramitación y su falta de aprobación a deficiencias administrativas generadas por la Gobernación Oruro, más aún cuando en la propia documentación de las planillas se observan copias de los libros de órdenes, en los que se evidencia una comunicación permanente y fluida con la Supervisión, quien aparentemente se encontraba ejecutando su trabajo de forma regular.

Ahora bien, entre la documental presentada, si se advierte la existencia de una nota remitida por la Supervisión recién el 28 de mayo de 2010, en la que señala que a esa fecha no tiene en vigencia su contrato, debido a la falta de aprobación del contrato modificatorio N° 2, razón por la cual comunica que no puede procesar la Orden de Cambio N° 6, remitida por el contratista. En mérito a este actuado puede inferirse que existió una etapa en el desarrollo del proyecto en la que efectivamente la Supervisión no se encontraba vigente, empero, esta habría concurrido recién en mayo de 2010, lo que hace posible atribuirle a ello el rechazo del procesamiento del certificado N° 33, si es que existiera prueba de que este fue presentado oportunamente y rechazado en este lapso, empero este tribunal no puede basarse en suposiciones para automáticamente deducir o considerar ciertos los fundamentos de la demanda.

Asimismo, es necesario señalar, que en los términos del Contrato, que en estos casos se constituye en el instrumento regulador de la relación entre las partes, se tiene previsto el procedimiento al que debe acudir el contratista para efectuar los reclamos pertinentes, cuando considerara que sus derechos fueron vulnerados, mismo que se encuentra descrito en la cláusula Décima Tercera que establece: "(Derechos del contratista). El contratista, tiene el derecho a plantear los reclamos que considere correctos por cualquier omisión del contratante, o por falta de pago de la obra ejecutada, o por cualquier otro aspecto consignado en el presente Contrato.

Tales reclamos deberán ser planteados por escrito y de forma documentada, a la supervisión de obra, hasta 30 días hábiles posteriores al suceso.

La supervisión, dentro del lapso imposterizable de 10 días hábiles, tomará conocimiento y canalizará el reclamo, debiendo emitir su informe - recomendación al contratante, a través de la fiscalización, para que a su vez tome conocimiento y analice la recomendación a objeto de aceptar la misma, o en su caso pedir aclaración, ampliación del informe o rechazar la recomendación, lo que realizará por escrito, a los fines de la respuesta al contratista (...); siendo evidente, por los argumentos de la demanda y la documentación adjunta, que el contratista no acudió a la vía establecida en esta cláusula para hacer valer su reclamo sobre la falta de vigencia de la Supervisión, si es que esta existió.

Por su parte, la cláusula Vigésima Octava del contrato, prevé: "(Forma de pago) El pago será paralelo al avance de la obra, a este fin mensualmente y dentro de los cinco días hábiles siguientes a cada mes vencido, el contratista presentará al supervisor, para su revisión en versión definitiva, una planilla o certificado de pago debidamente llenado, con fecha y firmado por el Superintendente de obra, documento que consignará todos los trabajos ejecutados a los precios unitarios establecidos, de acuerdo a la medición efectuada, así mismo los materiales en bodegas serán cancelados de acuerdo a certificación en forma conjunta por el supervisor y el contratista. (...).

El supervisor, dentro de los tres días hábiles siguientes, después de recibir en versión definitiva el certificado o planilla de pago indicará por escrito su aprobación o devolverá el certificado para que se enmienden los motivos de rechazo, debiendo el contratista, en este último caso realizar las correcciones necesarias y volver a presentar el certificado con la nueva fecha.

El certificado aprobado por el supervisor, con la fecha de aprobación, será remitido al fiscal de obra, quien luego de tomar conocimiento del mismo, dentro del término de tres días hábiles subsiguientes a su recepción, o lo devolverá al supervisor si requiere aclaraciones, o lo enviará a la dependencia pertinente del contratante para el pago, con la firma u fecha respectivas. En dicha dependencia se expedirá la orden de pago dentro del plazo máximo de 5 días hábiles, computables desde su recepción.

En caso que el certificado de pago fuese devuelto al supervisor, para correcciones o aclaraciones, el contratista dispondrá de hasta 5 días hábiles para efectuarlas y con la nueva fecha remitir los documentos nuevamente al supervisor y este al fiscal de obra.

El pago de cada certificado o planilla mensual de avance de obra se realizará dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de remisión del fiscal a la dependencia prevista del contratante, para el pago.

Si el pago del certificado mensual no se realizara dentro de los 45 días hábiles computables a partir de la fecha de remisión del fiscal a la dependencia prevista del contratante, para el pago; el contratista tendrá derecho a reclamar por el lapso transcurrido desde el día 46 hasta el día en que se hacía efectivo el pago, la ampliación de plazo por días de demora.

Si la demora del pago parcial o total, supera los 90 días calendario, desde la fecha de aprobación de la planilla de pago por el supervisor, el contratista tiene el derecho de reclamar el pago de un interés equivalente a la tasa promedio pasiva anual del sistema bancario, por el monto no pagado, valor que será calculado dividiendo dicha tasa entre 365 días y multiplicándola por el número de días de retraso que incurra el contratante, como compensación económica, independiente del plazo".

Del procedimiento de pago descrito en la cláusula precedente, se advierte, en primer lugar que los certificados o planillas de avance, debieron elaborarse y presentarse mensualmente a la Supervisión para su aprobación, situación que en este caso (reiteramos) resulta incierta, debido a que no se tiene constancia de la fecha de presentación de los certificados 31, 32 y 33 a la supervisión; asimismo, se observa que el procedimiento prevé en primer lugar la aprobación del certificado por parte de la supervisión, para que posteriormente sea remitido al fiscal de obra, quien a su vez dará su conformidad y lo enviará a la dependencia correspondiente del contratante para que se procese el pago, por lo que en este caso, al no tenerse registro de la remisión de los certificados a la supervisión, no puede realizarse el cómputo de los plazos establecidos, a efecto de determinar las responsabilidades en el procesamiento de los mismos, así como tampoco puede exigirse a la entidad contratante el pago de los mismos, ya que estos certificados no se encuentran aprobados por la supervisión y el fiscal de obra, tal como lo exige el contrato para que puedan efectivizarse su pago, no habiéndose probado que esta situación sea atribuible al ente Contratante.

Ahora bien, el contratista ha justificado la paralización de la obra, amparándose en la cláusula trigesima sexta del contrato que dispone: "(Suspensión de los trabajos). El contratista está facultado para suspender temporalmente los trabajos en la obra en cualquier momento por motivos de fuerza mayor, caso fortuito y/ o convenientes a los intereses del Estado, para lo cual notificará al contratista por escrito, por intermedio del supervisor, con una anticipación del cinco días calendario, excepto en los caso de urgencia por alguna emergencia imponderable. Esta suspensión puede ser parcial o total (...)

También el contratista puede comunicar al supervisor o al contratante la suspensión o paralización temporal de los trabajos en la obra, por causas atribuibles al contratante que afecten al contratista en la ejecución de la obra."; cursando en la documentación presentada notas de 16 de agosto de 2010, dirigidas a la supervisión y al Secretario General de Obras Sociales de la Gobernación Oruro, en las que el contratista comunica su decisión a estas entidades, no existiendo mayor exigencia de acuerdo al contrato para suspender los trabajos, ya que en esta situación específica si se evidencia la existencia de causales atribuibles al contratante, pues el Contrato Modificatorio N° 1 amplió la vigencia del contrato principal con el contratista, sólo hasta el 28 de febrero de 2010, encontrándose pendiente desde esa fecha la aprobación de la Orden de Cambio N° 5, manteniendo en este lapso en una situación de incertidumbre a la empresa contratista, que afecta el desenvolvimiento

de sus actividades al no poder presentar nuevos certificados ni planillas para aprobación, por no encontrarse vigente ya su contrato y no existir aprobación de la ampliación, ni certificación presupuestaria que garanticen la ejecución del proyecto.

Del mismo modo, debe reconocerse que la paralización de actividades por parte del contratista, no puede constituirse en una situación indefinida, sino que tal como lo establece la referida cláusula, esta es netamente de carácter temporal, debiendo haber acudido el Contratista al procedimiento de resolución de contrato establecido en la cláusula vigésima primera, si su intención era precisamente finiquitar la relación contractual con la Gobernación Oruro, en virtud a la causal establecida el inc. c) del num. "21.2.2. Resolución a requerimiento del contratista por causales atribuibles al contratante", que establece: "e) Por incumplimiento injustificado en el pago de un certificado de avance de obra aprobado por el supervisor, por más de 90 días calendario computados a partir de la fecha de remisión del certificado o planilla de avance de obra por el fiscal a la entidad.", como señala ahora en su demanda, debiendo cumplir con las reglas aplicables a la resolución previstas en el num. 21.3 que prevén: "Para procesar la resolución del contrato por cualquiera de las causales señaladas, las garantías deben estar plenamente vigentes y el contratante o contratista, darán aviso por escrito mediante carta notariada, a la otra parte, de su intención de resolver el contrato, estableciendo claramente al causal que se aduce".

En consecuencia, al no haber acudido el COMANING al procedimiento de resolución de contrato, y más al contrario, al haber suscrito la Orden de Cambio N° 5 aprobada el 25 de octubre de 2010, en forma posterior a la paralización de la obra, ha consentido en el accionar de su ente contratante, sin efectuar reclamo alguno sobre su demora y sin manifestar intención alguna de resolver el contrato, por lo que no puede el contratista pretender, que gestiones después de que el contratante ya ha resuelto el contrato, este Tribunal se pronuncie sobre las causales de resolución de contrato atribuibles al contratante, cuando en su oportunidad omitió voluntariamente hacer uso de su derecho y del procedimiento para resolver el contrato.

VII.2 Sobre los descuentos del 10% efectuados en los pagos de las planillas 1 a la 30.

La Minuta de Contrato por Excepción, dispone en sus cláusulas pertinentes:

"Segunda.- (Antecedentes legales del contrato) (...) Asimismo, en mérito al CITE: DIGENSAG/ EJE N° 2306/2006 de 12 de septiembre de 2006, con referencia al Reglamento de Contratación por Excepción, remitido por la Dirección General de Sistemas de Administración Gubernamental dependiente de la Cartera del Ministerio de Hacienda en el cual menciona el Texto Ordenado del D.S. N° 27328 y su Reglamento, establecen procedimiento para realizar contrataciones por excepción de acuerdo al Convenio Interinstitucional suscrito entre el Comando General del Ejército, la Prefectura del Departamento de Oruro y el Comando de Ingeniería del Ejército, de 10 de julio de 2006, convenio en el cual se ha determinado realizar obras de acuerdo al POA y al requerimiento del Prefecto, para la realización del proyecto por parte del COMANING con la Prefectura de Oruro se ha emitido la Resolución Prefectural Administrativa de Adjudicación N° 247/2006, que determina la contratación por excepción, ambas Instituciones han comprometido su concurso para procurar el desarrollo del departamento de Oruro, por lo que se ha acordado el Proyecto "Construcción Tramo 2 Quillacas - Villa Esperanza" (...).

"Sexta.- (Anticipo) (...) De acuerdo a convenio suscrito entre la Prefectura del Departamento de Oruro y el COMANING. La deuda que tienen el COMANING con la Prefectura será cancelada descontándose a partir de la primer planilla en un porcentaje del 10% para cubrir esta hasta la finalización de la obra, quedando así pagada dicha deuda que se tiene con la Prefectura de Oruro por el proyecto Oruro- Toledo, y que a la fecha no fue cerrada por el Servicio Nacional de Caminos".

De la revisión de las cláusulas precedentes, se advierte que el COMANING al suscribir el referido contrato por excepción tuvo conocimiento de que este fue realizado en base al "Convenio Interinstitucional suscrito entre el Comando General del Ejército, la Prefectura del Departamento de Oruro y el Comando de Ingeniería del Ejército" de 10 de julio de 2006, documento en el cual efectuó de forma voluntaria el reconocimiento de una deuda en favor de la Gobernación Oruro, aceptando además que su cuantía se encontraba pendiente de consenso con el Servicio Nacional de Caminos, hecho que demuestra que la aceptación de los términos del contrato y la autorización expresa que hizo del descuento del 10% a efectuarse del pago de cada certificado, las realizó en pleno conocimiento de la existencia de una deuda pendiente, no pudiendo desconocer a conveniencia suya, en esta instancia, el reconocimiento de deuda realizado, sólo en el afán de evadir los compromisos asumidos y pactados con el ente contratante, ya que en cualquier momento pudo solicitar a la unidad correspondiente la determinación de la cuantía de la deuda inicial y el saldo restante, tras la amortización por los descuentos, sin que esto afecte a la obligación asumida en su calidad de deudor.

VII.3 Sobre el pago de los importes determinados en la conciliación de saldos a favor del GADOR y la ejecución de boletas de garantías. En la demanda reconvenzional la Gobernación Oruro alega que tras la resolución del contrato por causales atribuibles al Contratista, en la conciliación de saldos efectuada junto a la Supervisión del proyecto y aprobada por el fiscal de obra, se ha determinado un saldo a su favor de Bs 3.610.166.43; importe que debe ser devuelto por el contratista, en virtud a los descuentos efectuados por trabajos mal ejecutados y los que sufrieron deterioros por el abandono de la obra, entre otros, esto al amparo de las cláusulas trigésima tercera y trigésima sexta del contrato, encontrándose la conciliación de saldos revestida de firmeza por no haber sido impugnada oportunamente por el contratista.

Asimismo, agrega que el accionar del COMANING le ha ocasionado gastos imprevistos emergentes de la paralización de la obra y la falta de adquisición del cemento asfáltico, por lo que impetra se le reconozca el resarcimiento de los daños y perjuicios generados, además de permitirle la ejecución de las boletas de garantías, sumando por todos estos conceptos un importe total de Bs 19.856.170.54; a este efecto invoca las siguientes cláusulas del contrato:

Vigésima Primera (terminación del contrato).- El presente contrato concluirá bajo una de las siguientes modalidades:

21.2.1. Resolución a requerimiento del contratante, por causales atribuibles al contratista. El contratante, podrá proceder al trámite de resolución del contrato en los siguientes casos:

c) Por suspensión de los trabajos sin justificación, por 15 días calendario continuos, sin autorización escrita del supervisor.

d) Por incumplimiento en la movilización a la obra, de acuerdo al Cronograma del equipo y personal ofertados.

e) Por incumplimiento injustificado del Cronograma de obra, sin que el contratista adopte medidas necesarias y oportunas para recuperar su demora y asegurar la conclusión de la obra dentro del plazo vigente.

Trigésima Tercera.- (Responsabilidad y obligaciones del contratista) 33.1 El contratista y su representante en la obra están obligados a conocer minuciosamente los planos, instrucciones y pliegos de especificaciones y demás documentos de la obra que le fueron proporcionados. (...).

33.2. El contratista no podrá entregar obra defectuosa o mal ejecutada aduciendo errores, defectos y omisiones en los planos y especificaciones técnicas, debiendo el trabajo erróneo o defectuoso ser subsanado y enmendado por su exclusiva cuenta.

Cuando el contratista incurra en negligencia durante la ejecución de los trabajos o no efectúe la corrección de los mismos dentro del tercer día calendario de recibida la orden correspondiente, el supervisor podrá proceder a hacer subsanar las deficiencias observadas con cargo y a cuenta del contratista, deduciendo su costo del importe de los certificados de avance de obra o la liquidación final, según corresponda.

Desaparecidas las causales anteriores, el contratante procederá al pago de las sumas retenidas siempre que, para la solución de ellas no se haya empleado parte o el total de dichos fondos".

Habiéndose establecido en los anteriores puntos, la legalidad de la suspensión temporal de los trabajos por el COMANING, en virtud a causales atribuibles al ente contratante como es la Gobernación Oruro, se reitera que esta no pudo adquirir de facto un carácter indefinido, sino que tras regularizarse la situación del COMANING con la suscripción voluntaria de la Orden de Cambio N° 5 el 25 de octubre de 2010, que amplió la vigencia de su contrato hasta el 30 de septiembre del mismo año, desapareció la causal que justificaba la suspensión temporal de los trabajos, debiendo regularizarse el avance en la obra por el período de vigencia de su contrato, pudiendo retomarse los trabajos inconclusos y normalizarse su situación con el ente contratante, efectuando las liquidaciones y aprobación de certificados que se encontraban pendientes a solicitud del contratista ante la supervisión, ya que de acuerdo a los antecedentes del proceso, la Gobernación Oruro no inició el procedimiento de resolución de contrato sino hasta el 31 de diciembre de 2010, situación que no ocurrió en los hechos, ya que de acuerdo a la documental probatoria y a la propia confesión del COMANING, quien reconoce que tras la paralización de la obra, no ha retomado el trabajo de forma posterior, otorgando a la Gobernación Oruro la posibilidad de exigir por la vía que corresponda el cumplimiento del contrato o resolverlo.

Sin embargo, la Gobernación Oruro a pesar de que señala haber cumplido a cabalidad el procedimiento de Resolución de Contrato y haber convocado en reiteradas oportunidades al COMANING para efectuar la conciliación de saldos, no ha acreditado con la documental aparejada que dicha situación fuera cierta, ya que no existe constancia de las notificaciones que se hubieran efectuado al COMANING para que se apersonara a la misma, sino que tan solo presenta la Carta Notariada CITE: G.A.D.OR./ S.D.O.S./U.I.- N° 795/201 con la que remitió al contratista la conciliación de saldos ya elaborada por la supervisión y validada por la fiscalización, no pudiendo establecerse, en consecuencia, que el COMANING hubiera consentido y validado tácitamente, con su inacción, el contenido de la misma, ni que hubiera aceptado la deuda que se detalla en su contra.

Asimismo, es necesario aclarar que la conciliación de saldos no se constituye en un "acto administrativo", que revista las características establecidas en el art. 27 de la L. N° 2341 LPA, cuando este señala que: "Se considera acto administrativo, toda declaración, disposición o decisión de la administración pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo."; ya que en esta disposición se establece que el acto administrativo deviene o es producto del ejercicio de la facultad de imperio, regulación o control de la administración pública sobre los administrados, situación que no se acomoda a la presente causa, donde la relación entre la Gobernación Oruro y el COMANING no deviene de las referidas facultades administrativas del primero sobre el segundo, sino que nace de un vínculo contractual, el cual si bien se encuentra revestido de características especiales, no le otorga la calidad de administrador y administrado a ninguno de ellos, sino que ambos se constituyen en partes contractuales, cuya relación no se encuentra regulada por la Ley de Procedimiento Administrativo, sino de acuerdo a los derechos y obligaciones establecidas en el propio contrato, pudiendo acudir de forma supletoria al Derecho Civil, razón por la cual la conciliación de saldos no puede ser considerada un Acto Administrativo que adquiera "firmeza", ya que no podría ser impugnable o recurrible por otra vía administrativa que no fuera el proceso contencioso, siendo esta la única acreditada para resolver los conflictos emergentes de las contrataciones con el Estado, conforme lo establece el art. 775 del Cód. Pdto. Civ. y la L. N° 620.

Ante esta situación, la convalidación y ejecutabilidad de la Conciliación de Saldos efectuada por la Gobernación Oruro, no puede ser exigible ante esta instancia, como acto administrativo, debiendo la parte reconvencionista acreditar fehacientemente que los resultados establecidos en la misma son coincidentes con la realidad de los hechos y acordes a los términos del contrato, advirtiéndose que en este caso, el Informe final de la supervisión y el certificado de liquidación final, elaborados por la Supervisión y convalidados por el Fiscal de Obra, si bien establecen la existencia de desgaste y deficiencias detectadas en la obra, a enero 2011, no acreditan los motivos por los cuales el COMANING resultaría responsable directo de estos, pues hasta el Certificado 30, aprobado por la Supervisión y cancelado por la Gobernación Oruro se tenía un avance oportunamente verificado y aprobado del 49,88%, razón por la cual no se explica que en la liquidación final se haya reducido dicho avance a un 45,14%, y menos aún que se le haya atribuido al contratista la responsabilidad sobre los desgastes y otras deficiencias, emergentes en forma posterior a la entrega y liberación de tramos, evidenciando que la invocada cláusula Trigésima Tercera del contrato, establece situaciones en las que los reclamos sobre la obra por parte de la supervisión se realizan de forma previa a la cancelación de los certificados, otorgándole la posibilidad de efectuar retenciones, presupuestos que no concurren en el presente caso ya que la supervisión en su momento aprobó y certificó el avance de la obra hasta el 49,88% de la obra, no pudiendo desconocer injustificadamente el mismo, en virtud a causales ajenas al accionar del contratista, como son los desgastes naturales y deficiencias generadas por el paso del tiempo.

Ahora bien, la resolución del contrato efectuada por la Gobernación Oruro se ajusta a las reglas establecidas en la cláusula Vigésima Primera del Contrato, encontrándose acreditado el abandono injustificado de la obra, en forma posterior a la suscripción de la Orden de Cambio N° 5, y al no existir respuesta ni prueba presentada por el COMANING a estos cargos, no existe causales que imposibiliten la ejecución de las boletas y pólizas de garantías otorgadas a favor de la Gobernación Oruro. En cuanto a la restitución de daños y perjuicios que solicita el ente contratante, no corresponde pronunciamiento alguno, por no encontrarse acreditados ni cuantificados estos gastos emergentes que se pretende exigir por la resolución del contrato, pues en el caso del cemento asfáltico, que es el único que se precisa con mayor detalle, existe la boleta de garantía otorgada por el importe total del anticipo recibido para su compra, no pudiendo exigirse al contratista el pago de un importe mayor por causales externas y ajenas a la voluntad del contratista, como es la variación del precio inicial en el material.

VII.4. Conclusiones. En virtud a los argumentos expuestos precedentemente, al Contrato de Excepción suscrito entre la Gobernación Oruro y el COMANING, y a la normativa vigente, se evidencia que el demandante contratista no ha acreditado el avance físico y aprobado de la obra descrito en las planillas 31, 32 y 33, sobre el cual pretende obtener el pago que demanda, así como tampoco ha demostrado que las causales de paralización definitiva de la obra fueran atribuibles al ente contratista, ni que los descuentos del 10% efectuados a las planillas 1 a la 30 se hubieran realizado arbitrariamente o sin su consentimiento, por lo que no corresponde otorgar el requerimiento de pago y la devolución solicitada en la demanda.

Por su parte, el ente contratante Gobernación Oruro en su condición de reconvencionista, ha demostrado que han concurrido las causales establecidas en los inc. c), d) y e) de la cláusula vigésima primera del contrato, habiendo seguido las reglas establecidas para la Resolución del Contrato por causales atribuibles al contratista, correspondiendo de acuerdo a norma la ejecución de las boletas de garantía otorgadas a su favor por el contratista, sin embargo, no ha expuesto ni justificado fáctica y legalmente la determinación del saldo a su favor en la conciliación de saldos, para poder exigir su cobro, así como tampoco ha detallado o demostrado la emergencia de daños y perjuicios a partir del incumplimiento del contrato, que puedan ser atribuibles al contratista.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 775 y 777 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa interpuesta por el Comando de Ingeniería del Ejército cursante de fs. 753 a 762 vta., y PROBADA EN PARTE la demanda reconvencional interpuesta por el Gobierno Autónomo Departamental de Oruro cursante de fs. 780 a 789 vta., en consecuencia, se dispone dejar sin efecto la suspensión de la ejecución de las boletas de garantías establecidas en el A.S. N° 160/2015 de 21 de julio de 2015.

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

Esta sentencia, es pronunciada en Sucre, a los 22 de agosto de 2017.

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

Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



624

**Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda Contencioso-Administrativa de fs. 29 a 34 ratificada, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 79 a 83, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 88 a 91 vta. y 96 a 97, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, se apersonó e interpuso demanda contencioso-administrativa, señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo, no cumplió con la Ley Tributaria y los fundamentos jurídicos de aspecto formal y de fondo expresados en el recurso jerárquico fueron ignorados, causándole grave perjuicio económico.

#### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la AGIT emitió una Resolución errada estableciendo los siguientes agravios:

1. Acto administrativo notificado fuera de plazo; al respecto señala que la Resolución Determinativa de 10 de julio de 2013, fue emitida después de 8 meses y 18 días y notificada después de 11 meses y 17 días, fuera del plazo previsto en el art. 99-1 de la L. N° 2492 Código Tributario boliviano, por lo que pidió que a partir de 22 de octubre de 2012 al 01 de julio de 2013 no se incluyan intereses; asimismo, transcribiendo los arts. 83-II de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, referente a la nulidad de notificación y 90-1 y II del Cód. Pdto. Civ., referentes al cumplimiento de las normas procesales, refiriendo que esta normativa no fue observada por la AGIT, quebrantando el cumplimiento de dichas disposiciones legales.

2. Determinación equivocada de la obligación tributaria; al respecto señala que la Resolución de Recurso Jerárquico validó, legalizó y confirmó sin argumentos ni disposiciones legales que lo sustente, la conversión de crédito fiscal en deuda tributaria; es decir, que equivocadamente la Administración Tributaria (AT) determinó el crédito fiscal como deuda tributaria y que la AT fiscalizó el Crédito Fiscal IVA contenido en las facturas correspondiente a los periodos abril, mayo y junio de la gestión 2010, como deuda tributaria erróneamente y que las facturas presentadas que fueron utilizadas para el crédito fiscal son absolutamente válidas.

3. No es correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria; sobre el particular señala que en ninguno de los artículos de la L. N° 843 y L. N° 2492 Cód. Tributario. Boliviano se determina que el crédito fiscal es recaudado como deuda tributaria y no existe una fórmula matemática para determinar y calcular el crédito fiscal como deuda tributaria, únicamente esta la fórmula  $DT=TO \times (1+R/360)N + M$  que se emplea para determinar la deuda tributaria y de ninguna manera la fórmula debe ser utilizada para fiscalizar, determinar y calcular el crédito fiscal como deuda tributaria. En ese sentido indica que las facturas presentadas fueron dosificadas y autorizadas por la propia AT cumpliendo con los requisitos exigidos, por lo que considera que no corresponde que las mismas sean observadas.

Asimismo, señala que la Resolución de Recurso Jerárquico está parcializada con el sujeto activo y alejado de la aplicación de la L. N° 843 y el Código Tributario, acusa que la AGIT efectuó un relato intrascendente sobre el débito fiscal y el crédito fiscal, que ni técnicamente ni jurídicamente la AGIT pudo desvirtuar los argumentos sólidos formulados en la fase administrativa y que no demostró la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal, contrariamente enunció un concepto inventado por la AGIT indicando que el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto del IVA.

4. Prescripción de la sanción; al respecto señala que la multa de Bs 30.203.- por supuesta omisión de pago de los periodos abril, mayo y junio de 2010, esta prescrita conforme a la previsión del art. 59-III del Cód. Trib. Boliviano, aclarando que la multa del 100% no constituye deuda tributaria, por el contrario es contravención o sea una sanción de multa administrativa igual al 100% del tributo omitido determinado a la fecha de la emisión de la resolución, por lo que la pretensión de la AT de efectivizar el cobro no corresponde conforme a lo establecido en el art. 154-IV y 109 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, ya que desde la gestión 2011 hasta el año 2014 transcurrieron más de dos años, habiendo tenido la AT el término perentorio de 2 años para ejecutar la multa, conforme se demostró el hecho generador se produjo en el año 2010, computable desde el año siguiente 2011 al 2014 han transcurrido más de 3 años.

1.3. Petitorio. La parte demandante solicita se declare probada la demanda y nula la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo de 2014.

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

Admitida la demanda por decreto de fs. 36, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 79 a 83, el 07 de noviembre de 2014, manifestando que la Resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnicos jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la Resolución Jerárquica, haciendo las siguientes aclaraciones:

II.1. Respeto a la primer punto, manifiesta que el contribuyente en ningún momento se encontró en indefensión, ya que tuvo la oportunidad de presentar pruebas en la etapa de determinación y ante la autoridad de impugnación, asimismo, señala que la nulidad debe ser expresa lo cual no sucedió en el presente caso y que la administración tributaria emitió la resolución determinativa dentro del plazo previsto.

Por otra parte señala que los recursos administrativos se sustanciaran y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en el Cód. Trib. y que sólo a falta de disposición expresa se aplicara supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y que en ese sentido el 13 de noviembre de 2012 la AT notificó a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza con la vista de cargo, otorgándole plazo de 30 días para sus descargos, vencido el plazo y a la no presentación de descargos, el 10 de julio de 2013, la AT emitió R.D. N° 00788/2013, que fue notificada mediante cedula al contribuyente, el 10 de octubre de 2013; sobre este punto afirma, que efectivamente la AT emitió la Resolución Determinativa 5 meses después de lo provisto y que su notificación se realizó luego de 7 meses, por lo que al no haberse dictado resolución determinativa dentro del plazo establecido no correspondía la aplicación de intereses sobre lo omitido, desde el día en que debió dictarse hasta el día de la notificación con dicho acto. Consiguientemente, al respecto indica que la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, no establece la nulidad el acto administrativo o pérdida de competencia de la autoridad que dictó el acto fuera de término, por lo que no corresponde declarar la invalidez de la Resolución Determinativa, ya que la omisión incurrida por la AT no se encuentra sancionada con la nulidad, constituyéndose sólo en una falta administrativa.

II.2. Respecto a los puntos 2 y 3, señala que la L. N° 843 creó el IVA sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del país, así como las importaciones definitivas, asimismo, dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida; por otra parte señala que la norma citada también establece que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones o importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios o toda prestación o insumo alcanzado por el gravamen facturado o cargado mediante documentación equivalente.

Por otra parte, señala que el art. 10 de la L. N° 843 establece que el impuesto a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto que sólo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al crédito fiscal, en contrario se determinará un saldo a favor del contribuyente que puede ser compensado con débitos posteriores.

De lo señalado manifiesta que el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, en consecuencia cualquier información o depuración que efectuó la AT a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal, tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, es decir que una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos de crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente; de lo cual se colige que un crédito fiscal mal apropiado si tiene incidencia fiscal, que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta a la apropiación de su crédito fiscal.

11.3. Respecto al punto 4, señala que con la Resolución Determinativa se notificó el 10 de octubre de 2013 y el cómputo de prescripción para los periodos fiscales se inició el 01 de enero de 2011 debiendo concluir el 31 de diciembre de 2015 y que fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, por otra parte aclara que la Administración Tributaria tenía 2 años para ejecutar y cobrar la multa por omisión de pago, la misma que se inicia con la notificación con la Resolución Determinativa por el total de la deuda, la misma que no se encuentra ejecutoriada al haber sido impugnada, por lo tanto señala que no es aplicable la prescripción de la sanción. Al efecto presenta como doctrina tributaria la STG-RJ/0462/2008 y como jurisprudencia cita la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, dictada por este Tribunal.

Finalmente señaló que los argumentos del demandante no fueron evidentes y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 5 de mayo, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, careciendo la demanda contencioso administrativo de sustento jurídico-tributario.

#### II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo, que emitió la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1.- La AT notificó a Enrique Mendoza Alcoreza con la Orden de Verificación N° 00120VI04846 el 05 de junio de 2012 referido al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas por los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, requiriendo en el plazo de 5 días la presentación de Declaraciones Juradas; posteriormente, el 22 de octubre la AT emitió Informe estableciendo que las facturas presentada por el contribuyente no son válidas para el crédito Fiscal IVA, ya que no se encontraban relacionadas a su actividad económica, con esta base el 1 de noviembre de 2012 la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza con la Vista de Cargo CITE SIN/GDLPZ/SPPD/VC/728/2012 de 22 de octubre, determinándose una deuda tributaria de 37.124 UFV equivalente a Bs 66.309, estableciéndose que el contribuyente no presentó descargo alguno ni efectuó el pago de la deuda tributaria.

III.2.- El 10 de octubre de 2013 la AT, notificó a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza con la R.D. N° 00788/13 de 10 de julio de 2013, que determinó la obligación impositiva por un total de 37.849 UFV correspondiente al IVA de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010.

III.3.- Ante ese hecho el 30 de octubre de 2013, Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, interpuso Recurso de Alzada contra la R.D. N° 00788/13 de 10 de julio de 2013, ante la ARIT La Paz, la misma que mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0052/2014 de 20 de enero, resolvió confirmar el acto impugnado, ordenando que al momento de la liquidación se aplique lo dispuesto por el art. 99-1 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano. Posteriormente el 18 de febrero de 2014, Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0052/2014 de 20 de enero, ante la AGIT, la misma que mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 5 de mayo, resolvió confirmar la Resorción de Alzada.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la R.D. N° 00788/2013 de 10 de julio, emitida y notificada fuera del plazo correspondiente, amerita su nulidad conforme lo determinado en el art. 83 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano. 2) Si Existió confusión



al comparar el crédito fiscal con la deuda tributaria o si el crédito fiscal depurado se constituye en deuda tributaria; 3 Si las facturas dosificadas y presentadas por el contribuyente fueron validas para el crédito fiscal; y 4 Si se operó la prescripción para la ejecución de la sanción por omisión de pago.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Al punto 1 de la controversia

En una primera fase, es pertinente efectuar un análisis sobre los Procedimientos Tributarios establecidos en el Capítulo II de la L. N° 2492, que en su art. 74 al referirse a los Principios, Normas Principales y Supletorias, dice: "Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria: 1) Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa", de lo que se concluye que para los actos y actuaciones procesales ejercidas en sede administrativa se aplicará el Código Tributario en vigencia, aun cuando estas disposiciones tienen estricta concordancia con lo establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo (L. N° 2341).

Por lo señalado se establece que los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria deben cumplir con las formalidades del acto, reconocida como una garantía del sujeto pasivo ante un eventual actuar arbitrario de la AT que representa al Estado, por lo tanto debe garantizar la validez de sus actos, cumpliendo estrictamente las formalidades esenciales establecidas por Ley.

Para el caso, de conformidad al art. 99-1 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, vencido el plazo para ofrecer descargos, la AT tiene 60 días para dictar y notificar la Resolución Determinativa, empero el incumplimiento de dicho plazo no da lugar a la anulabilidad del acto, por previsión de la misma norma, sino a la pérdida de derecho a cobrar intereses sobre el tributo determinado, desde el día en que debió dictarse el acto administrativo, hasta el día de la notificación con dicha Resolución, sin perjuicio de la responsabilidad para los funcionarios que provoquen tal situación.

Ahora bien, del análisis de los antecedentes administrativos se advierte que la Resolución Sancionatoria N° 00788/2013 de 10 de julio, efectivamente fue emitida y notificada fuera del plazo, contradiciendo lo previsto en los arts. 68-2) 2 y 99-1 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano; sin embargo de ello, debe tomarse muy en cuenta que la norma no establece de forma expresa que la emisión y notificación fuera de plazo del Acto Administrativo, sea sancionado con nulidad, sólo será aplicable la figura de la nulidad cuando esté expresamente establecido en el art. 36-111 de la L. N° 2341 LPA, sin perjuicio de imponer la sanción administrativa correspondiente. Asimismo, es cierta y correcta la aplicación del art. 99-1 del Cód. Trib. Boliviano, en lo referente a la no aplicación de intereses sobre el tributo omitido desde el día en que debió dictarse la Resolución Determinativa, hasta el día de la notificación con dicha Resolución, aspecto de que deberá ser considerado por la AT a momento del cálculo definitivo de la deuda.

Al punto 2 de controversia:

El art. 47 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, establece que la; "Deuda Tributaria (DT) es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, está constituida por el Tributo Omitido (TO), las multas (M) cuando correspondan, expresadas en UFV's y los intereses (r), de acuerdo a lo siguiente:  $DT = TO \times (1 + r/360)^n + M$ ".

El D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, en su art. 8, determina que la; Deuda tributaria se configura al día siguiente de la fecha del vencimiento del plazo para el pago de la obligación tributaria, sin que medie ningún acto de la Administración Tributaria, y debe incluir la actualización e intereses de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 47 de la L. N° 2492 a tal efecto. Los días de mora se computarán a partir del día siguiente de producido el vencimiento de la obligación tributaria.

Por su parte el Crédito Fiscal es el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación.

Asimismo se dice que el crédito fiscal es un monto en dinero a favor del contribuyente. A la hora de determinar la obligación tributaria, el contribuyente puede deducirlo del débito fiscal para calcular el monto que debe abonar al Estado.

Al efecto, corresponde referirnos a las normas legales que regulan el Impuesto al Valor Agregado, así el inc. a) del art. 1 de la L. N° 843, dispone: "Créase en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará impuesto al valor agregado (IVA) que se aplicará sobre: Las ventas de bienes muebles situados o colocados en el territorio del país, efectuados por los sujetos definidos en el art. 3 de esta ley; Los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación; y Las importaciones definitivas".

En el caso de análisis, de los antecedentes del proceso, se establece que previo proceso de verificación por la Administración Tributaria, conforme a la facultad conferida por el Código Tributario boliviano L. N° 2492, L. N° 843, Decretos Supremos, Reglamentos, Resoluciones Normativas vigentes, arts. 66, 100 y 104 de la L. N° 2492, se dio inicio a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales sobre el IVA de los periodos fiscales abril, mayo y junio de la gestión 2010; posteriormente una vez analizados los hechos, actos, datos y demás elementos, se evidenció que el contribuyente Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, presentó facturas que no son válidas para descargo de Crédito Fiscal IVA, debido a que no se encuentran relacionadas con la actividad económica del contribuyente, que se constituyó en deuda tributaria, conforme lo previsto en el art. 47 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, imponiéndole una sanción de 37.124 UFV's equivalentes a Bs 66.309.- por concepto de Deuda Tributaria que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, correspondientes a los periodos fiscales mencionados.

Consecuentemente, la AT a tiempo de realizar todo el proceso de verificación sobre el pago de impuesto correspondientes al contribuyente Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, por los periodos antes referidos, adecuó correctamente su accionar a las normas que rigen los impuestos vigentes, toda vez que el tratamiento del impuesto al que se debe ajustar el sujeto pasivo es el establecido en la L. N° 843 y sus decretos Reglamentarios, como se ha descrito precedentemente.

En ese entendido se debe tomar en cuenta que la AT tiene facultades de verificar, controlar, fiscalizar e investigar tal cual lo señala el art. 66-1) y 100 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, por lo que su misión y su atribución es verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA, determinando como resultado la existencia o no de una deuda tributaria por el no cumplimiento del crédito fiscal exigido.

Por otra parte se debe establecer que conforme los arts. 8 y 9 de la L. N° 843, el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, en consecuencia cualquier observación o depuración que efectuó la AT a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal, tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, es decir que una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos de crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente; de lo cual se colige que un crédito fiscal mal apropiado si tiene una incidencia fiscal que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal.

En ese entendido se evidenció que la incidencia en el importe pagado a la AT mediante Declaraciones Juradas del IVA de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, cuyos importes constituyen la apropiación de un crédito fiscal indebido, produciéndose la conducta tipificada como omisión de pago, razón por la cual se estableció la deuda tributaria, consecuentemente no existió confusión respecto al crédito fiscal y la deuda tributaria.

Al punto 3 de controversia:

Al respeto el art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N°21530, establecen que; "es considerado valido todo crédito fiscal que se hubiese facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida, por cualquier compra en la medida en que se vincule a la actividad".

En cuanto a la depuración de las facturas emitidas y su vinculación a la actividad principal del contribuyente Enrique Mendoza Alcoreza, se tiene que, el art. 8-a) de la L. N° 843, determina que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen.

Por otro lado el D.S. N°21530 Reglamento al IVA, en su art. 8 en su primer párrafo señala: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo"; en ese entendido, debe tenerse en cuenta que las compras consideradas como gastos que generen simultáneamente crédito fiscal, deben tener relación directa con los gastos operativos deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible; siendo así, se entiende que el sujeto pasivo para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes; la existencia de la factura o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA, de conformidad a lo señalado en el art. 4-a), concordante con el art. 8-a), de la L. N° 843, documento que debe ser presentado en original; que la compra o servicio prestado tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el art. 8-a) de la L. N° 843; y, la realización efectiva de la transacción.

Ahora bien, para realizar la depuración por este concepto, la AT debe someter las notas fiscales al análisis del cumplimiento de los tres requisitos legales establecidos en la L. N° 843, referidos precedentemente, para determinar si el contribuyente puede o no beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA; en ese sentido, de la verificación y análisis realizado por la Administración Tributaria, se estableció que las notas fiscales observadas responden a pagos por la compra de cerveza pilsener, que no se encuentran vinculadas con la actividad propia del contribuyente; además, no cumpliendo con el presupuesto de que la compra o servicio prestado tenga vinculación con la actividad gravada, conforme establece el art. 8-a) de la L. N° 843, de donde se concluye que no corresponde el derecho al cómputo del crédito fiscal de las notas observadas, correspondiendo confirmar la depuración de las mismas, ya que el sujeto pasivo no respalda que dichos gastos estén vinculados con la actividad exportadora.

Al punto 4 de controversia:

Para resolver el presente punto de controversia, es necesario conceptualizar la prescripción, por lo que la institución jurídica de la "prescripción" en el ámbito tributario; "constituye una modalidad de extinción de la obligación tributaria que se produce por el solo transcurso del tiempo. Esta extinción está referida por lo general al pago de la obligación tributaria, a la fiscalización y a todos los elementos que acompaña al tributo prescrito, porque el tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo", además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso, para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran, que representa la garantía de aplicación objetiva de la Ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones y trasladado al ámbito judicial, implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la Ley.

Conforme lo determinado por el art. 59 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, en cuanto a la prescripción señala: I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: 1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos. 2. Determinar la deuda tributaria. 3. Imponer sanciones administrativas. 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria. II El término precedente se ampliará a 7

años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le correspondiera. III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años.

Por su parte el art. 60 en cuanto al cómputo señala: I. Excepto en el num. 4 del parág. I del art. anterior, el término de la prescripción se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo. II. En el supuesto 4 del parág. I del art. anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. III. En el supuesto del parág. III del art. anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

El art. 62 de la L. N° 2492 Código Tributario. Boliviano, en cuanto a la suspensión indica: "El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses. II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración.

Por consiguiente corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación del instituto de la prescripción, en razón de que la misma es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto por Ley.

Ahora bien respecto al cómputo de la prescripción y la interrupción de la misma, en el caso de autos y de los antecedentes, se puede evidenciar que la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la Vista de Cargo N° SIN/GDLPZ/DF/SPPDNC/728/2012 el 22 de octubre, estableciendo sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria, emergente de la depuración del crédito IVA de las facturas de compra observadas, otorgándole el plazo de 30 días para la formulación de descargos, por lo que se evidencio que el contribuyente no presento documentación ni descargo alguno, siendo así que en el 10 de octubre de 2013 la AT notificó al contribuyente con la R.D. N° 0788/2013 de 10 de julio, determinando la obligación impositiva, por un total de 37.849 UFVs.

Ahora bien, tomando en cuenta que de acuerdo al art. 59-III de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, establece que el termino para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias es de dos años y la Resolución Determinativa CITE SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00788/2013 de 10 de julio fue notificada el 10 de octubre de 2013, se debe tomar en cuenta que el computo de prescripción para ejecutar las sanciones operan a partir del momento en que el acto impugnado adquiere calidad de cosa juzgada, es decir en el presente caso desde que la R.D. N° 0078/2013 adquiere calidad de Título de Ejecución, aspecto que no ocurrió, ya que dicho acto administrativo fue recurrido en alzada, en jerárquico y ahora mediante demanda contencioso administrativo, por lo cual no se puede hablar de prescripción.

Por todo lo manifestado, por la fundamentación efectuada y los argumentos fácticos señalados por la Administración Tributaria, se concluye que el demandante no ha justificado ni demostrado su pretensión, por cuanto la AGIT a momento de pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico, no incurrió en infracción de ninguna norma legal, realizando una correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica.

#### V.1. Conclusiones.

Por todo lo establecido en cuanto a las motivaciones expuestas por las partes, se determina que de los fundamentos técnico jurídicos de la Resolución Jerárquica impugnada por la parte demandante como agravios, fueron desarrollados correctamente conforme a la normativa legal aplicable y no demuestran lesión o vulneración de norma alguna; por consiguiente, es correcta la afirmación efectuada por la autoridad demandada y del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0684/2014 de 05 de mayo, emitida por la AGIT.

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

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



625

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

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 61 a 66, en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 05 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 68, la contestación de fs. 108 a 115, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 120 a 122 vta., y 126 a 127, los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que como resultado de la Verificación específica efectuada al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), contenido en las facturas declaradas en los períodos octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-00120V108804-0853/2012 de 20 de diciembre, al comprobar que el contribuyente CONSTRUMAT LTDA., no determinó el impuesto conforme a ley, consignando en las Declaraciones Juradas montos que difieren de los verificados en la fiscalización, infringiendo las disposiciones de la L. N° 843, Decretos Supremos Reglamentarios y Resoluciones Administrativas. Notificada la misma y presentadas las pruebas sobre los cargos formulados y la calificación preliminar de la conducta, los referidos descargos fueron considerado insuficientes, pronunciándose la R.D. N° 17-00108-13 de 26 de abril de 2013. Resolución que fue impugnada por el contribuyente a través del recurso de alzada, que derivó en la Resolución ARIT-SCZ/RA 0071/2014, la cual confirmó la resolución determinativa

Ante esta situación, CONSTRUMAT LTDA., interpuso Recurso Jerárquico ante la AGIT, que en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la depuración del Crédito Fiscal correspondiente a las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207, respaldadas por medios fehacientes de pago (cheques legalizados y otros documentos).

1.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria (AT), refiere que el requisito exigido por los arts. 4, 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N°21530, para poder beneficiarse con el crédito fiscal de las facturas que han sido emitidas en favor de CONSTRUMAT LTDA., referido a la comprobación efectiva de la realización de las transacciones y su vinculación con la actividad gravada, la misma no se probó por los descargos presentados por el contribuyente, documentos que fueron debidamente valorados por la AT; además indica, que se presentó el memorial con los descargos de forma extemporánea, incumpliendo el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, o sea, estas pruebas que sustentaron la decisión de revocar parcialmente la RD, fueron ofrecidas en la instancia de la alzada y no correspondía su valoración.

Manifiesta que las pruebas que sostienen la decisión de revocación parcial se encuentran en el expediente administrativo de la ARIT, no así en el cuaderno de antecedentes del SIN, de modo que se incumplió con el art. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, en tal efecto indica que debió presentarse las pruebas ante el requerimiento de la AT y antes de la emisión de la RD, falta que es sancionada con la preclusión del derecho de presentación de prueba nueva, afirma que es obligación del sujeto pasivo respaldar con libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales y otros documentos sus actividades comerciales, documentación que pruebe la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, requisitos que son sustanciales y formales, de acuerdo a los arts. 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, 36, 37 y 40 del Cód. Com., disposiciones que fueron incumplidas por el contribuyente.

Finalmente, señala que una factura original debe además encontrarse vinculada a la actividad gravada, debiendo demostrarse que la transacción si existió y que el documento cumpla con las formalidades establecidas en la normativa aplicable, pruebas que debieron ser aportadas por el sujeto pasivo, que al ser incumplidas no validan el crédito fiscal con el que pudo beneficiarse, aspecto que no fue debidamente valorado. Afirma que la carga de la prueba según el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano es una obligación de la parte que pretende hacer valer sus derechos, por lo que los argumentos sustentados por la AGIT no son pertinentes; debiendo ratificarse las observaciones que fueron insertadas en el código 3 de la vista de cargo, documento confirmado por la resolución determinativa, la que a su vez fue parcialmente revocada por la resolución hoy impugnada.

1.3. Petitorio.

Concluye solicitando se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, en la parte que deja sin efecto el tributo omitido de Bs. 42.560.- y en lo demás se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00108-13, de 26 de abril de 2013.

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

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 09 de febrero de 2015, cursante de fs. 108 a 115 vta., bajo los siguientes argumentos:

Haciendo una transcripción de partes de la demanda del SIN, arguyó que el contribuyente presentó pruebas consistentes en fotocopias de distinta documentación contable; en base a la misma, la AT elaboró un análisis de las notas fiscales observadas en un cuadro en el cual estableció que existen cheques certificados, y en fotocopia simple del Banco Ganadero, prueba que siendo considerada mantuvo las observaciones por la AGIT, de aquellas facturas que no son objeto de la presente demanda. Comprobando que los originales de las facturas observadas, los comprobantes de egreso, libros de compras IVA y fotocopias de cheques fueron presentados oportunamente, obligación referida al respaldo de las actividades, la procedencia y cuantía de los créditos impositivos.

Argumentó que por la línea doctrinal que se tiene expresada por las Resoluciones Jerárquicas STGRJ/0064/2005; AGIT-RJ-2156/2013; AGIT-RJ-2266/2013; AGIT-RJ-0035/2014 y AGIT-RJ0110/2014 entre otras, se estableció que, deben cumplirse tres requisitos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA: Uno de ellos; la efectiva realización de la transacción, en la que se detectó existencia de errores y la falta de materialización de la misma, en tal sentido el comprobante de egreso que prueba la transacción, debe contar con la firma de quien recibe el efectivo y de los que autorizan y aprueban la salida con aclaración de firmas, estos comprobantes deben estar acompañados con los registros contables del libro mayor y otros respaldos suficientes, documentación que al no haber sido presentada de forma completa, generó la confirmación de la Resolución del inferior.

Asimismo, señaló que los pagos efectuados por cheques de la cuenta 1041-086031 del Banco Ganadero, de los cuales se tiene, en algunos casos, fotocopias legalizadas por la entidad financiera, constituyen un medio de pago debiendo considerarse válidas para el crédito fiscal, aspecto detallado en otro cuadro, inserto dentro de su memorial de responde, en el cual explica la conclusión y se detalla si se revoca o no lo dispuesto por la ARIT.

Concluyó también que el A.S. N° 248/2012 de 09 de octubre, que se invocó en el recurso jerárquico no es aplicable al caso concreto porque trata otra temática, mientras que el N° 477/2012 de 22 de noviembre, fue empleado como precedente en el presente caso, porque su análisis coincide con este caso en particular, ya que se acreditó la transacción con documentos elaborados por terceros, como ser entidades bancarias o el mismo proveedor del servicio; señala con esta base que los argumentos de la demanda son una errada interpretación de la Resolución impugnada.

Ultima sus planteamientos, invocando como precedente administrativo a las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, AGIT-RJ-2156/2013, AGIT-RJ-2266/2013, AGIT-RJ-0035/2014 y AGIT-RJ-0110/2014, referidas a los requisitos que debe cumplir el contribuyente para beneficiarse del crédito fiscal, dentro de los cuales y en otro caso, se presentó declaración jurada voluntaria por otra empresa, su contabilización, extracto bancario, el comprobante de pago por un cheque y documentos legalizados por la misma AT; en el caso, de las declaraciones juradas de la empresa que emitió la factura, se acreditó la efectiva realización de la transacción.

#### 11.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 05 de mayo, emitida por la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 14 de Agosto de 2012, se notificó la Orden de Verificación N° 00120VI08804, por la cual se dispuso el operativo sobre el IVA crédito fiscal, de las facturas que presentaban diferencias, establecidas por cruce de información con los emisores de estas, de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010; luego de su trámite respectivo se emitió la Vista de Cargo N° 0012-82000120V108804-0853/2012 de 20 de diciembre, que en su Código 3 de depuración estableció que varias facturas no se hallaban respaldadas mediante documentación contable.

III.2. Notificada que fue la citada vista de cargo, el sujeto pasivo presentó y ofreció pruebas de descargo, anunciando que se está pidiendo certificaciones de los proveedores para demostrar la efectiva realización de la transacción. Producto de este trámite el 26 de abril de 2012, luego de haberse procedido a la verificación específica del crédito fiscal, parte de las obligaciones impositivas del contribuyente CONSTRUMAT Ltda., sobre el IVA, la AT pronunció la R.D. N° 17-00108-13 de 23 de abril, determinado de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, una obligación tributaria en contra del contribuyente, calificando la conducta de este como omisión de pago y estableciendo las sanciones correspondientes.

III.3. El 02 de septiembre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0678/2013, merced al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente CONSTRUMAT Ltda., por el cual confirmó la RD citada en el punto anterior. Siendo lesiva a sus intereses se presentó recurso jerárquico por CONSTRUMAT Ltda., el que se tramitó conforme a procedimiento y concluyó en la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2109/2013 de 25 de noviembre, que resolvió anular la Resolución Impugnada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, a fin de que la ARIT emita una nueva resolución, en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, que no requerían cumplir el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, además aclare para los documentos analizados, cual es la causa por la que se incumple la norma citada.

III.4. Cumpliendo la anterior Resolución del superior en grado, el 17 de febrero de 2014, la ARIT Santa Cruz se pronunció por medio de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0071/2014, confirmando nuevamente la Resolución Determinativa N° impugnada.

III.5. Tras plantearse Recurso Jerárquico por CONSTRUMAT Ltda., la AGIT pronunció Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0706/2014 de 05 de mayo, en la que se revocó parcialmente la Resolución de la ARIT, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal por facturas respaldadas con medios fehacientes de pago (cheques legalizados), dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 48.161.- manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por el monto de Bs 52.088; y también la multa de Bs 9.051; por incumplimiento de deberes formales, los que deben ser reliquidados a la fecha de pago.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la prueba presentada en instancia de Alzada incumplió lo establecido en los arts. 76 y 81 del CTB, referente a la apreciación y oportunidad de la prueba, no debió ser valorada por la AGIT, y; 2) Si las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207, en relación a las cuales se revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada, cuentan con suficientes medios probatorios de pago para demostrar que la transacción se realizó efectivamente, cumpliendo los requisitos sustanciales y formales para la apropiación de crédito fiscal.

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

##### V.1. Sobre si fue correcta o no la valoración de la prueba presentada ante instancia de alzada.

En la presente demanda se reclama que la valoración de la prueba presentada al momento de plantearse el recurso de alzada, no debió ser admitida ni valorada por haberse presentado de forma extemporánea en contravención de los arts. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, referida a la carga de la prueba, apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas, que según el demandante, al no haberse presentado las pruebas antes de la resolución determinativa sin dejar constancia de su reciente obtención, operó el principio de preclusión.

En el caso de autos, por la compulsión de los antecedentes administrativos se advierte que la parte demandante admitió que se presente en sujeción a los arts. 215, 217 y 218 del Cód. Trib. Boliviano, aceptada por la ARIT mediante el decreto de 24 de julio de 2013, admisión que no fue recurrida por el demandante. De igual forma al pronunciarse la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2109/2013 de 25 de noviembre, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0678/2013 de 02 de septiembre, ordenó a la ARIT Santa Cruz pronunciarse sobre las pruebas presentadas que no requerían cumplir el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, al no tratarse de documentación que habiendo sido requerida por la AT no fue presentada o presentada fuera de plazo, ya que las fotocopias simples de la misma documentación ya habían sido presentadas y solo se entregó legalizaciones de las citadas fotocopias; considerando por lo tanto que la autoridad de alzada debió valorar dicha prueba. Ante este hecho, la ARIT Santa Cruz emitió nueva Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0071/2014 de 17 de febrero, valorando las pruebas observadas, que no fue impugnado por el SIN, de modo que lo que se demanda hoy, ya fue absuelto por las autoridades recursivas (ARIT y AGIT), motivo que impide a este Tribunal pronunciarse sobre este punto.

##### V.2. Sobre las pruebas aportadas en el presente proceso.

En materia tributaria, el sujeto pasivo, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales, necesarios, esenciales y concurrentes: 1) la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente, por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA, conforme lo establece el inc. a) del art. 4 concordante con el inc. a) del art. 8, de la L. N° 843. Este documento comercial emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el inciso a) del art. 8 de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione con el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843, concordante con el art. 8 del D.S. N°21530. El primer y último requisitos, están estrechamente relacionados a los medios fehacientes de pago, porque se entiende, que además de presentar la factura como instrumento fidedigno del nacimiento del hecho generador, debe ser respaldada contablemente, es decir deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables susceptibles de ser verificados- establecidos tanto en el Código tributario como en el código de comercio. Asimismo tratándose de la devolución impositiva, de compras por montos mayores a Bs 50.000.- estas deben estar respaldadas con medios fehacientes de pago para que la AT reconozca el crédito fiscal correspondiente, es decir, la obligación normativa de respaldar la misma a través de documentos bancarios como cheques, tarjetas de crédito y cualquier otro medio, que aporte certeza respecto a la transferencia efectiva de dominio de los productos vendidos y comprados, conforme establece el num. 11 del art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, art. 12-III del D.S. N°27874, que modifica el art. 37 del D.S. N°27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

En el caso concreto, se tiene que la documentación contable adjuntada por el contribuyente ante la Autoridad de Alzada, las mismas respaldan las transacciones económicas realizadas por el contribuyente con sus proveedores: Bolivian Electric, Transportes Sandoval, Complejo Automotriz Virgen de Urkupiña y Servicios de Construcción, Electricidad y Plomería "Soto", respecto a las facturas 112337, 9429, 9431, 9384, 10610, 737461, 206 y 207, relativas a compra de 19 reflectores, transporte de ripio y capa base, compra de 5.000 unidades de gas especial y colocación de Hormigón en canal Los Pinos, todas ellas observadas por la Administración Tributaria; advirtiéndose que los insumos y servicios adquiridos fueron registrados en los comprobantes de egreso del contribuyente, así como los cheques cuyas fotocopias legalizadas

por el Banco emisor, acreditan que los originales de los mismos están en sus archivos, han sido presentados, siendo que se demuestra los egresos del contribuyente en el periodo observado que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas.

Tomando en cuenta que la AT no cuestionó la presentación de las facturas originales, ni la vinculación de los gastos reflejados en las mismas con la actividad gravada conforme establecen los art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N°21530, sino el tercer requisito de la demostración de la efectiva realización de la transacción, siendo que la documentación contable presentada, demuestra ese último requisito para beneficiarse del crédito fiscal, por tanto no se observa incumplimiento de los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843, 70-4) y 5); y 76 del Cód. Trib. Boliviano, en consecuencia tampoco corresponde sanción por omisión de pago por no subsumirse el caso de autos a los elementos constitutivos del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, más aun cuando la AT no demostró materialmente con documentación idónea, que las fotocopias legalizadas y la certificación original son falsas cumpliendo el art. 217 del Cód. Trib. Boliviano que dispone que: "La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme", y en todo caso el comprador actuó de buena fe y cumplió con su obligación tributaria de declarar las citadas facturas, presentó documentación a través de entidad bancaria y como efecto de ello corresponde apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas; consiguientemente, la AT ha actuado negligentemente e incumplió sus amplias facultades que le otorga el código tributario. de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación establecidas en el art. 66 y 100 de la citada norma.

Por lo tanto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución impugnada cumplió con los arts. 180-1 de la C.P.E., así como con el inc. d) y 1) del art. 4 de la L. N° 2341 y 200-1 del Código Tributario Boliviano, relativos a los principios de verdad material e informalismo, al haber valorado la prueba presentada por el sujeto pasivo, otorgándole el derecho de una justicia material sin dar prevalencia a una verdad formal antes que a la verdad material, por lo que corresponde a este tribunal desestimar las pretensiones de la demanda y confirmar la Resolución impugnada.

### V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico ha interpretado y aplicado correctamente la normativa legal citada, habiéndose evidenciado que no existe infracción ni vulneración de derechos en la Resolución impugnada, tras el ejercicio del control de legalidad, oportunidad, conveniencia e inconveniencia, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico, por no haberse probado los cargos establecidos en contra de la autoridad demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 70, de la Ley del Procedimiento Administrativo N° 2341 y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 05 mayo, al no evidenciarse la incorrecta aplicación de la normativa legal.

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

**Relator: Magistrado Dr. Pastor Segundo Mamani Villca.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



626

**Empresa Constructora VENTURA JULGER ASOCIADOS S.R.L. c/  
Gobierno Autónomo Municipal de Oruro  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de obligación y resarcimiento de daños y perjuicios de fs. 179 a 184 vta., planteada por Marcelo Cortez Gutiérrez, representante legal de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., según el

Testimonio de Poder N° 490/2014 de fs. 2 a 4, contra el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, la respuesta de fs. 295 a 296 vta., y los antecedentes procesales.

#### I. Contenido de la demanda.

Según la relación de hechos, la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, a través de la Licitación Pública Nacional N° 01/09, convocó a empresas constructoras para la ejecución del Proyecto Enlosetado Calle Ecuador Adyacentes Junta Vecinal Villa América, a la que se presentó la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L., y previo cumplimiento de los requerimientos, la entidad contratante le adjudicó el citado proyecto, suscribiéndose la Minuta de Contrato N° 015/09 de 26 de mayo de 2009, actuando en representación de la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, hoy Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, Lic. Edgar Bazán Ortega y José Alfredo Lujan Guerra, H. Alcalde Municipal y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda a.i., respectivamente, por el precio de Bs 469.639.77.

Aclaró que independientemente de las actividades insertas en el contrato, la H Alcaldía Municipal de Oruro, mediante supervisión y fiscalización, requirió que la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L., realice trabajos que no se encontraban señalados en el presupuesto inicial, adicionándose ítems nuevos y el incremento de volúmenes que fueron consignados en el Contrato Modificatorio N° 112/09 de 30 de diciembre de 2009, incrementándose el monto de Bs 36.355.91; a Bs505.995.68; trabajos consistentes en:

- 1) Excavación con retroexcavadora.
- 2) Encamisado Tubería asbesto cemento hormigón simple.
- 3) Relleno y compactado.

Cumplido el proyecto, se procedió a su entrega surgiendo observaciones anotadas en la Recepción Provisional de la Obra, las que fueron subsanadas en su totalidad entregándose la obra de manera satisfactoria, tal como consta en la prueba que se acompaña a la demanda; sin embargo hasta la fecha no se hace efectiva la liquidación de la planilla de cierre, en consecuencia no se hizo efectivo el monto adeudado de Bs 385.815,57; causando un grave perjuicio económico y social a la empresa que representa.

Cita como base jurídica de su petición los arts. 450 y 339 del Cód. Civ., este último concordante con los arts. 334 y 568-1 de la misma norma legal, referidos al Cumplimiento de Obligación y el resarcimiento por incumplimiento del contrato; asimismo hace referencia a doctrina y jurisprudencia respecto al cumplimiento de obligación y el resarcimiento por incumplimiento de contrato, contratos en general, contratos administrativos, procesos contenciosos y sobre la competencia del Tribunal Supremo de Justicia

#### I.3. Petitorio.

Pide el cumplimiento de la obligación por la efectiva ejecución del proyecto "Enlosetado Calle Ecuador y adyacentes junta vecinal Villa América", más intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios al efecto se dicte sentencia declarando probada la demanda, disponiendo que la Honorable Alcaldía de Oruro cumpla su obligación y pague a favor de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L., la suma de Bs 385.815,57; y, sea en el plazo de 3 días.

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

Ghilmar Ivan Zenteno Choque, en representación del Alcalde Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, Lic. Edgar Rafael Bazán Ortega, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 24 de enero de 2017, que cursa de fs. 295 a 296 vta., señalando que:

Los argumentos de la demanda se alejan de la realidad, al referirse a trabajos falsos con precios fraudulentos y que al efecto el Municipio se reunió con la empresa demandante para tratar sobre las supuestas deudas que son de la anterior gestión, advirtiéndose que la empresa demandante trabajó sin contar con las autorizaciones pertinentes, por lo que no se le canceló las sumas que exigía y con carácter previo debía regularizar la documentación pendiente de procesos de contratación y/o planillas; al presente la empresa demandante está tratando de regularizar su documentación, citando a ex funcionarios que fungieron como encargados en la anterior gestión.

Continua indicando que efectivamente la Comuna de Oruro tiene un contrato con la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L., pero no se cumplió con el procedimiento administrativo para que la empresa cobre por el trabajo que realizó, ni siquiera cuenta con factura o no quiere facturar recurriendo a la vía contenciosa para burlar la cancelación de los impuestos que corresponden por ley.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda y se dé cumplimiento del D.S. N° 181 y Ley 1178.

#### III. De la problemática planteada.

El hecho objeto de la demanda, es establecer si corresponde que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, pague la suma de Bs 385.815,57; a la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., monto correspondiente a la ejecución del Proyecto Enlosetado Calle Ecuador Adyacentes Junta Vecinal Villa América y posterior ampliación, adjudicado a la empresa demandante, a raíz de la convocatoria pública que realizó la entidad municipal y que no habría sido cancelada luego de su entrega.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

A fs. 3 a 19 del expediente, consta la Minuta de Contrato, registrada ante Notario de Fe Pública N° 14 del Distrito de Oruro, Paola V. Camacho Ojeda, suscrito entre Edgar Rafael Bazán Ortega y José Alfredo Lujan Guerra, en su condición de H. Alcalde Municipal de Oruro y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, respectivamente, como contratante, y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., representada por Esteban Ventura Martínez, denominado contratista; estableciéndose, como objeto del contrato, la ejecución de todos



los trabajos necesarios para el Enlosetado de la Calle Ecuador y Adyacentes Junta Vecinal Villa América, hasta su conclusión, con estricta y absoluta sujeción a las condiciones, pecio, dimensiones, regulaciones, obligaciones, especificaciones, tiempo de ejecución y características establecidas en el contrato y en los documentos que formaban parte del mismo en un plazo de 150 días calendario, computados a partir de la fecha en que el Supervisor expida la Orden de Proceder, por orden del Contratante, estableciendo como monto total propuesto y aceptado por ambas partes para la ejecución del mencionado contrato, la suma de Bs 469.639.77.

De fs. 20 A 21, Contrato Modificatorio N° 112/09 de 30 de diciembre de 2009, suscrito por las mismas partes que el principal, de acuerdo a la recomendación de la Supervisión, la conformidad del Fiscal de Obra y autorización del Director de Obras Públicas, Oficial Mayor de Desarrollo Urbano y la Máxima Autoridad Ejecutiva, estableciéndose como objeto del mismo la ampliación del plazo de ejecución de la obra por la adición de ítems nuevos no contemplados en el proyecto principal así como el incremento de volúmenes con los que se prepara la propuesta que forma parte del contrato, indicándose como ítems de nueva creación: a) excavación con retroexcavadora, b) encamisado tubería asbesto cemento hormigón simple y c) relleno y compactado.

Según el contrato modificatorio:

Monto original del contrato	Bs	469.639.77.-
Incremento por contrato modificatorio	Bs	36.355.91.-
Monto actualizado por contrato modificatorio N° 1	Bs	505.995.68.-

Plazo actualizado vigente por Contrato Modificatorio: 176 días calendario.

Fecha de conclusión según contrato Modificatorio N°1: el 22 de diciembre de 2009.

De fs. 97 a 127 cursan las notas de reclamo de solicitud de cierre del proyecto y liquidación final contrato presentadas por la empresa contratada, en las que hace constar que las obras al momento de la paralización de las obras estaban con un avance físico aproximado del 95% la supervisión y que no se procesó ninguna de las planillas presentadas oportunamente, por lo que realizaron su reclamo del no pago de su planilla de avance de obras N° 1 desde la gestión 2009, en reiteradas oportunidades al Municipio; asimismo en el punto 4 del dichas notas se hace constar que a solicitud de la supervisión se tuvo que modificar el diseño del perfil longitudinal de una calle (Ecuador entre Colombia y Panamá), para la instalación de un colector pluvial-construcción de 4 sumideros pluviales, por recomendación de la Unidad de drenaje Urbano del Municipio y en consecuencia debería incrementarse el presupuesto y no habiendo respuesta para la ejecución de ese colector pluvial y por falta de presupuesto, según la supervisión, las obras se paralizaron en consecuencia no se concluyó las obras en esa calle y así poder concluir las obras programadas según el alcance del proyecto, dichas notas datan de: 09 de julio de 2010, 31 de octubre de 2010, 31 de agosto 2010, 25 noviembre 2010, 29 de diciembre de 2010, 24 de enero de 2011, 11 de febrero de 2011, 26 de abril de 2011, 25 de mayo de 2011, 25 de mayo de 2011, 27 de mayo de 2011, 25 de agosto de 2011, 20 de noviembre de 2013.

De fs. 158 a 184, el libro de órdenes que dan cuenta de lo acontecido desde el 30 de junio de 2009, constando la orden de proceder de parte del supervisor de obra y la solicitud de la empresa contratada de 8 de diciembre del mismo año pidiendo a la supervisión visite la obra para ensayar la densidad en la cobertura del proyecto.

Notas remitidas al Supervisor de Obras cursantes de fs. 131 a 144: de 03 de julio de 2009, de presentación de la documentación requerida consistente en el recibo de pago de anticipo, póliza de garantía de correcta inversión de anticipos, póliza de garantía de cumplimiento de contrato de obra, minuta de contrato. Nota de 20 de julio de 2009, haciendo conocer paralización de obra desde el martes 14 de julio ya que SELA no solucionó la profundización de las matrices de agua potable, lo que impedía el ingreso de maquinaria pesada. Nota de 30 de septiembre de 2009, presentando planilla de pago N° 1 para su revisión y cancelación. Nota de 15 de julio de 2009 Nota de 29 de octubre de 2009, en el que la empresa contratada informa al Director de la Unidad de Drenaje Urbano que en la calle Venezuela esquina Costa Rica, y Colombia esquina Costa Rica son necesarias la instalación de sumideros pluviales, solicitando criterio para dar una solución técnica. Nota de 30 de septiembre de 2009, de la empresa contratada dirigida al Supervisor de obra presentando la planilla de pago N° 1, para su revisión y cancelación (fs. 136); nota de 29 de octubre de 2009, por el que la empresa reitera al Supervisor de la obra la solicitud de cancelación de la planilla de avance de obras N° 1, haciendo constar que ya habían transcurrido más de 28 días calendario (fs. 138). Nota de 11 de noviembre de 2009, que certifica trabajos ejecutados en el proyecto "Enlosetado Calle Ecuador y Adyacentes Junta Vecinal Villa América", señalando como fecha de inicio el 15 de julio de 2009 y como fecha de conclusión de 16 de octubre de 2009 (fs. 141).

Mediante nota Cite GAMO D1R TES N° 306/2014 de 09 de abril, firmada por el Director de Tesoro Municipal José Luis Terrazas Guzmán y dirigida al Oficial Mayor de Gestión Urbana Territorial Roger Copa Condori, solicita informe por retraso de cancelación, adjuntando al efecto la planilla de pago N° 1 correspondiente al proyecto "Enlosetado calle Ecuador y Adyacentes Junta Vecinal Villa América" ejecutado por la Empresa "Ventura Julger Asociados" correspondiente a la gestión 2009, solicita informe técnico justificando el retraso para posterior cancelación (fs. 42).

A través del Cite D.O.P SO MO N° 052/14 de 24 de abril, el supervisor de obra Marco Ojalvo, informó al Director de Obras Públicas y desarrollo Urbano sobre el proyecto Enlosetado Calle Ecuador y Adyacentes, en lo esencial refiere lo siguiente: a) la supervisión no instruyó la paralización de la obra, al contrario solicitó agilizar la ejecución de trabajos y de ser necesario implementar otra actividad no contemplada en el proyecto, teniéndose la predisposición de preparar nuevo contrato modificatorio; b) Hasta la remisión del Certificado de Pago N° 1, no se canceló una sola planilla a la empresa que presentó la primera planilla el mes de octubre de 2009, misma que fue observada porque pretendía cobrar actividades ejecutadas con posterioridad a otras actividades iniciales contempladas en el contrato modificatorio, solicitándose su corrección; c) El 23 de febrero de 2010, mediante Cite DOP SO MO N° 022/2010, se solicitó a la empresa las boletas de garantía de cumplimiento de Contrato y de Correcta Inversión de Anticipos debidamente actualizada y vigente para agilizar el procesamiento de las

planillas; d) Ante el retraso del trabajo y el caso omiso a las advertencias de la supervisión mediante Cite DOP SO MO N° 072/2010, dirigida al entonces Alcalde Edgar Bazán solicitó la Resolución del Contrato por incumplimiento de la empresa que dio como resultado el Memorando N° 1232/2010 de 17 de mayo por el que el citado Alcalde instruyó a la Dirección Jurídica proceder a la resolución del contrato, sin resultado hasta la fecha; e) Con el objetivo de resolver el problema que se arrastra desde la gestión 2010, luego de innumerables informes de la supervisión logró la inserción del proyecto en el POA ajustado de la gestión 2013; 1) a la fecha se encuentra concluida la obra con un avance físico del 100%; sin embargo, existiendo una orden de resolución de contrato y la solicitud de la empresa de cancelación debe ser resuelta mediante criterio legal.

#### VI. Análisis de las problemática planteada.

De los antecedentes del caso, conforme la documentación presentada por la empresa demandante, se evidencia la existencia de un contrato de obra suscrito por la entonces Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, hoy Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, con la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., para la ejecución del "Enlosetado de la Calle Ecuador y Adyacentes Junta Vecinal Villa América".

El Contrato Modificatorio N° 112/09 de 30 de diciembre de 2009, suscrito por las mismas partes que el principal, de acuerdo a la recomendación de la Supervisión, la conformidad del Fiscal de Obra y autorización del Director de Obras Públicas, Oficial Mayor de Desarrollo Urbano y la Máxima Autoridad Ejecutiva, señalándose como objeto del mismo la ampliación del plazo de ejecución de la obra por la adición de ítems nuevos no contemplados en el proyecto principal así como el incremento de volúmenes con los que se prepara la propuesta que forma parte del contrato, indicándose como ítems de nueva creación: a) excavación con retroexcavadora, b) encamisado tubería asbesto cemento hormigón simple y c) relleno y compactado. El monto original del contrato de Bs 469.639.77; se incrementa en la suma de Bs 36.355.91; siendo el monto actualizado Bs 505.995.68; El plazo de entrega fue modificado a 176 días calendario, estableciéndose como fecha de conclusión de la obra más la modificación el 22 de diciembre de 2009.

Según el libro de órdenes, la orden de proceder fue dada el 30 de junio de 2009, a hrs. 09:30 de la mañana, procediéndose a la entrega del anticipo correspondiente. En el mismo libro consta que el 09 de julio de 2009, la empresa constructora informó a la supervisión que al realizar el movimiento de tierra se produjo filtraciones de agua, encontrándose la tubería de 12 pulgadas de material que ya no se usa en la actualidad, pidiendo su intervención para la solución de ese delicado tema, lo que dio lugar a la paralización de obras y suscripción del contrato modificatorio; asimismo del mismo libro se puede establecer que la supervisión ante imprevistos con la conexión del alcantarillado por los vecinos el 26 de agosto de 2009, dispuso la paralización de actividades (fs. 159) y el 15 de octubre del mismo año se dispuso la ejecución de trabajos; asimismo, existe una certificación que da cuenta que los trabajos de renovación de la tubería matriz y reconexiones de acometidas domiciliarias se inició el 15 de julio de 2009 y concluyó el 16 de octubre de 2009. También existe constancia de que la empresa constructora alertó al Director de la Unidad de Drenaje Urbano que en la calle Venezuela esquina Costa Rica, y Colombia esquina Costa Rica era necesaria la instalación de sumideros pluviales, solicitando criterio para dar una solución técnica. Las circunstancias descritas dan cuenta de situaciones de fuerza mayor que están previstas por el contrato en su cláusula trigésima sexta.

Por otra parte, en la prueba acompañada a la demanda se tiene el informe del supervisor de obra Marco Ojalvo, que sobre el proyecto Enlosetado Calle Ecuador y Adyacentes, en lo esencial refiere que: a) la supervisión no instruyó la paralización de la obra, al contrario solicitó agilizar la ejecución de trabajos y de ser necesario implementar otra actividad no contemplada en el proyecto, teniéndose la predisposición de preparar nuevo contrato modificatorio; b) Hasta la remisión del Certificado de Pago N° 1, no se canceló una sola planilla a la empresa que presentó la primera planilla el mes de octubre de 2009, misma que fue observada porque pretendía cobrar actividades ejecutadas con posterioridad a otras actividades iniciales contempladas en el contrato modificatorio, solicitándose su corrección; c) El 23 de febrero de 2010, mediante Cite DOP SO MO N° 022/2010, se solicitó a la empresa las boletas de garantía de cumplimiento de Contrato y de Correcta Inversión de Anticipos debidamente actualizada y vigente para agilizar el procesamiento de las planillas; d) Ante el retraso del trabajo y el caso omiso a las advertencias de la supervisión mediante Cite DOP SO MO N° 072/2010, dirigida al entonces Alcalde Edgar Bazán solicitó la Resolución del Contrato por incumplimiento de la empresa que dio como resultado el Memorando N° 1232/2010 de 17 de mayo por el que el citado Alcalde instruyó a la Dirección Jurídica proceder a la resolución del contrato, sin resultado hasta la fecha; e) Con el objetivo de resolver el problema que se arrastra desde la gestión 2010, luego de innumerables informes de la supervisión logró la inserción del proyecto en el POA ajustado de la gestión 2013; 0 a la fecha se encuentra concluida la obra con un avance físico del 100%; sin embargo, existiendo una orden de resolución de contrato y la solicitud de la empresa de cancelación debe ser resuelta mediante criterio legal. De dicho informe puede colegirse que la obra ha sido concluida y que si bien se dio una orden de resolución de contrato el mismo nunca fue ejecutado.

Conforme la prueba aportada y el principio de verdad material puede establecerse que en el caso, la obra objeto del contrato fue concluida, así lo reconoce en su informe el supervisor de obra; sin embargo, también de antecedentes se colige que la Alcaldía contratante incumplió los pagos que le correspondían según el contrato y, si bien, en la respuesta a la demanda se señala que el no pago de la Planilla N° 1 se debió a observaciones que hizo la Alcaldía, estas tampoco fueron demostradas, es decir que fuera del anticipo correspondiente previsto en el contrato no se realizó ningún pago más a la empresa constructora, que en reiteradas oportunidades reclamo dicho pago y finalmente pidió el cierre del proyecto.

Por otra parte, si bien el informe del supervisor de la obra afirma que el entonces Alcalde Municipal Edgar Bazan emitió un memorando disponiendo la Resolución del Contrato, también reconoce que esa determinación no fue ejecutada además cualquier motivo de resolución de contrato debe observar las reglas establecidas en el contrato base de las obligaciones de las partes que lo suscribieron.

De lo referido puede concluirse lo siguiente: (i) la obra está concluida en su totalidad y la empresa constructora solicitó el cierre del proyecto sin que conste respuesta alguna; (ii).- La H. Alcaldía Municipal de Oruro, solo canceló el anticipo, pues ni siquiera cubrió la planilla N° 1; (iii) No existe constancia de observaciones que hubiera realizado la H. Alcaldía respecto a la planilla N° 1, al contrario del libro de órdenes puede concluirse que la obra por motivos de fuerza mayor mereció un contrato modificatoria y posteriormente por otros motivos también de

fuerza mayor obligo al supervisor a ordenar la paralización y posteriormente dispuso su continuación, hasta que surge el problema de drenajes respecto a la que la empresa solicitó un informe técnico a la instancia correspondiente; (iv) A todo ello se suma el hecho que el municipio de Oruro, que respondió la demanda después de haber purgado su rebeldía, no adjuntó ningún medio probatorio que desvirtúe lo afirmado y solicitado por la empresa demandante, no se puede justificar el no pago de lo adeudado, alegando la necesidad de un informe jurídico que viabilice una supuesta resolución de contrato cuando la misma no observó las reglas establecidas en el contrato.

No es admisible que por la negligencia de los funcionarios del municipio orureño, se niegue a la empresa contratista, el pago por la ejecución de la obra que realizó correspondiendo realizarse la recepción de la misma conforme lo dispone el contrato así como cumplir con el procedimiento de pago de la planilla o certificado de liquidación final para el pago Bs 385.815.57; que es el monto adeudado, sin embargo debe procederse a una previa conciliación de los adeudos y correcta entrega y recepción de la obra.

Con relación al pago de intereses, daños y perjuicios, se tiene que la solicitud formulada por la Empresa Constructor Ventura Julger Asociados SRL., no establece las razones por las que correspondería la calificación y cuantificación de dichos conceptos, a efectos de probar y verificar su procedencia, motivo por el cual, este Tribunal Supremo de Justicia, se halla impedido de pronunciarse al respecto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 775 al 777 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa de fs. 179 a 184 vta., interpuesta por Marcelo Cortez Gutiérrez, en representación de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL.; en consecuencia, dispone que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, proceda a la elaboración, liquidación y pago de la planilla de cierre, correspondiente a la obra Enlosetado de la Calle Ecuador y Adyacentes Junta Vecinal Villa América", que asciende a la suma de Bs 385.815.57; en favor de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL.

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

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

**Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



627

**Juan Mendoza Rojas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 24 interpuesta por Juan Mendoza Rojas, la contestación a la demanda de fs. 34 a 40, réplica de fs. 60 a 63, apersonamiento del tercer interesado fs. 68 a 75, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I. 1. Antecedentes de hecho de la demanda.

En este acápite el demandante sólo hace referencia a que fue notificado con la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ 0760/2014 de 26 de mayo y que la misma le causa agravios por lo que interpone la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el título de método de determinación, señala que la AGIT y la Gerencia Distrital I La Paz, manejan conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales, cuando en realidad son totalmente diferentes en la determinación de la obligación tributaria, en vista de que la fiscalización es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad que el contribuyente lo solicite, comprobando de esta forma el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y la

verificación se refiere a las tareas rutinarias y diarias de la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento en el campo de los deberes formales de los Sujetos Pasivos y sus obligaciones de exhibir el Número de Identificación Tributaria (NIT) en lugar visible, tener los Libros Ventas IVA y Compras IVA, talonario de facturas, emitir factura, recurrir a las facturas para los fines del Débito Fiscal como para las deducciones del Crédito Fiscal y otros.

Por consiguiente, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la L. N° 2492 que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado inicialmente en forma equivocada por la Gerencia Distrital I La Paz para la determinación, el cálculo y liquidación del crédito fiscal sin argumentos ni arts. de la L. N° 843 o L. N° 2492 que lo respalden para la citada conversión arbitraria e ilegal del crédito fiscal en deuda tributaria.

Señala que sobre la fiscalización del crédito fiscal, los arts. 99, 100 y 101 de la L. N° 2492 y arts. 29 y 32 del D.S. N° 27310 están establecidos concretamente para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria. Por tanto, no están creados para la fiscalización del crédito fiscal. En consecuencia ampararse la AGIT en los arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del Cód. Trib. (L. N° 2492) y arts. 29 y 32 del D.S. N° 27310 es ilegal y arbitrario que representa una franca violación de los arts señalados de la L. N° 2492.

A continuación hace referencia a la Verificación del Crédito Fiscal y a los Requisitos para el cómputo del Crédito Fiscal. Expresa a continuación que los Débitos fiscales surgen de las diferencias existentes con los créditos fiscales y de la realidad de determinados hechos definidos previamente en la Ley; obviamente la existencia de los créditos fiscales depende, además, de que tales hechos estén acompañados de los requisitos formales mencionados, que se encuentran exclusivamente bajo el control de la Administración Tributaria. Entonces, la AGIT en el contenido de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de fecha 26 de mayo, al igual que la Administración tributaria, maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales y semejantes, no obstante que la verificación del Crédito Fiscal es un aspecto de carácter formal. Por tanto, el Crédito Fiscal se encuentra, dentro del marco de los deberes formales, por lo que todas las facturas que fueron observadas para deducir el impuesto son absolutamente válidas para el Crédito Fiscal.

Después, se refiere a reparos mal efectuados, en el entendido que los descargos presentados no tienen relación con su actividad olvidándose que tiene una actividad económica de mayorista según el NIT N° 288958019, autorizado por la propia Administración Tributaria, por lo que todas las transacciones hechas son totalmente válidas, así como los descargos presentados en originales en su oportunidad.

A continuación hace mención a la deuda tributaria transcribiendo el art. 47 de la L. N° 2492 referente a los Componentes de la deuda tributaria y a la fórmula de la deuda tributaria y art. 8 del D.S. N° 27310 referente a la Determinación y Composición de la Deuda Tributaria.

Continúa el demandante señalando que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado, no ha indicado la fórmula matemática en forma exacta e indubitable para el cálculo y liquidación del Crédito Fiscal. Todo lo contrario, simplemente se transcriben los arts. 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530 en los cuales no se establece con claridad en base a que arts de la Ley Tributaria la Administración Tributaria puede practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal y que en la normativa tributaria vigente no existe la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal.

Por otro lado sobre la deuda tributaria y sanción indica que, se tiene demostrado, la R.D. N° 1210/13 de 17 de octubre contenía varios vicios de nulidad y por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto cumplió con las obligaciones tributarias, de igual forma se habría demostrado que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago.

Por otra parte indica que la supuesta omisión de pago, de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010; se encuentra prescrita por disposición del parág. III del art. 59 de la L. N° 2492. La multa del 100 % no constituye deuda tributaria por el contrario es una sanción de multa administrativa que no corresponde su cobro según el art. 154-IV de la L. N° 2492, habida cuenta que, desde la gestión 2010 hasta el año 2013 han transcurrido más de 2 años, en ese entendido la Administración Tributaria de la ciudad de La Paz tena ese término de ejecutar y cobrar la multa, aspecto que tampoco fue considerado por la AGIT.

El Demandante reitera su actividad económica de mayorista registrado en el NIT 288958019 autorizado por la Gerencia Distrital I La Paz, para lo que utilizó las facturas, que son absolutamente legales y válidas para la deducción del Crédito Fiscal.

Por cuanto, las citadas facturas/notas fiscales están relacionadas con su actividad económica, puesto que como comercializador de bienes por mayor según su Número de Identificación Tributaria, está autorizado a efectuar transferencias de varios bienes al por mayor incluyendo la distribución de cerveza, pese a todo la administración tributaria en forma equivocada a fiscalizado su Crédito Fiscal sin base legal que la respalde, ha depurado ilegal y arbitrariamente las facturas o notas fiscales que deducen el mencionado Crédito Fiscal.

En consecuencia, manifiesta que todas sus factura fiscales, que fueron utilizadas para el Crédito Fiscal son totalmente legales según lo dispuesto por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 76 de la L. N° 2492; puesto que fueron Dositificados y Autorizados por la propia Gerencia Distrital I La Paz, cumpliendo los requisitos exigidos para tales cometidos.

### I.3 Petitorio.

Por todo lo expuesto, fundamentos esgrimidos interpone Demanda Contenciosa Administrativa Impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de fecha 26 de mayo, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa, por tanto nula y sin valor legal la misma.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 34 a 40 que señala lo siguiente:

Sobre el punto 1 de la demanda resalta las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación que tiene la Administración Tributaria contenidas en los art. 66 y 100 de la L. N° 2492, a continuación transcribe el art. 29 del D.S. N° 27310 (RCTB), que dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independientemente de cómo la Administración Tributaria los denomine; clasificando en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la determinación de uno o más impuesto de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados y por pagar y d) verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

Asimismo, dicho art. en su último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b), y c) se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporaran los cargos que correspondieran, es así que la orden de verificación se comunicó al contribuyente que se efectuara la verificación específica del crédito fiscal, con alcance en la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, detalladas en el anexo detalle de diferencias, correspondiente a los periodos abril, mayo y junio 2010; por lo que la Administración Tributaria en aplicación correcta del art. 32 del citado Decreto Supremo, inicio dicho proceso con la notificación de la Orden de verificación y la solicitud de documentación pertinente al objeto y alcances de la verificación.

Sobre el punto 2 aclara que los arts. 139-b), y 144 de la L. N° 2492 (CTB), y el art. 198-e), y 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

Sobre el punto 3 se tiene que se ha establecido como precedente en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011 –entre otras- que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, estos requisitos son: 1) La emisión de la factura original; 2) Que la compra se encuentra vinculada con la actividad grabada, y 3) Que la Transacción haya sido efectivamente realizada, de lo cual en el presente caso se puede advertir que la Administración Tributaria, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con Orden de Verificación N° 0013OVI00290, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos septiembre, noviembre y diciembre de 2010, derivado de las facturas declaradas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue no presentada, no desvirtuándose la observación de la Administración Tributaria referente a facturas observadas que no tenían medios fehacientes de pago ni cumplieron con los requisitos para el crédito fiscal IVA.

Sobre el punto 4, el art. 1 de la L. N° 843 (TO), crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del País, así como a las importaciones definitivas. Asimismo, el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el Art. 8 refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente, asimismo, del art. 10 de la L. N° 843, se tiene que el impuesto a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto, que solo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, en contrario se determinara un saldo a favor del contribuyente, que puede ser compensado con débitos posteriores, conforme al Art. 9 de la citada L. N° 843.

Sobre el punto 5 la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas con la resolución Determinativa, de 04 de octubre de 2013, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales; de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al parág. I del art. 60 de la L. N° 2492 (CTB), se inició el 01 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015; sin embargo, fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable el computo de 2 años por cuanto no se cumple lo estipulado por el art.108 parág. I. num. 1 de la L. N° 2492.

## II.1 Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa impuesta por Juan Mendoza Rojas, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014, de 26 de mayo, emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La Gerencia Distrital La Paz, el 14 de agosto de 2012 notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00290, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010.

El 21 de agosto de 2012, según Acta de Recepción, la Gerencia Distrital La Paz del SIN recibió documentación del contribuyente consistente en originales de los Formularios 200; Libros de Compra de los periodos septiembre, noviembre y diciembre de 2010, y notas fiscales.

El 01 de marzo de 2013, la Administración Tributaria mediante el Requerimiento N° 119974 y reiterada por el Requerimiento N° 120046, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en: Notas Fiscales que respalden la salida de mercadería adquirida a Pedro Mamani Gabriel, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad, Kardex de ingreso y salida de mercadería, inventarios, medios fehacientes de pago por las compras efectuadas a Pedro Mamani Gabriel, detalle de números de cuentas bancarias registradas en las entidades de intermediación financiera, detalles de códigos asignados a la mercadería comprada y proforma de cotización por Pedro Mamani Gabriel.

El 28 de junio de 2013, se labró Acta de por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058205, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida a través del Requerimiento N° 120046.

El 18 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2013 de 01 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 38.474 UFV, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, así como multa por incumplimiento de deberes formales.

En tal sentido el 25 de noviembre de 2013, se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/001210/2013 de 17 de octubre estableciendo una obligación tributaria de 38.140 UFV, por IVA de los periodos fiscales de septiembre, noviembre y diciembre 2010, que incluye tributo omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, así como multa por incumplimiento a deberes formales. Contra esta resolución el contribuyente interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0171/2014, que confirmó la resolución determinativa.

Ante esta resolución de alzada el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que culminó en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0760/2014 de 26 de mayo de 2014, que confirmó la resolución de alzada.

2.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 57, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 60 a 63; de fs. 68 a 75 sale el memorial de apersonamiento el que además pide se declare improbadamente la demanda, no cursa dúplica.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 105 “autos para sentencia”.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de controversia radica en determinar si la decisión tomada por la Resolución Jerárquica que confirma la resolución de alzada correspondiente a la deuda tributaria omitida por el Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010, así como la multa por tributo omitido e incumplimiento a deberes formales, se ajusta a los datos del proceso administrativo y se encuentra a derecho.

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

En tal sentido en función a la problemática planteada y en relación a los puntos demandados se tiene:

Del método de Determinación.

Al respecto es necesario referirse a los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a su vez el art. 95 del mismo cuerpo legal señala que para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el Cód. Trib. y otras disposiciones legales tributarias. A su vez el art. 29 del D.S. N° 27310, indica que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de fiscalización, verificación, control e investigación y la diferencia entre ellos se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independiente de la denominación que se les dé, clasificando los procesos de fiscalización y verificación en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar y d) verificación y control de cumplimiento a los deberes formales. El último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b) y c) se detectará la falta de cumplimiento a los deberes formales, se

incorporará los cargos que correspondieran. En esa línea el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria.

Bajo ese contexto el 13 de marzo se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0013OVI00290, estableciéndose como modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal" y como alcance, la "Verificación Específico Crédito Fiscal", relativas al Impuesto al Valor Agregado de las facturas detalladas en su anexo, declaradas en los periodos fiscales septiembre, noviembre, diciembre gestión 2010. Como resultado de esta verificación la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/1921/2013, determinando después de un análisis de la documentación presentada, una compensación indebida de crédito fiscal; en base a dicho informe emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2103 de 01 de julio de 2013, notificado con este acto el contribuyente no presentó los descargos correspondientes, por lo que la Administración Tributaria, en cumplimiento de sus funciones y atribuciones emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/01210/2013.

En ese sentido se evidencia si bien existe diferencias entre estos dos procedimientos, en cuanto a sus alcances, ya que los procesos de verificación tienen un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, es decir, son dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos como en el presente caso, que se dirige solo a la Verificación Específica del Crédito Fiscal; en cambio, el alcance de los procesos de fiscalización sean totales o parciales son integrales, no son específicos, abarcando los hechos generadores de uno o más periodos, en los que se fiscalizan el Crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones, y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas, y por las cuales el sujeto pasivo resulta responsable de obligaciones tributarias. Es así que con el alcance de la orden de verificación y en el marco de las facultades otorgadas por Ley, la Administración Tributaria puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de un Orden de verificación Interna, Orden de Verificación Externa o una Orden de Fiscalización, por lo que queda claro que la fiscalización involucra al concepto amplio y la diferencia radica en el alcance que va a tener a momento de la determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento a los deberes formales; en ese sentido, cabe hacer notar que en ambos casos, tanto el proceso de verificación como el de fiscalización, indefectiblemente previo establecimiento o no de la deuda tributaria en la Vista de Cargo, concluyen con la emisión de una resolución Determinativa, por lo que lo argüido por el demandante no tiene sustento. Además el inicio de fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan a una misma finalidad cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere.

Entonces el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una orden de Fiscalización sino también con la Orden de Verificación, hasta concluir con la emisión de una Resolución Determinativa, además una vez iniciado el proceso de fiscalización y verificación, el Cód. Trib. no establece ninguna diferencia en procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen o no, la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa, así lo dispone el Parágrafo I, Artículo 95 de la L. N° 2492 (CTB); por tanto, el ente fiscal puede dictar una Resolución Determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc.

En tal sentido los argumentos del demandante sobre este punto no tienen asidero legal alguno.

Fiscalización del crédito fiscal.

El art. 1 de la L. N° 843 Texto Ordenado, crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contables, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del país, así como a las importaciones definitivas. Así mismo el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal, surge de la aplicación de la alícuota, sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, mientras que el art. 8 se refiere al crédito fiscal, surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen facturados o cargados mediante documentación equivalente. Por su parte el art. 10 de la repetida sobre el impuesto a declararse y pagarse, debe ser resultado de la aplicación de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 de la indicada ley, en tal sentido sólo existirá saldo a favor del fisco cuando el Débito Fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, caso contrario se determinará un saldo a favor del contribuyente a ser compensado con débitos posteriores.

En ese sentido las compras que realizaba el Sujeto Pasivo, en un periodo fiscal repercute directamente en la liquidación del impuesto, lo cual significa que un crédito fiscal mal apropiado genera incidencia fiscal, que debe ser respuesta.

Ahora como ya se manifestó el art. 100 de la L. N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a través de los procedimientos establecidos detallados en el anterior punto, relacionados con la validez del crédito fiscal IVA y como consecuencia el determinar posteriormente la existencia o no de la deuda tributaria.

En tal contexto la aseveración del demandante de que la resolución jerárquica impugnada maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales o semejantes no obstante que la verificación del crédito fiscal sea un aspecto de carácter formal no enerva el hecho de que la Administración Tributaria depure el crédito fiscal de aquellas facturas que no son válidas para este efecto. Por lo no corresponde lo argumentado por el demandante.

Reparos mal efectuados.

La Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/1921/2013, relativo a la identificación de facturas no válidas para el crédito fiscal que no cuentan con medios fehacientes de pago, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/278/2013 la cual establece sobre base cierta la obligación

tributaria, así como multa por incumplimiento de deberes formales, ante aquello otorgó al contribuyente plazo para efectuar sus descargos correspondientes los mismos que no fueron presentados, por lo cual el 25 de noviembre de 2013, se notificó la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/01210/2013, de 17 de octubre, que establece una deuda tributaria de 38.140 UFV por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales septiembre, noviembre y diciembre de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

Bajo este parámetro y de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la administración tributaria, observó las Facturas Nos. 307, 315, 320, 339, 344, 349, 400, 427, referentes a material de escritorio del proveedor Pedro Mamani Gabriel con NIT 277968601, y que sobre este proveedor mediante comunicado de prensa publicado el 18 de marzo 2012, el Servicio de Impuestos Nacionales pone a conocimiento de la opinión pública Números de Identificación Tributaria (NIT) de contribuyentes que emitieron factura sin la efectiva transacción económica, ni transferencia de bienes y servicios, ya que en los domicilios registrados en el Padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas, entre ellos del repetido proveedor de material de escritorio, indagaciones que realizó la Administración Tributaria en cumplimiento de sus facultades contenidas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492.

A ello se suma que el contribuyente no respaldó sus actividades con medios fehacientes de pago, ni documentación contable, por cuanto bajo el principio de realidad económica en materia tributaria y el principio de verdad material la realidad de la transacción no ha sido debidamente probada a este aspecto se puntualiza al art. 2 de la L. N° 843 (TO), sobre la definición de "venta", incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) La onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) los sujetos intervinientes. En cuanto a la onerosidad, esta queda demostrada a través del medio de pago ya sea de cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago, en tanto que la transmisión de dominio debe respaldarse mediante documentación contable como la factura o nota fiscal original, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues de lo contrario se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual correspondería la aplicación del parág. II, del art. 8 de la L. N° 2492 (CTB), es decir tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el Sujeto Pasivo, asimismo, si bien en la citada Ley no existe norma expresa referida a los libros contables, en aplicación del art. 5. parág. II de la L. N° 2492 (CTB), relativo a la supletoriedad corresponde aplicar lo dispuesto en el Cód. Com. que en los arts. 36, 37 y 40, establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación de sus actos sujetos a contabilización, el referido art. 37, indica que podrá llevarse registros auxiliares a fin de exponer de forma clara la contabilidad debiendo legalizar estos registros auxiliares, para ser considerados como prueba, en vista de que el cómputo del crédito fiscal en el IVA, necesariamente está condicionado a la existencia real de una operación, que como ya se dijo este respaldado por un documento debidamente emitido y corresponde al detentador del mismo la obligación de su presentación así como los documentos que respalden dicha transferencia, cuando se ponga en duda el valor del crédito fiscal.

Por lo anotado, al no haber demostrado el Sujeto Pasivo, con documentación la acreditación del crédito fiscal por las facturas observadas por la Administración Tributaria corresponde en este punto mantener firme la depuración del Crédito Fiscal.

Deuda tributaria y crédito fiscal.

Como se dijo el punto relativo a la Fiscalización del crédito fiscal los Artículos 8 y 9 de la L. N° 843 (TO), el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, por lo que cualquier observación o depuración que efectuó la Administración Tributaria, a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, o sea una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos del crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente; de lo cual se desprende que el crédito fiscal mal apropiado tiene una incidencia fiscal, que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal, además se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria se encuentra investida de amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, para que de manera indistinta pueda a través de proceso específicos, verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA y como resultado, establecer la existencia o no de deuda tributaria, lo cual ocurrió en el caso de autos, incumplimiento que fue detallado en los puntos precedentes, en tal sentido se encuentra respondida la forma de calcular la deuda tributaria y la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.

De la deuda tributaria y sanción.

Conforme se ha fundamentado en los puntos anteriores, se ha constatado los reparos determinados en contra del demandante por el incumplimiento de obligaciones tributarias, que generaron una sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

En esa secuencia la Administración Tributaria notificó a Juan Mendoza Rojas con la R.D. N° 1210/2013 de 17 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de septiembre, noviembre y diciembre de 2010, de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al Parágrafo I del Artículo 60 de la L. N° 2492 (CTB), comenzó el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015, empero fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable además el cómputo de 2 años por cuanto no se cumple lo estipulado por el Art.108 Parág. I. Num. 1 de la L. N° 2492, por cuanto el inicio de la ejecución tributaria debe ser realizado con la Notificación de la Resolución Determinativa firme, lo cual no ocurrió, por haber sido la misma impugnada y que concluyó con la Resolución Jerárquica impugnada mediante el presente proceso Contencioso Administrativo. En tal sentido no se evidencia que se haya operado la prescripción impetrada.

Actividad de mayorista.



Sobre la alusión de que el demandante tiene una actividad económica de mayorista y que las facturas utilizadas por éste fueron legales y válidas para la deducción del crédito, esa su actividad económica no fue desconocida por la administración tributaria que consideró esa su calidad a tiempo de revisar las facturas posteriormente depuradas, al margen que sobre la legalidad o no de las mismas ya se ha argumentado en los puntos anteriores, por lo que no corresponde ya su consideración.

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 20 a 24, interpuesta por Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0760/2014, de 26 de mayo.

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

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

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



628

**Juan Mendoza Rojas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 32 a 36 interpuesta por Juan Mendoza Rojas, la contestación a la demanda de fs. 46 a 59, respuesta del tercer interesado de fs. 56 a 63, réplica de fs. 106 a 109, dúplica de fs. 113 a 114, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

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

En este acápite el demandante sólo hace referencia a que fue notificado con la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ 0669/2014 de 28 de abril, y que la misma le causa agravios por lo que interpone la presente demanda.

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

Bajo el epígrafe del método de determinación, señala que la AGIT y la Gerencia Distrital I La Paz, manejan conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales, cuando en realidad son totalmente diferentes en la determinación de la obligación tributaria, en vista de que la fiscalización es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto de los tributos que administra, sin la necesidad que el contribuyente lo solicite, comprobando de esta forma el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y la verificación se refiere a las tareas rutinarias y diarias de la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento en el campo de los deberes formales de los Sujetos Pasivos y sus obligaciones de exhibir el Número de Identificación Tributaria (NIT) en lugar visible, tener los Libros Ventas IVA y Compras IVA, talonario de facturas, emitir factura, recurrir a las facturas para los fines del Debito Fiscal como para las deducciones del Crédito Fiscal y otros.

Por consiguiente, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la ley 2492 que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado inicialmente en forma equivocada por la Gerencia Distrital I La Paz para la determinación, el cálculo y liquidación del crédito fiscal sin argumentos ni arts. de la L. N° 843 o L. N° 2492 que lo respalden para la citada conversión arbitraria e ilegal del crédito fiscal en deuda tributaria.

Señala que los arts. 99, 100 y 101 del Cód. Trib., y arts. 29 y 32 del D.S. N° 27310 están establecidos concretamente para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria. Por tanto, no están creados para la fiscalización del crédito fiscal.

En consecuencia ampararse la AGIT en los arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del Cód. Trib. (L. N° 2492) y arts. 29 y 32 del D.S. N° 37310 es ilegal y arbitrario que representa una franca violación de los artículos señalados de la L. N° 2492.

A continuación hace referencia a la Verificación del Crédito Fiscal y a los Requisitos para el cómputo del Crédito Fiscal.

Expresa a continuación que los Débitos fiscales surgen de las diferencias existentes con los créditos fiscales y de la realidad de determinados hechos definidos previamente en la Ley; obviamente la existencia de los créditos fiscales depende, además, de que tales hechos estén acompañados de los requisitos formales mencionados, que se encuentran exclusivamente bajo el control de la Administración Tributaria. Entonces, la AGIT en el contenido de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de 28 de abril, al igual que la Administración tributaria, maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales y semejantes, no obstante que la verificación del Crédito Fiscal es un aspecto de carácter formal. Por tanto, el Crédito Fiscal se encuentra, dentro del marco de los deberes formales, por lo que todas las facturas que fueron observadas para deducir el impuesto son absolutamente válidas para el Crédito Fiscal.

Después, se refiere a reparos mal efectuados, en el entendido que los descargos presentados no tienen relación con su actividad olvidándose que tiene una actividad económica de mayorista según el NIT N° 288958019, autorizado por la propia Administración Tributaria, por lo que todas las transacciones hechas son totalmente válidas, así como los descargos presentados en originales en su oportunidad.

A continuación hace mención a la deuda tributaria transcribiendo el art. 47 de la L. N° 2492 referente a los Componentes de la deuda tributaria y a la fórmula de la deuda tributaria y art. 8 del D.S. N° 27310 referente a la Determinación y Composición de la Deuda Tributaria.

Continúa el demandante señalando que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado, no ha indicado la fórmula matemática en forma exacta e indubitable para el cálculo y liquidación del Crédito Fiscal. Todo lo contrario, simplemente se transcriben los arts. 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530 en los cuales no se establece con claridad en base a que artículos de la Ley Tributaria la Administración Tributaria puede practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal y que en la normativa tributaria vigente no existe la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal.

Por otro lado sobre la deuda tributaria y sanción indica que, se tiene demostrado, la R.D. N° 623/13 de 04 de octubre de 2013 contenía varios vicios de nulidad y por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto cumplió con las obligaciones tributarias, de igual forma se habría demostrado que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago.

Por otra parte indica que la supuesta omisión de pago, de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010; se encuentra prescrita por disposición del num. III del art. 59 de la L. N° 2492.

En lo relativo a la multa de incumplimiento a deberes formales, la resolución jerárquica impugnada, se parcializa de forma completa con la Administración Tributaria al confirmar la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales y es más, desconoce la documentación presentada por el demandante, indicando que en la pág. 47 de 51 num. II al indicar que " Por su parte la Administración Tributaria en alegatos escritos, refiere que aplicó correctamente la multa por incumplimiento de deberes formales, puesto que al haberse presentado parcialmente la documentación solicitada se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, por incumplir el deber formal de presentación de toda la información y documentación requerida"

Aseveraciones totalmente alejadas de la realidad de los hechos, puesto que de la lectura de la R.D. N° 00623/2013 de 04 de octubre en la página 2 refiere "Que notificada la orden de verificación de referencia el contribuyente presentó documentación solicitada, posteriormente se procedió a la verificación del crédito fiscal IVA...", asimismo en la página 3 indica "Que del análisis de la documentación presentada por el contribuyente Mendoza Rojas Juan ...", evidenciándose que el demandante si cumplió con la presentación de la documentación requerida, además de ello en el resto de los párrafos de la R.D. N° 623/2013, no menciona que el demandante sólo realizó una presentación parcial de la documentación solicitada y se tenga que imponer una multa por incumplimiento de deberes formales. Pero además, se realiza una interpretación sesgada de los arts. 160 y 162 del Cód. Trib. al señalar que la presentación parcial de la documentación igualmente constituye una contravención, lo que demuestra claramente que la documentación presentada no ha sido considerada en absoluto y además de la revisión del código tributario o de las normas relativas a la misma no establecen que una presentación parcial de documentos deban ser desvirtuados y se imponga una multa injusta.

El Demandante reitera su actividad económica de mayorista registrado en el NIT 288958019 autorizado por la Gerencia Distrital I La Paz, para lo que utilizó las facturas, que son absolutamente legales y válidas para la deducción del Crédito Fiscal.

Por cuanto, las citadas facturas/notas fiscales están relacionadas con su actividad económica, puesto que como comercializador de bienes por mayor según su Número de Identificación Tributaria, está autorizado a efectuar transferencias de varios Bienes al por mayor incluyendo la distribución de cerveza, pese a todo la administración tributaria en forma equivocada a fiscalizado su Crédito Fiscal sin base legal que la respalde, ha depurado ilegal y arbitrariamente las facturas o notas fiscales que deducen el mencionado Crédito Fiscal.

En consecuencia, manifiesta que todas sus factura fiscales, que fueron utilizadas para el Crédito Fiscal son totalmente legales según lo dispuesto por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 76 de la L. N° 2492; puesto que fueron Dosificados y Autorizados por la propia Gerencia Distrital I La Paz, cumpliendo los requisitos exigidos para tales cometidos.

I.3 Petitorio.

Por todo lo expuesto, fundamentos esgrimidos interpone Demanda Contenciosa Administrativa Impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de fecha 28 de abril de 2014, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa, por tanto nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de fecha 28 de abril de 2014.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 46 a 59 que señala lo siguiente:

Sobre el punto 1 de la demanda transcribe que el art. 29 del D.S. N° 27310 (RCTB), dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independientemente de cómo la Administración Tributaria los denomine; clasificando en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la determinación de uno o más impuestos de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados y por pagar y d) verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

Asimismo, dicho artículo en su último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b), y c) se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporaran los cargos que correspondieran, es así que la orden de verificación se comunicó al contribuyente que se efectuara la verificación específica del Crédito Fiscal, con alcance en la Verificación del Crédito Fiscal contenido en las Facturas declaradas por el contribuyente, detalladas en el anexo Detalle de Diferencias, correspondiente a los periodos abril, mayo y junio 2010; por lo que la Administración Tributaria en aplicación correcta del Artículo 32 del citado Decreto Supremo, inicio dicho proceso con la notificación de la Orden de verificación y la solicitud de documentación pertinente al objeto y alcances de la verificación.

Sobre el punto 2 aclara que los arts. 139-b), y 144 de la L. N° 2492 (CTB), y el art. 198-e), y 211-I de la L. N°3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

Sobre el punto 3 se tiene que se ha establecido como precedente en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011 –entre otras- que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, estos requisitos son: 1) La emisión de la factura original; 2) Que la compra se encuentra vinculada con la actividad grabada, y 3) Que la Transacción haya sido efectivamente realizada, de lo cual en el presente caso se puede advertir que la Administración Tributaria, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con Orden de Verificación N° 0013OVI00109, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, derivado de las facturas declaradas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue presentada en forma parcial.

Sobre el punto 4 y 5 el art. 1 de la L. N° 843 (TO), crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del País, así como a las importaciones definitivas. Asimismo, el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente, asimismo, del art. 10 de la L. N° 843, se tiene que el impuesto a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto, que solo existirá saldo a favor del fisco cuando el débito fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, en contrario se determinara un saldo a favor del contribuyente, que puede ser compensado con débitos posteriores, conforme al art. 9 de la citada L. N° 843.

Sobre el punto 6 la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas con la resolución Determinativa, de 04 de octubre de 2013, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, la sanción por omisión de pago y la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales; de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al parág. I del art. 60 de la L. N° 2492 (CTB), se inició el 01 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015; sin embargo, fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable el computo de 2 años por cuanto no se cumple lo estipulado por el art.108-I-1 de la L. N° 2492.

Respecto al punto 7, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales en la presentación de la documentación requerida, se tiene que, en las contravenciones tributarias, el num. 5 del art. 160 de la L. N° 2492 (CTB), establece que son contravenciones tributarias el incumplimiento de otros deberes formales; asimismo el Art. 162 de la citada Ley, dispone que “el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que ira desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”, es así que la Administración Tributaria, en virtud de su facultad normativa establecida en el art. 64 de la L. N° 2492 (CTB) emite la RND 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos

pasivos o terceros responsables que se encuentran en el Código Tributario, Leyes Impositivas, Decretos Supremos y resoluciones Normativas de alcance reglamentario.

De lo expuesto, es evidente que el contribuyente omitió presentar toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, siendo que conforme el num. 8, del art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), se encontraba obligado a conservar en el domicilio tributario –entre otros- los libros contables y presentarlos cuando la Administración Tributaria así los requiera, y como no lo hizo incumplió un deber formal y dicha contravención es sancionada con una multa establecida en el num. 4.1 del Anexo Consolidado de la resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 1500 UFV.

#### II.1 Petitorio.

En merito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa impuesta por Juan Mendoza Rojas, manteniendo firme y subsistente la resolución de recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014, de 28 de abril de 2014, emitida por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La Gerencia Distrital La Paz, el 13 de marzo de 2013 notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00109, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010. El contribuyente el 20 de marzo de 2013 mediante nota dirigida a la Administración Tributaria, solicitó prórroga de 5 días hábiles para presentar la documentación requerida. A continuación el 27 de marzo del mismo año presentó documentación consistente en originales y fotocopias de los Formularios 200, Factura y Libros de Compras de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010, así como Comprobantes de Egreso (recibos).

Posteriormente el 17 de mayo la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 00120188, solicitó la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, otros medios fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los proveedores y otra documentación que solicite el fiscalizador. Así el 21 de mayo de 2013 el contribuyente solicitó ampliación para la presentación de la documentación requerida, otorgándole 3 días hábiles por única vez. A continuación el 24 de mayo de 2013, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, recibió documentación del contribuyente consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; extractos bancarios. Aclarando que no se presentaron los comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, libros de contabilidad, kardex, inventarios, medios fehacientes y contratos.

El 30 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2013 de 18 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 91.958 UFV, equivalente a Bs. 169.965.- por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago.

En tal sentido el 17 de octubre de 2013, se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00623/2013 de 04 de octubre de 2013 estableciendo una obligación tributaria de 91.958 UFV, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, así como multa por incumplimiento a deberes formales, contra esta resolución el contribuyente interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0137/2014, que confirma la resolución determinativa.

Ante esta resolución de alzada el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que culminó en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de 28 de abril de 2014, que confirma la resolución de alzada.

2.- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 102, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 106 a 109 del expediente que ratifica los términos de la demanda, dúplica de fs. 113 a 114, que reitera los argumentos de la respuesta a la demanda, de fs. 56 a 63 cursa memorial de apersonamiento en calidad de tercer interesado el que pide se declare improbadamente la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 119 “autos para sentencia”.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de controversia radica en determinar: si la decisión tomada por la Resolución Jerárquica que confirma la resolución de alzada correspondiente a la indebida apropiación de crédito fiscal IVA de los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, así como la multa por tributo omitido e incumplimiento a deberes formales, se ajusta a los datos del proceso administrativo y se encuentra a derecho.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación

así como de la administración tributaria. Conforme lo dispone el art. 109-I de la C.P.E., que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J., que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en un situación similar".

En tal sentido en función a la problemática planteada y en relación a los puntos demandados se tiene:

Del método de Determinación.

Al respecto es necesario referirse a los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a su vez el art. 95 del mismo cuerpo legal señala que para dictar la resolución determinativa la administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el código tributario y otras disposiciones legales tributarias. A su vez el art. 29 del D.S. N° 27310, indica que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de fiscalización, verificación, control e investigación y la diferencia entre ellos se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independiente de la denominación que se les dé, clasificando los procesos de fiscalización y verificación en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal, b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos, c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar y d) verificación y control de cumplimiento a los deberes formales. El último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en las literales a), b) y c) se detectará la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporará los cargos que correspondieran. En esa línea el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria.

Bajo ese contexto el 13 de marzo se notificó al contribuyente con la Orden de Verificación N° 00130VI00109, estableciéndose como modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal" y como alcance, la "Verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente detalladas en el Anexo Detalle de Diferencias". Como resultado de esta verificación la Administración Tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2105/2013, determinando reparos a favor del fisco por la depuración de notas fiscales; en base a dicho informe emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2103 de 18 de julio de 2013, notificado con este acto el contribuyente no presentó los descargos correspondientes, por lo que la Administración Tributaria, en cumplimiento de sus funciones y atribuciones emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00623/2013.

En ese sentido se evidencia si bien existe diferencias entre estos dos procedimientos, en cuanto a sus alcances, ya que los procesos de verificación tienen un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, es decir, son dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos como en el presente caso, que se dirige solo a la verificación específica del crédito fiscal; en cambio, el alcance de los procesos de fiscalización sean totales o parciales son integrales, no son específicos, abarcando los hechos generadores de uno o más periodos, en los que se fiscalizan el Crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones, y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas, y por las cuales el sujeto pasivo resulta responsable de obligaciones tributarias. Es así que con el alcance de la orden de verificación y en el marco de las facultades otorgadas por Ley, la Administración Tributaria puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de un Orden de verificación Interna, Orden de Verificación Externa o una Orden de Fiscalización, por lo que queda claro que la fiscalización involucra al concepto amplio y la diferencia radica en el alcance que va a tener a momento de la determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento a los deberes formales; en ese sentido, cabe hacer notar que en ambos casos, tanto el proceso de verificación como el de fiscalización, indefectiblemente previo establecimiento o no de la deuda tributaria en la vista de cargo, concluyen con la emisión de una resolución determinativa, por lo que lo argüido por el demandante no tiene sustento. Además el inicio de fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan a una misma finalidad cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere.

Entonces el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una orden de Fiscalización sino también con la Orden de Verificación, hasta concluir con la emisión de una Resolución Determinativa, además una vez iniciado el proceso de fiscalización y verificación, el Código Tributario no establece ninguna diferencia en procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen o no, la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa, así lo dispone el parág. I, art. 95 de la L. N° 2492 (CTB); por tanto, el ente fiscal puede dictar una Resolución Determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc.

En tal sentido los argumentos del demandante sobre este punto no tienen asidero legal alguno.

Fiscalización del crédito fiscal.

El art. 1 de la L. N° 843 Texto Ordenado, crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contables, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del país, así como a las importaciones definitivas. Así mismo el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal, surge de la aplicación de la alícuota, sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, mientras que el art. 8 se refiere al crédito fiscal, surge de aplicar la alícuota establecida, al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones

de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen facturados o cargados mediante documentación equivalente. Por su parte el art. 10 de la repetida sobre el impuesto a declararse y pagarse, debe ser resultado de la aplicación de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 de la indicada ley, en tal sentido sólo existirá saldo a favor del fisco cuando el Débito Fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, caso contrario se determinará un saldo a favor del contribuyente a ser compensado con débitos posteriores.

En ese sentido las compras que realizó el sujeto pasivo, en un periodo fiscal repercute directamente en la liquidación del impuesto, lo cual significa que un crédito fiscal mal apropiado genera incidencia fiscal, que debe ser respuesta.

Ahora como ya se manifestó el art. 100 de la L. N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a través de los procedimientos establecidos detallados en el anterior punto, relacionados con la validez del crédito fiscal IVA y como consecuencia el determinar posteriormente la existencia o no de la deuda tributaria.

En tal contexto la aseveración del demandante de que la resolución jerárquica impugnada maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales o semejantes no obstante que la verificación del crédito fiscal sea un aspecto de carácter formal no enerva el hecho de que la Administración Tributaria depure el crédito fiscal de aquellas facturas que no son válidas para este efecto. Por lo no corresponde lo argumentado por el demandante.

Reparos mal efectuados.

La Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2105/2013 y sobre la base de este la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/312/2013 que observa facturas no vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, Razón Social, no consigna el NIT del contribuyente, sin respaldos que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permita verificar la transacción, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos; los mismos que no fueron presentados, por lo cual el 17 de octubre de 2013, se notificó la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00623/2013, de 04 de octubre de 2013, que establece una deuda tributaria de 91.702 UFV por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

Bajo este parámetro y de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la administración tributaria, observó bajo el Código "A": Las facturas no vinculadas a la actividad económica del contribuyente, advirtiendo que según Consulta de Padrón de Contribuyentes así como del Certificado de Inscripción, el sujeto pasivo tiene como actividad principal la venta al por mayor de otros productos cursante de fs. 6 y 12 de antecedentes administrativos c.l. Asimismo, según la "Nota 1" a los Estados Financieros de la Gestión 2010, refiere que la actividad del contribuyente concierne a la comercialización y distribución de materiales y útiles de escritorio, medios para computación, limpieza, imprenta, muebles de oficina, papelería y computadoras; de la misma manera, en la Nota 2, c. Criterios de Valuación (c.2 Ingresos), señala que los ingresos son generados por la comercialización de materiales y útiles de escritorio, como también muebles de oficina, imprenta y otras relacionadas a la actividad; en consecuencia, la compra de bienes y servicios a los que hacen referencia las facturas observadas por la Administración Tributaria con el Código "A", deben estar vinculadas a dichas actividades, se evidencia que las mismas están referidas a la compra de cerveza pilsener; sin embargo, en la etapa de verificación ni en la etapa recursiva existen elementos que permitan relacionar dichas compras con las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo y por las cuales es responsable del IVA. Afirmación que se refuerza con la verificación de las facturas de venta emitidas por Juan Mendoza Rojas, Libro de Ventas y sus extractos bancarios por los periodos fiscalizados, en los cuales solamente se verifica la venta de material de escritorio, toner, catridge, cd, cintas de impresora, diskettes y otros insumos de computación; consiguientemente, se tiene que las compras sustentadas en las citadas facturas no cumplen con lo establecido en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Sobre la observación referida al Código "C": sin respaldos, no demuestran la realidad económica y sin medio de pago probatorio que permita verificar la transacción, se puntualiza al art. 2 de la L. N° 843 (TO), sobre la definición de "venta", incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) La onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble y 3) los sujetos intervinientes. En cuanto a la onerosidad, esta queda demostrada a través del medio de pago ya sea de cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago, en tanto que la transmisión de dominio debe respaldarse mediante documentación contable como la factura o nota fiscal original, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues de lo contrario se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual correspondería la aplicación del parág. II, del art. 8 de la L. N° 2492 (CTB), es decir tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el Sujeto Pasivo, asimismo, si bien en la citada Ley no existe norma expresa referida a los libros contables, en aplicación del art. 5-II de la L. N° 2492 (CTB), relativo a la supletoriedad corresponde aplicar lo dispuesto en el Código de Comercio que en los arts. 36, 37 y 40, establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación de sus actos sujetos a contabilización, el referido art. 37, indica que podrá llevarse registros auxiliares a fin de exponer de forma clara la contabilidad debiendo legalizar estos registros auxiliares, para ser considerados como prueba.

Por lo que para el caso no se constata documentación contable que sustente la efectiva realización de los gastos según las Facturas Nos. 482, 89, 27262, 27265, 27610, 139, 141, 491, 807, 1248, 1250, 1474, 3120, 3651, 3654, 3894, 4303, 811, 817, 821, 1355, 215, 4869, 4871, 5020, 5286, 5759, 5872, 5874, 5970, 6084, 6086, 6723, 7199, 7201, 7768, 8422, 8732, 34276, 9496, 9966, 9968, 9969, 10523, 10620, 11805, 11806, 11807, 12281, 12837, 12839, 13525, 14021, 14023, 14247, 3472, 833 y 7064 (fs. 26, 30, 34, 38, 42, 46, 50, 54, 58, 62, 66, 70, 74, 78, 82, 86, 90, 94, 100, 110, 114, 118, 122, 126, 130, 134, 138, 142, 146, 150, 154, 158, 162, 166, 170, 174, 178, 189, 192, 196, 200, 203, 207, 211, 215, 219, 223, 227, 231, 235, 239, 243, 247, 251, 255, 259 y 263 de antecedentes administrativos c.l i c. II); y que permita conocer y tomar convicción de la forma y el medio de pago, el registro del ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos.

Por otro lado la observación con Código "B", que refiere la emisión de la factura a otro NIT, Razón Social y no consigna NIT del contribuyente, se tiene a la factura No. 11806 emitida por la Cervecería Boliviana Nacional (CBN), de la compulsa a la referida nota fiscal, se evidencia que la misma fue emitida a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza con NIT2287692011, cursante a fs. 219 de antecedentes administrativos c.II; y no así a Juan Mendoza Rojas con NIT 288958019 (sujeto pasivo de la presente verificación), siendo correcta la observación de la Administración Tributaria a la mencionada nota fiscal – entre otras- en cuanto a la titularidad del comprador de la transacción conforme al Art. 41, parágrafo I, num. 4) de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007.

Por lo anotado, al no haber demostrado el Sujeto Pasivo, con documentación la acreditación del crédito fiscal por las facturas observadas por la Administración Tributaria corresponde en este punto mantener firme la depuración del Crédito Fiscal.

Deuda tributaria y crédito fiscal.

Como se dijo el punto relativo a la Fiscalización del crédito fiscal los arts. 8 y 9 de la L. N° 843 (TO), el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, por lo que cualquier observación o depuración que efectúe la Administración Tributaria, a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, o sea una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos del crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente; de lo cual se desprende que el crédito fiscal mal apropiado tiene una incidencia fiscal, que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal, además se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria se encuentra investida de amplias facultades para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, para que de manera indistinta pueda a través de proceso específicos, verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA y como resultado, establecer la existencia o no de deuda tributaria, lo cual ocurrió en el caso de autos, incumplimiento que fue detallado en los puntos precedentes.

De la deuda tributaria y sanción.

Conforme se ha fundamentado en los puntos anteriores, se ha constatado los reparos determinados en contra del demandante por el incumplimiento de obligaciones tributarias, que generaron una sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

En esa secuencia la Administración Tributaria notificó a Juan Mendoza Rojas con la R.D. N° 623/2013 de 04 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010, de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al parág. I del art. 60 de la L. N° 2492 (CTB), comenzó el 1 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2015, empero fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad para determinar y sancionar la Administración Tributaria, no siendo aplicable además el computo de 2 años ya que no se cumple lo estipulado por el art.108-I-1 de la L. N° 2492, por cuanto el inicio de la ejecución tributaria debe ser realizado con la Notificación de la Resolución Determinativa firme, lo cual no ocurrió, por haber sido la misma impugnada y que concluyó con la Resolución Jerárquica impugnada mediante el presente proceso Contencioso Administrativo. En tal sentido no se evidencia que se haya operado la prescripción impetrada.

De la multa de incumplimiento a deberes formales.

De la revisión de antecedentes se constata que el 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante requerimiento N° 00120188, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Débito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, otros medios fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los Proveedores y otra documentación que el fiscalizador solicite, es así que, el 21 de mayo de 2013, el sujeto pasivo mediante nota solicitó la ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida por 10 días hábiles más; al efecto, el SIN le otorgó 3 días hábiles para la presentación de la documentación requerida, mediante Proveído No. 24-1289-13, notificado el 22 de mayo de 2013, asimismo, es evidente que el 24 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, según Acta de recepción de Documentos, recibió de Juan Mendoza Rojas documentación consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos julio, agosto y septiembre de 2010; Extractos Bancarios; con una aclaración que los comprobantes de ingreso y egreso con sus respaldos, Libros de Contabilidad, Kardex, inventarios y otros medios fehacientes de pago que no fueron presentados que cursan a fs. 308 de antecedentes administrativos c. II, por tal motivo el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058186; por la contravención de incumplimiento de deber formal de entrega de toda documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos; contravención sancionada con una multa de 1.500 UFV., y que derivó en la emisión de la repetida Resolución Determinativa.

El art. 64 de la L. N° 2492, así como la RND 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables que se encuentran en el código tributario, Leyes Impositivas, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de alcance reglamentario asimismo señala que el incumplimiento de deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria; de la misma forma en el art. 8 de la citada Resolución establece que comete contravención por incumplimiento de deberes formales el sujeto pasivo o tercero responsable que por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos deberes y por consiguiente estará sujeto a las sanciones dispuestas en las normas vigentes; por su parte el art. 11, refiere que una de las sanciones por incumplimiento de Deberes Formales es la multa, fijada en los límites del art. 162 del Cód. Trib., además el Anexo A consolidado de esta resolución normativa en su num. 4.1 establece que el incumplimiento al Deber Formal de la "Entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos" tendrá una sanción para personas naturales de 1.500 UFV. Finalmente la

imposición de Sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales no inhibe la facultad de la Administración Tributaria, a determinar la existencia de otras obligaciones tributarias así fuere que el incumplimiento se encuentre relacionado con un mismo impuesto y periodo. En se sentido al incumplir el deber formal de presentación de la documentación requerida corresponde la sanción establecida; el hecho de que el contribuyente haya presentado sólo algunos documentos no enerva el hecho comprobado de que no presentó la totalidad de la documentación solicitada.

Actividad de mayorista.

Sobre la alusión de que el demandante tiene una actividad económica de mayorista y que las facturas utilizadas por éste fueron legales y válidas para la deducción del crédito, esa su actividad económica no fue desconocida por la administración tributaria que consideró su calidad a tiempo de revisar las facturas posteriormente depuradas, al margen que sobre la legalidad o no de las misma ya se ha argumentado en los puntos anteriores, por lo que no corresponde ya su consideración.

V. Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante, no son consistentes y no demuestra las violaciones que acusa, por el contrario la AGIT con la emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, procedió conforme a la normativa administrativa tributaria en base a los principios que rigen el procedimiento administrativo precautelando el debido proceso previsto en el art. 115-II de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 38, interpuesta por Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0669/2014, de 28 de abril.

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

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

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



629

**Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza c/ Gobierno Autónomo Municipal de Oruro**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 70 a 73 Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 696/2014, de 05 de mayo (fs. 5 a 28), el memorial de contestación de fs. 45 a 49, la réplica de fs. 70 a 73, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda:

I.1. Antecedentes de la demanda Que Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, se apersonó por memorial de fs. 30 a 35, manifestando que al amparo de lo establecido en los arts. 147 del Cód. Trib. y arts. 778, 780 del Cód. Pdto. Civ. y art. 10-I de la L. N° 212, interpone demanda contenciosa administrativa, en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0696/2014 de 05 de mayo.

Expresa que la Resolución impugnada, en su contenido, no cumple con la Ley Tributaria ni hizo consideración de los antecedentes; en ese sentido, los fundamentos jurídicos de aspecto formal como los de fondo expresados en el recurso jerárquico, fueron ignorados, consiguientemente la decisión comprendida en la citada resolución, le causa grave perjuicio económico, al ser dicho fallo, contrario a los principios tributarios y se aleja totalmente de los preceptos reproducidos en el Cód. Trib. y normas conexas.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1. Incumplimiento del aspecto formal. Acto Administrativo notificado fuera de plazo.



Manifiesta que la R.D. N° 00927/2013 de 23 de agosto, fue notificada fuera del plazo establecido en el parág. I del art. 99 del Cód. Trib., refiriendo al respecto que la R.D. N° que consigna la 23 de agosto de 2013, fue emitida después de 8 meses y 25 días y notificada después de 10 meses fuera del plazo previsto en la norma citada precedentemente, por lo que correspondería que a partir del día 09 de noviembre de 2012 hasta el 07 de octubre de 2013, no se incluyan intereses, en aplicación del párrafo final del num. I del art. 99 de la L. N° 2492, citando al respecto la norma mencionada y el num. II del art. 83 del mismo cuerpo normativo; sin embargo, manifiesta, que esta inobservancia no fue considerada por la AGIT en la resolución jerárquica impugnada, hecho que quebranta los artículos señalados e implica el incumplimiento del art. 90 del Cód. Pdto. Civ., recurrible en el presente caso, por disposición del art. 7 y 5-11 del Cód. Trib.

1.3. En el aspecto de fondo determinación equivocada de la obligación tributaria.

1.3.1. Crédito Fiscal incorrectamente fiscalizado como deuda tributaria.

Refiere que la Administración Tributaria fiscalizó el crédito fiscal IVA contenido en las facturas por los periodos fiscales julio, noviembre y diciembre de la gestión 2010 en forma equivocada como deuda tributaria, no obstante fue validada, legalizada y confirmada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no siendo correcta ni legal la determinación del crédito fiscal como deuda tributaria, porque ambos conceptos son diferentes.

Así, el crédito fiscal, de acuerdo a lo establecido por el art. 8 de la L. N° 843, constituye un monto de dinero a favor del contribuyente en la determinación de la obligación tributaria, que se puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al fisco y que para restar el débito fiscal se utilizan todas las facturas o notas fiscales por los servicios y compras efectivamente realizadas, empero el contribuyente no tiene atribuciones, capacidad ni medios para controlar la declaración y pago de impuestos IVA e IT que efectúan al Fisco la personas naturales y/o jurídicas que emiten dichas facturas o notas fiscales. Es la Administración Tributaria la que previa revisión de los requisitos, autoriza y dosifica las facturas, a requerimiento del interesado; en ese sentido todas las facturas fiscales que se detallan en la demanda, procedentes de sus proveedores, y que fueron utilizadas para el crédito fiscal, son válidas según lo dispuesto por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 76 de la L. N° 2492.

Respecto a la deuda tributaria, transcribe el art. 47 del Cód. Trib., y refiere que esta se origina por la venta de servicios efectivamente realizados con la emisión oportuna de la factura o nota fiscal por el importe comercializado; posteriormente se realiza la declaración jurada mensual por el IVA e IT mediante los formularios correspondientes, por medio manual o virtual, sin embargo, no se cancelan al fisco los impuestos IVA e IT en los plazos previstos.

Por ello no es correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria, toda vez que la L. N° 843 ni la L. N° 2492, determinan que el crédito fiscal sea recaudado como deuda tributaria, porque no hay fórmula matemática para determinar y calcular el crédito fiscal como deuda tributaria, por el contrario, únicamente la fórmula:  $DT=TO \times (1+R/360) N+M$ , establecida en el art. 47 del Cód. trib., por lo que la citada fórmula bajo ningún concepto puede ser utilizada para fiscalizar, determinar y calcular el crédito fiscal como deuda tributaria. A continuación, luego de efectuar un detalle de las facturas válidas para crédito fiscal, señala que todas ellas son válidas según lo dispuesto por los arts. 8 de la L. N° 843 y art. 76 de la L. N° 2492, pues fueron dosificados y autorizados por la propia Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos exigidos para tales cometidos, por ello, no corresponde que las facturas señaladas, sean observadas.

1.3.2. Luego de hacer ciertas consideraciones respecto a la naturaleza y misión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y transcribir el párrafo VIII de la resolución impugnada, refiere que de la lectura de la cita realizada se evidencia que la AGIT efectuó un relato intrascendente sobre el débito fiscal y el crédito fiscal, con el que no pudo desvirtuar técnica ni jurídicamente los argumentos formulados en la fase administrativa, es decir que no ha demostrado la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal, todo lo contrario, enunció un concepto inventado por la propia AGIT indicando que el crédito fiscal, forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto del IVA.

1.3.3. Finalmente, manifiesta que la AGIT no pudo responder respecto a la prescripción de la Sanción de la multa establecida en el punto tercero de la R.D. N° 00927/2013 de 23 de agosto que asciende a Bs 145.751.- a la fecha de la referida resolución, por supuesta omisión de pago de los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010, toda vez que dicha sanción se encuentra prescrita de acuerdo a lo previsto en el art. 59 de la L. N° 2492. Al respecto, aclara que la multa del 100%, no constituye deuda tributaria, es más bien una contravención, es decir una sanción de multa administrativa igual al 100% del tributo omitido determinado a la fecha de la emisión de la resolución, por lo que al presente, la pretensión de la Gerencia Distrital La Paz de efectivizar el cobro de la citada multa consignada en la R.D. N° 0927/2013 no corresponde, de conformidad al art. 154-IV de la L. N° 2492 y el num. 1, parág. II del art. 109 del mismo cuerpo legal, toda vez que desde la gestión 2010 hasta el año 2014 han transcurrido más de dos años, y la administración Tributaria tenía el término perentorio de 2 años para ejecutar y cobrar la multa de Bs 145.751.

1.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y declare nula la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0696/2014 de 05 de mayo.

I. De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 38 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma sea citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, conminando además al demandante, al señalamiento de domicilio del tercero interesado. Subsana lo observado, por decreto de fs. 41, se dispuso que se notifique a la Gerencia Distrital I La Paz del Servicio

de Impuestos Nacionales, como tercero interesado, mediante provisión citatoria, encomendando su ejecución al Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 05 de noviembre de 2014 como consta a fs. 65, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 66 y recibida según cargo de fs. 66 vta., disponiéndose por providencia de fs. 67, su arribo al expediente. Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 45 a 49, y cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 05 de noviembre de 2014 como consta a fs. 65, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 66 y recibida según cargo de fs. 66 vta., disponiéndose por providencia de fs. 67, su arribo al expediente, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 07 de noviembre de 2013 (fs. 43), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada manifestó lo siguiente:

Que de acuerdo a lo establecido por el art. 36 de la L. N° 2341, existen dos condiciones para que un acto sea anulado, que el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión del contribuyente y por otro lado que la realización de las actuaciones administrativas, hubiesen sido efectuadas fuera del tiempo establecido para ellas, pero únicamente cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo; requisitos que en el caso presente no se han cumplido, pues el contribuyente no estuvo nunca en estado de indefensión, pues tuvo la oportunidad de presentar pruebas y descargos en todo momento y por otro lado, el plazo concedido por el art. 99 de la L. N° 2492, no es un término fatal, pero al margen de ello, la R.D. N° fue emitida dentro del plazo previsto y no resulta aplicable el art. 4 de la citada norma.

Al respecto, realiza una relación de antecedentes administrativos y finaliza señalando que no obstante que la administración Tributaria emitió la R.D. N° el 23 de agosto de 2013, y notificó al sujeto pasivo el 7 de octubre de 2013, es evidente la observación de la instancia de alzada en cuanto a que la R.D. N° fue emitida luego de 5 meses del término legalmente previsto y que su notificación se realizó luego de 7 meses, por lo que en la liquidación de la deuda tributaria debe aplicarse lo dispuesto por el art. 99. I de la L. N° 2492, es decir que al no haberse dictado resolución Determinativa dentro del plazo previsto, no corresponde la aplicación de los intereses sobre el tributo omitido, desde el día que debió dictarse, hasta el día de la notificación con el acto, por lo que dicha norma no establece la nulidad del acto administrativo o la pérdida de competencia de la autoridad que debe dictar el acto. Cita al respecto la S.C. N° 0731/2010-R.

En cuanto al crédito fiscal incorrectamente fiscalizado como deuda tributaria, como alega el demandante, señala que el Impuesto al Valor Agregado, adopta para su funcionamiento el método de sustracción, base financiera, impuesto contra impuesto y alícuota por dentro. En ese sentido, el art. 1 de la L. N° 843, crea el IVA sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obra, prestaciones de servicios y toda prestación realizada en el territorio del país, así como las importaciones definitivas, y que de acuerdo a los arts. 8 y 9 de la L. N° 843, el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, en consecuencia, cualquier observación o depuración que efectuó la Administración Tributaria a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal, tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, es decir, que una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal, conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos del crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente, de lo que se colige que un crédito fiscal mal apropiado, tiene incidencia fiscal que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento, habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal.

Sobre la prescripción alegada por el contribuyente, refiere que en cuanto al cómputo para la misma, para los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010, de acuerdo al art. 60-1 de la L. N° 2492, éste inició el 01 de enero de 2011 y concluía el 31 de diciembre de 2015 para los periodos julio y noviembre de 2010 y para el periodo diciembre de 2010, inició el 01 de enero de 2012 y concluía el 31 de diciembre de 2015, sin embargo fue interrumpido con la notificación de la R.D. N° el 07 de octubre de 2013, por lo que las facultades de la administración Tributaria para determinar y sancionar no se encontraban prescritas y respecto al plazo de 2 años para ejecutar y cobrar la multa por omisión de pago, de acuerdo al Código Tributario, la ejecución tributaria se inicia con la notificación de la resolución determinativa firme, por el total de la deuda tributaria, que en el caso presente no ocurrió, ya que la resolución determinativa, no cobró ejecutoria por haber sido impugnada ante la AGIT, por lo que no es posible aplicar el término de la prescripción para la ejecución de la sanción por omisión de pago.

Cita como línea doctrinal de la AGIT contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V. la Resolución STG-RJ/0462/2008, y como respaldo jurisprudencial, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

Por lo expuesto, reitera que los argumentos del demandante no son evidentes, y que la resolución impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución jerárquica.

#### II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0696/2014 de 5 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 70 a 73, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 74, corriéndose traslado para la réplica; en ausencia de la misma, por providencia de 102, se decretó autos para sentencia.

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

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

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

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

1. En 09 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, con la Orden de Verificación N° 00120VE00372, referido al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente (detalladas en el anexo) de los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010, requiriendo en el plazo de 5 días hábiles, la presentación de Declaraciones Juradas de los periodos observados, F-200 o 2010, Libro de Compras de los periodos observados, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso.

2. El 28 de noviembre de 2012, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPDF/VC/988/2012 de 09 de noviembre, que estableció sobre base cierta, la liquidación previa de la deuda tributaria emergente de la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas de compra observadas de los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010, como resultado de la verificación de la documentación presentada por el contribuyente y en base a la información obtenida del SIRAT II, estableciendo una deuda tributaria en favor del fisco de Bs 172.314.- UFV, que comprende el tributo omitido, mantenimiento de valor, interés y sanción preliminar, otorgándole al contribuyente, el plazo de 30 días para la formulación de descargos y presentación de pruebas.

4. Luego de la presentación de la documentación requerida, y la conclusión del informe de conclusiones en sentido que la documentación presentada no demostró que se hayan realizado efectivamente las transacciones señaladas por el contribuyente, el 7 de octubre de 2013, la Administración Tributaria, notificó a Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, con la R.D. N° 00927/13 de 23 de agosto, que determinó de oficio y sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente, en un monto de 99.643 UFV, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago correspondiente al IVA de los periodos fiscales, julio, noviembre y diciembre de 2010, equivalente a un monto de 78.494 UFV 's.

5. En virtud de lo anterior, el contribuyente Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, mediante memorial de fs. 14 a 17 del Anexo I, interpuso recurso de alzada en contra de la R.D. N° 00927/13, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0054/2014 de 20 de enero, que resolvió confirmar la resolución determinativa impugnada, ordenando que a momento de la liquidación, se aplique lo dispuesto en el párrafo segundo del parágrafo I del art. 99 de la L. N° 2492.

6. Mediante memorial de fs. 86 a 92, el contribuyente dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, mismo que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 696/2014 de 05 de mayo, que dispuso confirmar la resolución de alzada.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: 1. Si la R.D. N° fue notificada fuera del término establecido por el art. 99-1 de la L. N° 2492, y de ser evidente, si corresponde el cobro de intereses desde la fecha de notificación, o desde la fecha en que vencía el plazo para la emisión y notificación de dicha resolución. 2. Si el crédito fiscal fue erróneamente determinado como deuda tributaria y 3. Si corresponde declarar la prescripción de la multa determinada.

#### V.1. Análisis y fundamentación.

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

1. Respecto a la notificación fuera de plazo legal alegado por el demandante, de la lectura de la resolución de alzada, se tiene que, si bien en esta instancia evidenció y reconoció la demora en la emisión y notificación de las actuaciones por parte de la administración tributaria, quien debió dictar la resolución determinativa y notificar con la misma al contribuyente hasta el 28 de febrero de 2013, de acuerdo a lo previsto por el art. 99-1 de la L. N° 2492, y que la Resolución Determinativa se emitió el 23 de agosto de 2013, con un retraso de más de 6 meses, y se notificó con una demora de más de 8 meses; se estableció que no está contemplada la nulidad por incumplimiento de plazos, ni tampoco la

pérdida de la facultad de la administración tributaria para calificar la conducta del contribuyente y sancionarla por las contravenciones cometidas; sin embargo y no obstante haber reconocido los extremos señalados, aclaró que el art. 99-1 de la L. N° 2492 "...busca resguardar el principio de eficacia del procedimiento determinativo, garantizando al contribuyente que el mismo no se prolongue arbitrariamente; sin embargo esta normativa no contempla vicios de nulidad como consecuencia del incumplimiento de plazos; es decir, que los plazos establecidos son término que la ley prevé para que los actos de las administraciones tengan límites, pero si estos plazos son incumplidos, la ley establece otro tipo de provisiones como la no aplicación de intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse la resolución determinativa hasta el día de la notificación con dicho acto, aspecto que precisamente reclama el recurrente, en el presente caso considerando la notificación con la vista de cargo el 28 de noviembre de 2012 y los 30 días para presentar descargos que concluyen el 28 de diciembre de 2012, fecha a partir de la cual son computables los 60 días para que la administración tributaria dicte resolución determinativa, es decir hasta el 28 de febrero de 2013 y siendo evidente que se incumplió con el parág. I del art. 99 de la L. N° 2492, la administración tributaria no deberá aplicar intereses desde el 28 de febrero de 2013 hasta el 07 de octubre de 2013, fecha en que se notificó con la resolución determinativa".

La disposición trascrita fue reiterada por la autoridad de alzada en la parte dispositiva del referido fallo, confirmando la R.D. N° 00927/2013 de 23 de agosto, empero ordenando que a momento de la liquidación, se aplique lo dispuesto en el párrafo segundo, parág. I del art. 99 de la L. N° 2492, que de manera textual establece: "En caso que la administración tributaria no dictara resolución determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución".

Por lo expuesto se evidencia que la ARIT, atendió favorablemente a lo solicitado por el contribuyente, aunque no en los términos exactos de lo peticionado, toda vez que el demandante solicita no se incluyan intereses a partir del 09 de noviembre de 2012 hasta el 07 de octubre de 2013, siendo que lo correcto es lo determinado por la autoridad de alzada y ratificado en la instancia jerárquica, de acuerdo a la relación de fechas realizada anteriormente. En ese entendido, lo alegado por el contribuyente carece de asidero legal.

2. El demandante refiere que la Administración Tributaria fiscalizó el crédito fiscal (IVA) contenido en las facturas por los periodos fiscales julio, noviembre y diciembre de 2010 en forma equivocada como deuda tributaria, y que la misma fue validada, legalizada y confirmada por la AGIT, no siendo correcta, según su criterio, la determinación del crédito fiscal como deuda tributaria, al tratarse de conceptos diferentes; sobre el particular se establece lo siguiente: La Administración Tributaria, mediante Orden de Verificación N° 00120VE00372, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, con alcance al IVA, derivado de la verificación del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales julio, noviembre y diciembre de 2010.

Que como resultado de la verificación realizada de la documentación presentada por el contribuyente, la Administración Tributaria estableció que las facturas observadas y declaradas por el contribuyente, no eran válidas para descargo de crédito fiscal IVA, debido a que el proveedor de las mismas, se encuentra consignado en la lista del comunicado de prensa del Servicio de Impuestos Nacionales, informando que de acuerdo al proceso de investigación del comportamiento de las lista de contribuyentes, se evidenció que se produjo la entrega de facturas sin haberse realizado la efectiva transacción económica ni la transferencia de bienes y/o servicios, toda vez que en el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla ninguna actividad declarada, y al no existir medios fehacientes de pago que respalden la transacción efectuada, existe apropiación indebida de crédito fiscal en los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010.

Bajo esas premisas se establecieron las obligaciones impositivas del contribuyente, correspondientes al crédito fiscal IVA, indebidamente apropiado por los periodos julio, noviembre y diciembre de 2010; en ese sentido, de toda la información y documentación proporcionada por el contribuyente para su verificación, la Administración Tributaria estableció que las facturas observadas no eran válidas para el crédito fiscal, lo que derivó en la apropiación indebida de del crédito fiscal por parte del contribuyente, y de acuerdo a la Administración tributaria, se llegó a esa conclusión por dos factores: 1. "Que el proveedor se encuentra en el listado que informa respecto al comportamiento tributario, que evidencia que se produjo la entrega de facturas sin haberse realizado la efectiva transacción económica y en el domicilio registrado en el padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla la actividad declarada" y 2. "No presentó el contribuyente los medios fehacientes de pago que respalden la transacción efectuada".

En ese sentido, si bien es cierto lo señalado por el contribuyente en sentido que el crédito fiscal constituye un monto de dinero a favor del contribuyente en la determinación de la obligación tributaria, empero es claro que, si las facturas presentadas por el contribuyente, fueron declaradas no válidas para crédito fiscal (por las razones ya expuestas), los importes emergentes de ellas, constituyen pues apropiación indebida del crédito fiscal y esa conducta es tipificada como omisión de pago, motivo por el que la Administración Tributaria procedió a determinar la deuda tributaria, y no como mal entiende el demandante señalando que la Administración Tributaria fiscalizó el crédito fiscal IVA contenida en las facturas observadas en forma equivocada como deuda tributaria.

Por otro lado, el demandante refiere que es la Administración Tributaria la responsable de autorizar y dosificar las facturas, a requerimiento de los interesados que cumplan con los requisitos y efectúen el trámite correspondiente, y que por ello, las facturas observadas por el ente fiscal son absolutamente válidas para crédito fiscal, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 76 de la L. N° 2492.

En ese entendido, el art. 4 de la L. N° 843, establece que el hecho imponible se perfeccionará: "a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente... "; asimismo, el art. 8 de la misma norma dispone que del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: "El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de

prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen...".

Al respecto, si bien es evidente que la Administración Tributaria, es la facultada para la autorización y dosificación de facturas, que no puede responsabilizarse al contribuyente sobre la falsedad de las mismas, y que ese extremo resulta ser totalmente de responsabilidad del emisor, sobre quienes la Administración Tributaria tiene pleno conocimiento respecto a quienes autorizó la emisión de las facturas, en aplicación de lo dispuesto por el art. 100 de la L. N° 2492, que prevé que el Servicio de Impuestos Nacionales, tiene el deber inexcusable de investigar, controlar y fiscalizar los actos del emisor de la factura, en el caso presente, el ente fiscal a través de un comunicado de prensa, informó que "...en el proceso de investigación del comportamiento tributario de los contribuyentes detallados, se produjo la entrega de facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios, toda vez que en los domicilios registrados en el Padrón Nacional de Contribuyentes no se desarrolla ninguna de las actividades declaradas, ni se tiene conocimiento de la identidad de algunos titulares del NIT. Asimismo en el Padrón nacional de Contribuyentes se encuentran con la característica tributaria de "Domicilio desconocido". Por lo señalado, las facturas emitidas por estas personas naturales, no son válidas para crédito fiscal, por lo que se recomienda tener cuidado con la recepción de facturas y documentos de los Nlrs..."; de lo expuesto se observa que la Administración Tributaria, efectivamente, advirtió sobre la circulación de facturas otorgadas por personas que estaban observadas por la entidad fiscal, entre las que se encuentra Pedro Mamani Gabriel, emisor de las facturas observadas.

Ahora bien, al margen de lo señalado, no obstante que el referido comunicado de prensa fue publicado recién el 18 de marzo de 2012, y que las facturas cuestionadas fueron emitidas la gestión 2010, la Administración Tributaria invalidó el crédito fiscal de las facturas observadas, porque estas no fueron respaldadas con medios de pago que acrediten la transacción efectuada; en ese entendido, tal como señala la resolución jerárquica, según la consulta al Padrón de Contribuyentes, el sujeto pasivo tiene como actividad principal la Importación y exportación y la compras efectuadas con las facturas observadas, del proveedor Pedro Mamani Gabriel, están referidas a la compra de impresoras, monitores y otros accesorios, por montos de dinero considerables, sin embargo, el contribuyente no ofreció elementos que demuestren que esas compras efectivamente fueron realizadas por el sujeto pasivo. En relación con lo anterior, el art. 70-4 de la L. N° 2492, respecto a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, dispone: "4. Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas 5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden..."; así como D.S. N° 27310, en su art. 37 establece respecto a los medios de pago medios fehacientes de pago, establece que "las compras por importes mayores a cincuenta mil Unidades de Fomento a la Vivienda (50.000 UFV's), deberán ser acreditados por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de medios fehacientes de pago para que la administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente..." En ese entendido, el contribuyente desde su notificación con la primera actuación del proceso de determinación, fue emplazado a la presentación de toda la documentación que respalde las facturas observadas y la transacción efectuada. Empero, no logró demostrar que las transacciones se hubieran realizado efectivamente, por lo que el establecer el crédito fiscal de las facturas observadas como indebidamente apropiado, fue una determinación correcta.

3. Respecto a la prescripción de la sanción de la multa establecida en el punto tercero de la R.D. N°, que según señala el demandante se encontraría prescrita de conformidad a lo dispuesto por el art. 59-III de la L. N° 2492, toda vez que al ser la multa una sanción, la acción administrativa para ejecutar la misma, prescribe en dos años de acuerdo a lo dispuesto por el art. 154-IV de la L. N° 2492, en concordancia con el num. 1, parág. II del art. 109 del mismo cuerpo normativo, toda vez que al haberse producido el hecho generador el año 2010, hasta el 2014, transcurrieron más de dos años; corresponde precisar lo siguiente:

De acuerdo a lo establecido por el art. 108-I-1 de la L. N° 2492, la ejecución tributaria se realizará por la Administración Tributaria con la notificación de "1. Resolución Determinativa o Sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria". Del mismo modo, el num. 3 del parág. I y III del art. 59 de la L. N° 2492, establece que "I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la Administración Tributaria para: (...) 3. Imponer sanciones administrativas. (...) III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias, prescribe a los 2 años". Sin embargo el contribuyente, con tomó en cuenta que en el presente procedimiento sancionatorio, vinculado al proceso de determinación, se estableció la sanción administrativa por la contravención de omisión de pago, y que una vez que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria, firme y exigible al tenor de lo establecido en el art. 60-III, la R.D. N° CITE SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/00927/2013 de 23 de agosto, recién podría ser ejecutada.

Bajo ese marco normativo, debe entenderse que tanto para imponer como para ejecutar sanciones administrativas, la Administración Tributaria tiene el plazo de 4 años, término que empieza a correr desde la fecha de notificación con la Resolución Determinativa, que se efectuó el 07 de octubre de 2013, con lo que se desvirtúa lo alegado por el contribuyente.

## V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0696/2014 de 05 de mayo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, en resguardo además del derecho al debido proceso; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 30 a 35, interpuesta por Alfredo Enrique Mendoza Alcoreza, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0696/2014 de 05 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

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

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



630

**Empresa Constructora VENTURA JULGER ASOCIADOS S.R.L. c/  
Gobierno Autónomo Municipal de Oruro  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 385 a 393, subsanada de fs. 397 a 400 interpuesta por Marcelo Cortez Gutiérrez, en representación de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., contra el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, el decreto de autos de fs. 509 y los antecedentes procesales.

#### I. Contenido de la demanda.

Bajo el denominativo "Fundamentos de Hecho", el demandante manifiesta que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, suscribió contratos con la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., para la ejecución de los siguientes proyectos:

1. Mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 018/2006 de 28 de mayo de 2006, se adjudicó la ejecución del proyecto "Empedrado de la Junta Vecinal Rafael Pabón II", por un monto de 128.001.23; requiriéndose durante la ejecución de la obra, la incorporación de nuevos ítems, motivo por el cual se suscribió en virtud de ello, el 27 de noviembre de 2006, un contrato modificatorio que aprobó un monto actualizado de Bs 159.843.75; En 07 de febrero de 2007, se procedió a la entrega definitiva de la obra, con la conformidad de la parte contratante, toda vez que las observaciones realizadas por la entidad contratante, fueron subsanadas en su totalidad, tal como evidencia la prueba adjunta; no obstante ello, refiere que no se fue procesada la planilla de cierre, mucho menos su liquidación y pago, adeudándole a la empresa la suma de Bs 56.574.61.

2. Mediante Invitación Directa N° 134/06, la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, convocó a empresas constructoras para la ejecución del proyecto "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón Fase III", adjudicándose el mismo la empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., por lo que se suscribió el Contrato de Obra N° 144/2006 de 13 de diciembre de 2006, por un monto de Bs 149.764.08; Conforme la aprobación de la Orden de cambio de 26 de marzo de 2007, se incrementó el monto establecido en Bs 14.859.62; haciendo un total de Bs 164.623.71; En 02 de mayo de 2007, se procedió a la entrega definitiva de la obra, tal cual consta en el acta de entrega, en la que la parte contratante manifestó su conformidad; sin embargo, no se hizo efectiva la liquidación de la planilla de cierre, que ni siquiera fue procesada, y consecuentemente, no se hizo efectivo el pago del monto adeudado que asciende a Bs 23.612.55.

3. Mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 135/2006 de 14 de noviembre, se adjudicó la ejecución de la obra "Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía" a la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., suscribiéndose en ese contexto, el Contrato de Obra N° 145/2006 de 13 de diciembre. En cumplimiento y ejecución del señalado contrato, y como consta en el Libro de Órdenes, se requirió la incorporación de nuevos ítems, en virtud a lo que se suscribió el Contrato Modificatorio, aprobado el 06 de abril de 2007, con un monto actualizado de 178.737.82; En 02 de mayo de 2007 se procedió a la entrega definitiva de la obra que fue realizada de acuerdo a las especificaciones técnicas requeridas, tal cual consta en el acta, que fue suscrita con la conformidad de la entidad contratante, empero tampoco se procesó la planilla de cierre, ni se hizo efectiva su liquidación, ascendiendo el monto adeudado a Bs 42.153.55.

Señala que el cambio constante de autoridades en el Gobierno Municipal de Oruro, impide que se proceda al cierre de los proyectos señalados, y que el Director de Obras Públicas de la entidad demandada refiere que mientras no se le otorgue memorándum de designación, no puede viabilizar el cierre de los proyectos, y que toda la documentación referente a los tres procesos, están en poder del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, sin embargo por negligencia de los funcionarios de la institución municipal, no se procesaron las planillas de cierre, realizando la retención indebida de la planillas en forma indefinida, en desmedro de los intereses de la empresa, sin que dicho incumplimiento sea atribuible a la empresa, pues se adjuntó y presentó toda la documentación requerida en tiempo oportuno, realizándose la solicitud de pago en reiteradas oportunidades.

Seguidamente, dentro de los fundamentos de derecho de la demanda, realiza citas de normativa, doctrina y jurisprudencia respecto al cumplimiento de obligación, sobre el resarcimiento por incumplimiento de contrato, sobre los contratos en general, contratos administrativos, procesos contenciosos y sobre la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, reiterando respecto a las obligaciones pendientes de pago, que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, no realizó el pago de liquidación final por la ejecución de las obras "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón II", "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón III" y "Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía", pese a haber sido estas entregadas en tiempo oportuno y dentro del plazo establecido, con plena conformidad y satisfacción de la parte contratante, monto que asciende a Bs 122.340.74.

Con carácter previo a la admisión de la demanda, por decreto de fs. 395, se dispuso que el demandante cumpla con lo dispuesto en los incs. 6 y 76 del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señalando los hechos expuestos en que se fundare la demanda, expuestos con claridad y precisión, además del derecho expuesto sucintamente.

En cumplimiento con lo señalado precedentemente, mediante memorial de fs. 397 a 400, el demandante presentó memorial, reiterando los argumentos expuestos en los fundamentos de hecho de la demanda principal.

### I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, dicte sentencia declarando probada la demanda y como consecuencia se disponga que la Honorable Alcaldía Municipal, hoy Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, pague a la Empresa Constructora Ventura Julguer Asociados SRL, la suma de Bs 122.340.74; por la ejecución de los proyectos "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón II", "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón III" y "Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía", mas incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios.

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

Que por providencia de fs. 402, se admitió la demanda contenciosa interpuesta por Marcelo Cortéz Gutiérrez en representación de la Empresa Constructora Ventura Julguer Asociados SRL., corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que se libre provisión citatoria encomendando su cumplimiento a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de Oruro.

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 19 de febrero de 2015 como consta a fs. 435, fue devuelta la provisión citatoria y recibida según cargo de fs. 436, disponiéndose por providencia de fs. 437, su arribo al expediente.

Mediante providencia de fs. 440, revisados que fueron los actuados procesales, y en vista de no existir respuesta del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, se declaró la rebeldía de la entidad municipal, disponiéndose que asuma defensa en el estado en que se encuentre la causa.

Asimismo, de conformidad al art. 353 del Cód. Pdto. Civ., se trabó la relación procesal calificándose el proceso como ordinario de puro derecho, reservándose el decreto de autos hasta la devolución de la orden Instruida del Procurador general del Estado debidamente diligenciada.

Con la notificación al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro con el decreto que declara su rebeldía de fs. 476 y la notificación al Procurador General del Estado de fs. 507, mediante proveído de fs. 509, se decretó Autos para Sentencia.

### III. De la problemática planteada.

Establecidos los hechos demandados, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia radica en establecer si corresponde que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, pague la suma de Bs 122.340.74; a la Empresa Constructora Ventura Julguer Asociados SRL, saldo emergente de la ejecución de los proyectos adjudicados por la empresa demandante, a convocatoria de entidad municipal y que no habrían sido cancelados luego de la entrega y recepción satisfactoria de las mismas.

### III.- Antecedentes procesales y analisis de la problemática planteada.

Que el proceso contencioso reglado por el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., está previsto para los casos en los que hubiere contención emergente de contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones de la Constitución Política del Estado.

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso, corresponde analizar los términos de la demanda y determinar lo que en derecho corresponda.

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

A fs. 12 del expediente, consta Minuta de Contrato, registrado ante Notario de Fe Pública del Distrito de Oruro, Trifonia Ojeda Calluni, suscrito entre Edgar Rafael Bazán Ortega y Job Norberto Uyuni Argandoña, en su condición de H. Alcalde Municipal de Oruro y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, respectivamente, como contratante, y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., representada por Esteban Ventura Martínez, denominado contratista; estableciendo, entre otros aspectos, como objeto del contrato, la ejecución de los trabajos necesarios para el Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía, hasta su acabado completo, en un plazo de 90 días calendario, computados a partir de la fecha en que el Supervisor expida la Orden de Proceder, por orden del Contratante, estableciendo como monto total propuesto y aceptado por ambas partes para la ejecución del mencionado contrato, la suma de Bs 143.175.39.

De fs. 124 a 126, corre Orden de Cambio N° 1 y Aprobación de Orden de Cambio N° 1, en la que se acuerda el incremento al monto original del contrato, en la suma de Bs 14.191.72; haciendo un monto actualizado de Bs 157.367.11; incrementando de igual modo el plazo para la ejecución y entrega del proyecto en 20 días adicionales, estableciendo un plazo final de 110 días; Orden de Cambio que fue debidamente aprobada y suscrita en señal de aceptación por el Honorable Alcalde Municipal de Oruro, el Oficial Mayor de Desarrollo Urbano, el Director de Obras Públicas, el Supervisor de Obra y el Fiscal de Obra, aceptando por su parte la Empresa Ventura Julger Asociados, cumplir con la Orden de Cambio N° 1, en todos sus términos.

De fs. 128 a 130, se adjunta el Contrato Modificatorio N° 1, que establece un incremento por contrato modificatorio de Bs 21.370,71; quedando de manera definitiva como monto actualizado por Contrato Modificatorio N° 1, la suma de Bs 178.737.82; incrementando además el plazo de ejecución en días calendario, señalando entonces como fecha de inicio según orden de proceder, el 26 de diciembre de 2006 y la fecha de conclusión final, el 26 de abril de 2007; documento que fue suscrito por el Alcalde Municipal de la Ciudad de Oruro, funcionarios de la entidad municipal y el responsable de la empresa contratista, instruyendo al contratista el cumplimiento del referido Contrato Modificatorio N° 1, correspondiente al Proyecto Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía.

De acuerdo al Acta de Recepción Provisional de Obra de fs. 24 a 26, el día 26 de abril de 2007, se procedió a la recepción provisional del proyecto "Empedrado J. V. Villa Armonía", documento que luego de señalar las referencias del proyecto, hace referencia a dos observaciones, mismas que la empresa contratista se comprometió a corregir, dentro de un tiempo máximo de 20 días calendario, de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

De fs. 27 a 29 del expediente, cursa Acta de Recepción Definitiva del proyecto "Empedrado J.V. Villa Armonía", que contiene entre las referencias finales, la ubicación del Proyecto, monto original de contrato Bs 143.175.39; Incremento por Contrato Modificatorio N° 1 Bs 14.299.92; incremento por O. de C N° 1, Bs 21.370.71; variación porcentual total 14.93%; monto contrato actualizado Bs 178.846.21; variación porcentual 14.80%.

Establece además como fecha de inicio el 26 de diciembre de 2006, fecha de conclusión el 26 de abril de 2007, plazo contractual 90 días calendario y tiempo de ejecución 121 días calendario, y la descripción del proyecto, concretamente, las obras civiles que se desarrollaron en la ejecución del proyecto, mismas que según señala fueron realizados tomando en cuenta las especificaciones técnicas requeridas, acotando además que habiéndose efectuado la revisión correspondiente de la obra, se advirtió que las observaciones anotadas en la recepción provisional, fueron subsanadas en su totalidad. En señal de conformidad, firmaron el referido documento, por la Alcaldía Municipal de Oruro, el supervisor de obra, el fiscal de obra, el jefe de unidad de bienes y servicio y el director de obras públicas; y por la empresa contratista, su representante legal.

Asimismo, a fs. 34, se adjunta Certificado de Pago N° 2 (Panilla de Cierre) elaborado por la empresa contratista, que al margen de señalar una serie de datos referidos a los plazos contractuales y estadísticas de avance de obras, realiza un resumen de montos, estableciendo como monto actualizado del contrato, con las modificaciones de la Orden de Cambio N° 1 y el Contrato Modificatorio N° 1, la suma de Bs 178.737.82; refiriendo un importe ejecutado hasta el periodo anterior de Bs 134.936.49; un importe del presente periodo de Bs 43.801,33; devolución de anticipo Bs 1.647.78; haciendo un total líquido pagable de Bs 42.153.55.

III.2. De fs. 247 a 258 del expediente, consta Minuta de Contrato, registrado ante Notario de Fe Pública del Distrito de Oruro, Trifonia Ojeda Calluni, suscrito entre Edgar Rafael Bazán Ortega y Job Norberto Uyuni Argandoña, en su condición de H. Alcalde Municipal de Oruro y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, respectivamente, como contratante, y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., representada por Esteban Ventura Martínez, denominado contratista; estableciendo, entre otros aspectos, como objeto del contrato, la ejecución de los trabajos necesarios para el Empedrado Junta Vecinal "Rafael Pabón II", hasta su acabado completo, en un plazo de 80 días calendario, computados a partir de la fecha en que el Supervisor expida la Orden de Proceder, por orden del Contratante, estableciendo como monto total propuesto y aceptado por ambas partes para la ejecución del mencionado contrato, la suma de Bs 128.001.23.

De fs. 238 a 240, corre Orden de Cambio N° 1 y Aprobación de Orden de Cambio N° 1, en la que se acuerda el incremento al monto original del contrato, en la suma de Bs 12.719,32; haciendo un monto total actualizado de Bs 140.719.93, incrementando de igual modo el plazo para la ejecución y entrega del proyecto en 43 días adicionales, estableciendo un plazo final de 123 días calendario; orden de cambio que fue recomendada por el supervisor de obra, autorizada por el director de obras públicas, conforme el visto bueno del fiscal de obra y autorizado por el oficial mayor de desarrollo urbano y el Alcalde Municipal de Oruro, instruyendo al contratista, el cumplimiento de la referida orden de cambio, aceptando por su parte la Empresa Ventura Julger Asociados, cumplir con la Orden de Cambio N° 1, en todos sus términos.

De fs. 242 a 244, se adjunta el Contrato Modificatorio N° 1, que establece un incremento por contrato modificatorio de Bs 19.123.75; quedando de manera definitiva como monto actualizado por Contrato Modificatorio N° 1, la suma de Bs 159.843.75; incrementando además el plazo de ejecución en 43 días calendario, señalando entonces como fecha de inicio según orden de proceder, el 05 de agosto de 2006 y la fecha de conclusión final, el 18 de enero de 2007; documento que fue recomendado y suscrito por el Supervisor de Obra, autorizado por el Director de Obras Públicas, conforme al visto bueno del Fiscal de Obra, autorizado por el Oficial Mayor de Desarrollo Urbano y Autorizado por el H. Alcalde Municipal de Oruro, instruyendo al contratista el cumplimiento del referido Contrato Modificatorio N° 1, correspondiente al Proyecto



Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía, aceptando por su parte el representante de la empresa contratista, cumplir el contrato modificatorio en todos sus términos.

De acuerdo al Acta de Recepción Provisional de Obra de fs. 148 a 150, el día 07 de febrero de 2007, se procedió a la recepción provisional del proyecto "Empedrado J. V. Rafael Pabón II", documento que luego de señalar las referencias del proyecto, identifica dos observaciones, mismas que la empresa contratista se comprometió a corregir, dentro de un tiempo máximo de 20 días calendario, de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

De fs. 144 a 146 del expediente, cursa acta de recepción definitiva del proyecto "Empedrado J.V. Rafael Pabón II", que contiene entre las referencias finales del proyecto, la ubicación del Proyecto, monto original de contrato Bs 128.000.23; Incremento por Contrato Modificatorio N° 1 Bs 12.719.32; incremento por O. de C N° 1, Bs 18.936.75; variación porcentual total 14.79%; monto total de la obra Bs 159.754.92.

Establece además como fecha de inicio el 05 de agosto de 2006, fecha de conclusión el 18 de enero de 2007, plazo contractual 90 días calendario y tiempo de ejecución 137 días calendario, y la descripción del proyecto, concretamente, las obras civiles que se desarrollaron en la ejecución del proyecto, mismas que según señala, fueron realizados tomando en cuenta las especificaciones técnicas requeridas, acotando además que habiéndose efectuado la revisión correspondiente de la obra, se advirtió que las observaciones anotadas en la recepción provisional, fueron subsanadas en su totalidad. En señal de conformidad, firmaron el referido documento, por la Alcaldía Municipal de Oruro, el Supervisor de Obra, el Fiscal de Obra, el Jefe de Unidad de Bienes y Servicio y el Director de Obras Públicas; y por la empresa contratista, su representante legal.

Asimismo, a fs. 34, se adjunta Certificado de Pago N° 2 (Panilla de Cierre), que al margen de señalar una serie de datos referidos a los plazos contractuales y estadísticas de avance de obras, realiza un resumen de montos, estableciendo como monto actualizado del contrato, con las modificaciones de la Orden de Cambio N° 1 y el Contrato Modificatorio N° 1, la suma de Bs 159.755.92; estableciendo un importe ejecutado hasta el periodo anterior de Bs 96.976.33; importe del presente periodo de Bs 62.779.59; importe ejecutado hasta la fecha Bs 62.779.59; restitución de anticipo Planilla N° 2 Bs 6.204.98; total líquido pagable Bs 56.574.61.

III.3. De fs. 259 a 269 del expediente, consta Minuta de Contrato, registrado ante Notario de Fe Pública del Distrito de Oruro, Trifonia Ojeda Calluni, suscrito entre Edgar Rafael Bazán Ortega y Job Norberto Uyuni Argandoña, en su condición de H. Alcalde Municipal de Oruro y Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, respectivamente, como contratante, y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., representada por Esteban Ventura Martínez, denominado contratista; estableciendo, entre otros aspectos, como objeto del contrato, la ejecución de los trabajos necesarios para el Empedrado Junta Vecinal "Rafael Pabón Fase III", hasta su acabado completo, en un plazo de 90 días calendario, computados a partir de la fecha en que el Supervisor expida la Orden de Proceder, por orden del Contratante, estableciendo como monto total propuesto y aceptado por ambas partes para la ejecución del mencionado contrato, la suma de Bs 149.764.08.

De fs. 369 a 371, cursa Orden de Cambio N° 1 y Aprobación de Orden de Cambio N° 1, en la que se acuerda el incremento al monto original del contrato, en la suma de Bs 14.859.62; haciendo un monto total actualizado de Bs 164.623.71; incrementando de igual modo el plazo para la ejecución y entrega del proyecto en 20 días adicionales, estableciendo un plazo final de 110 días calendario, estableciendo como fecha de inicio según orden proceder, el 26 de diciembre de 2006 y fecha de conclusión según la Orden de Cambio N° 1, el 16 de abril de 2007; Documento que fue recomendado por el Supervisor de Obra, autorizada por el Director de Obras Públicas, conforme el visto bueno del Fiscal de Obra y autorizado por el Oficial Mayor de Desarrollo Urbano y el H. Alcalde Municipal de Oruro, instruyendo al contratista, el cumplimiento de la referida Orden de Cambio, aceptando por su parte la Empresa Ventura Julger Asociados, cumplir con la Orden de Cambio N° 1, en todos sus términos.

De acuerdo al Acta de Recepción Provisional de Obra de fs. 361 a 363, el día 11 de abril de 2007, se procedió a la recepción provisional del proyecto "Empedrado J. V. Rafael Pabón III", documento que luego de señalar las referencias del proyecto, identifica dos observaciones, mismas que la empresa contratista se comprometió a corregir, dentro de un tiempo máximo de 20 días calendario, de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

De fs. 365 a 367 del expediente (fs. 270 a 272, originales), cursa Acta de Recepción Definitiva del Proyecto "Empedrado J.V. Rafael Pabón III", que contiene entre las referencias finales del proyecto, la ubicación del Proyecto, monto original de contrato Bs 149.764,08; incremento por O. C. N° 1, Bs 14.720.70; monto contrato actualizado Bs 164.484.78; y variación porcentual 9.83%.

Establece además como fecha de inicio el 26 de diciembre de 2006, fecha de conclusión el 26 de marzo, plazo contractual 90 días calendario y tiempo de ejecución total, 105 días calendario; y la descripción del proyecto, concretamente, las obras civiles que se desarrollaron en la ejecución del mismo, que según señala, fueron realizados tomando en cuenta las especificaciones técnicas requeridas, acotando además que, habiéndose efectuado la revisión correspondiente de la obra, se advirtió que las observaciones anotadas en la recepción provisional, fueron subsanadas en su totalidad. En señal de conformidad, firmaron el referido documento, por la Alcaldía Municipal de Oruro, el supervisor de obra, el fiscal de obra, el jefe de unidad de bienes y servicio y el director de obras públicas; y por la empresa contratista, su representante legal.

Asimismo, a fs. 34, se adjunta Certificado de Pago N° 2 (Panilla de Cierre) elaborado por la empresa contratista, que al margen de señalar una serie de datos referidos a los plazos contractuales y estadísticas de avance de obras, realiza un resumen de montos, estableciendo como monto actualizado del contrato, con las modificaciones de la Orden de Cambio N° 1, la suma de Bs 164.623.70; estableciendo un importe ejecutado hasta el periodo anterior de Bs 138.822.92; importe del presente periodo de Bs 25.800.78; importe ejecutado hasta la fecha Bs 25.800.78; anticipo Bs 29.952.82; restitución de anticipo de planilla N° 2 (saldo) Bs 2.188.23.98; total líquido pagable Bs 23.612.55.

Ahora bien; los datos expresados hasta el momento, extraídos de la documentación presentada por el demandante, evidencian la existencia de tres contratos de obra suscritos por la entonces Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, hoy Gobierno Autónomo Municipal de

Oruro, con la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., para la ejecución del “Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía”, “Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón Fase II” y “Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón Fase III”; que fueron modificados en cuanto a su plazo de entrega y en el monto del contrato, a través de Órdenes de Cambio y Contratos Modificatorios tal cual evidencian los antecedentes referidos precedentemente. Del mismo modo, se observa que existió la entrega provisional de las obras en cuestión y que ante las observaciones efectuadas por personeros de la entidad municipal, la empresa constructora subsanó las mismas, derivando más adelante, en la entrega definitiva de las obras, tal cual evidencian las actas de recepción definitiva de las tres obras objeto de litigio (de manera individual), mismas que fueron firmadas por la parte contratante, en señal de conformidad.

Así mismo, se hizo referencia a los Certificados de Pago N° 2, Planilla Final de Cierre (en los tres casos), elaborados por la empresa constructora, pero que no fueron rubricados por los representantes de la entidad contratante, mismos que arrojan cifras que la entidad municipal adeuda a la empresa contratista, y que hasta la fecha no habrían sido canceladas.

Al respecto, adicionalmente a los documentos a los que se hizo referencia en la exposición de antecedentes, se adjuntan documentos dirigidos del Gerente General de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., a autoridades jerárquicas de la Alcaldía Municipal de Oruro, solicitando en reiteradas ocasiones, la elaboración y cancelación de las planillas pendientes por la ejecución de varias obras, entre ellas, el Empedrado Rafael Pabón II, Empedrado Rafael Pabón III y en Empedrado Villa Armonía, adjuntando incluso la planilla final de cierre para su aprobación y cancelación (fs. 30 a 33, 41 a 50, 154 a 164, 274 a 281 y 299).

Ahora bien, la descripción minuciosa de antecedentes realizada previamente, tiene el propósito de demostrar que los Contratos N° D.A.J.CONT. N° 145/2006, D.A.J. N° 028/2006 y D.A.J. N° 144/2006, suscritos entre la Alcaldía Municipal de Oruro, para la ejecución del Empedrado de la Junta Vecinal Villa Armonía, Empedrado de la Junta Vecinal Rafael Pabón II, Empedrado de la Junta Vecinal Rafael Pabón III, respectivamente, fueron ejecutados en su totalidad por la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL, cuyas obras fueron recibidas de forma que, la empresa demandante cumplió con todas las obligaciones adquiridas mediante los contratos referidos, en tiempos, costos y características, empero fue la H. Alcaldía de Oruro, quien no cumplió con la contraparte del contrato, vale decir, con la elaboración de la planilla de cierre de obra ni al pago de la misma.

En ese sentido, la cláusula trigésima de los tres contratos mencionados precedentemente, respecto a la planilla de liquidación final establece: “Dentro de los 10 siguientes a la fecha de recepción definitiva, el supervisor, elaborará una planilla de cantidades finales de obra, con base a la Obra efectiva y realmente ejecutada, dicha planilla será cursada al Contratista para que el mismo, dentro del plazo de 10 días calendario subsiguientes, elabore la planilla o certificado de liquidación final conjuntamente con los planos “AS BUILT” y la presente al Supervisor en versión definitiva con fecha y firma del Superintendente de Obra.

El supervisor y el contratante, no darán por finalizada la revisión de la liquidación, si el contratista no hubiese cumplido con todas sus obligaciones de acuerdo a los términos del contrato y de sus documentos anexos, por lo que el supervisor y el contratante, podrán efectuar correcciones en el certificado de liquidación final y se reservan el derecho de que aún después del pago final, de establecerse anomalías, se pueda obtener por la vía coactiva fiscal, por la naturaleza administrativa del contrato, la restitución de saldos que resultaren como indebidamente pagados al contratista.

El cierre de Contrato deberá ser acreditado por un certificado de terminación de obra, otorgado por la autoridad competente contratante, luego de la recepción definitiva y de concluido el trámite precedentemente especificado”.

Por otro lado, la cláusula trigésima segunda, respecto al pago de la planilla o certificado de liquidación final, establece en su parte final que: “...Preparado el certificado final y debidamente aprobado por el Supervisor en el plazo máximo de 30 días calendario, éste lo remitirá al Fiscal de Obra N° para su aprobación y conocimiento, quien en su caso requerirá las aclaraciones que considere pertinentes; caso contrario lo remitirá a la dependencia establecida por el Contratante, para el procesamiento del pago correspondiente”.

Todo lo anteriormente expresado, deja ver que la Alcaldía Municipal de Oruro, hoy Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, incumplió con lo establecido en las cláusulas referidas, en el entendido que, la documentación adjunta a la demanda, acredita el cumplimiento por parte de la empresa contratista, de la ejecución de las obras objeto de los contratos suscritos entre la entidad municipal y la Empresa Constructora Ventura Julger SRL.; así lo demuestran, las actas de recepción definitiva de obras, sobre las que ya se hizo referencia en reiteradas oportunidades, firmadas en conformidad por funcionarios de la alcaldía, delegados para el efecto; empero, no consta en antecedentes, que la entidad municipal hubiera cubierto en su totalidad los montos acordados en los tres contratos de obra, modificados mediante ordenes cambio y contratos modificatorios debidamente aprobados y autorizados; es decir no existe prueba que acredite la cancelación total de los montos pactados y acordados en los contratos de obra referidos; sumado al hecho que el municipio de Oruro, pese a su legal notificación, no respondió a los alegatos y pretensiones de la empresa demandante, lo que en los hechos constituye una aceptación de los términos de la demanda, y una aceptación implícita de la deuda acusada; por ello, no se cuenta con documentación alguna, que desvirtúe lo afirmado y solicitado por el demandante, y de ninguna manera puede justificar el no pago de lo adeudado, el constante cambio de autoridades en el Gobierno Municipal de Oruro, argumentando que ante el interinato de las autoridades, nadie puede responsabilizarse por el cierre y cancelación de dichos proyectos, tal cual refiere la demanda, pues por la negligencia de los funcionarios del municipio orureño, no es aceptable que se niegue a la empresa contratista, el pago por la ejecución de obras que fueron ejecutadas y recepcionadas; motivos por los que corresponde deferir a lo solicitado, disponiendo que, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, pague a la empresa constructora Ventura Julger Asociados SRL, las sumas de:

- 1.- Empedrado Villa Armonía Bs 42.153.55.
- 2.- Empedrado Rafael Pabón II Bs 56.574.61.
- 3.- Empedrado Rafael Pabón III, Bs 23.612.55.

Haciendo un total adeudado en favor de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL., las sumas de saldos de Bs 122.340.74.

Con relación al pago de intereses, daños y perjuicios, se tiene que la solicitud formulada por la Empresa Constructor Ventura Julger Asociados SRL, no incluye el deber de acreditar, justificar y fundamentar razones por las que correspondería la calificación y cuantificación de dichos conceptos, a efectos de probar y verificar su procedencia, motivo por el cual, este Tribunal Supremo de Justicia, se halla impedido de pronunciarse al respecto.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que las pretensiones de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL. son legales y deben ser atendidas positivamente, en el entendido que ha dado cumplimiento a lo estipulado en los contratos de obra suscritos con la Alcaldía Municipal de Oruro, hoy Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, siendo la entidad municipal la que incumplió con el pago por las obras efectuadas y satisfactoriamente entregadas y recepcionadas; y en base a la documentación adjuntada y ante la incomparecencia de la parte demandada que refute lo alegado por el demandante, corresponde dar curso a lo solicitado por el demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 775 al 777 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa de fs. 385 a 393, subsanada de fs. 397 a 400, interpuesta por Marcelo Cortez Gutiérrez, en representación de la Empresa Constructora VENTURA JULGER ASOCIADOS SRL.; en consecuencia, dispone que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, proceda a la elaboración, liquidación y pago de la planilla de cierre, correspondiente a las obras "Empedrado Junta Vecinal Villa Armonía", "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón Fase II" y "Empedrado Junta Vecinal Rafael Pabón Fase III", que asciende a la suma de Bs 122.340.70; en favor de la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL.

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

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

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

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



631

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

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 58 a 69 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 553/2014 de 14 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 120 a 123, réplica de fs. 148 a 151, dúplica de fs. 155 a 156, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que en ejercicio de sus atribuciones y facultades previstas en los arts. 66, 71 y 100 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, efectuó verificación impositiva del Débito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones al contribuyente Tecnología Industrial de Desarrollo Paz Rojas S.A. T&D S.A., sobre los periodos fiscales junio y julio de la gestión 2010, evidenciando la existencia de ingresos en sus cuentas bancarias que no fueron declarados como ventas ante la Administración Tributaria (AT), por lo que al no haber demostrado la procedencia de esos ingresos observados, emitió la Vista de Cargo N° 26-00042-13 de 1 de abril, estableciendo como liquidación previa de la deuda tributaria la suma de Bs 5.154.845.00.- y otorgando al contribuyente el plazo establecido por ley para la presentación de descargos.

Refiere que previo análisis y valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, emitió la R.D. N° 17-00623-13, determinando de oficio las obligaciones del contribuyente en la suma de Bs 5.207.682.00.-; en razón a los ingresos percibidos y depositados en cuentas bancarias del representante legal, administrador y accionistas de la empresa, que no se encuentran registrados en la contabilidad del contribuyente y que en consecuencia no fueron declarados en los periodos verificados, además de los ingresos registrados en la cuenta contable Caja General CBBA, asentados como préstamos de socios para trabajos varios, cuya documentación no demuestra que el ingreso provenga de la devolución de dichos préstamos.

Efectúa un resumen del Recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente y la respuesta de la AT, señalando que la ARIT en su resolución de recurso de alzada resolvió anular obrados hasta la resolución determinativa, inclusive, por lo cual tanto la AT como el contribuyente interpusieron Recurso Jerárquico ante la AGIT, quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014, resolviendo confirmar las resolución de alzada, a objeto de que se analice la documentación presentada por el sujeto pasivo, rechazándola o aceptándola de manera fundada.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los fundamentos expuestos en los párrafos xxii y xxiv de la resolución jerárquica, referidos a la base imponible utilizada en la verificación y a la prueba presentada por el sujeto pasivo y valorada por la AT en la vista de cargo, señalando que en estos la AGIT reconoció que la verificación se realizó dentro de los parámetros del debido proceso y que no existe vulneración a los derechos constitucionales del sujeto pasivo, sin embargo, de forma ilógica, la misma autoridad posteriormente hace referencia a vicios de nulidad en la resolución determinativa, citando el art. 36-II de la L. N° 2341 LPA, referido a la nulidad de los actos que carecen de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión que vician de nulidad el acto administrativo, cuando en realidad la resolución determinativa si expone el fundamento legal del reparo, así como el análisis de la documentación presentada por el contribuyente, haciendo una relación precisa de causa, objeto y valoración de todo lo alegado y de la documentación presentada en la etapa de descargos, de cuyo análisis determina que se mantengan firme los reparos expresados preliminarmente en la vista de cargo.

Cita los párrafos ix. y xii. de la resolución jerárquica y señala que los descargos a la vista de cargo debieron presentarse hasta el 08 de mayo de 2013, por lo que en esta lógica la resolución determinativa, de conformidad con el art. 81 de la L. N° 2492 CTB que establece los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba, correctamente manifestó que la prueba presentada por el contribuyente en forma posterior al referido plazo, no debe ser tomada en cuenta por no sujetarse a los preceptos legales, hecho que limitó a la AT a conocer la misma y menos aún valorarla, motivo por el cual le extraña que en puntos posteriores la AGIT de forma totalmente contradictoria observe el hecho de que la prueba presentada el 13 y 23 de mayo no fuera considerada ni analizada, o que se hubiera omitido referirse a la prueba presentada como de reciente obtención, para establecer que la resolución determinativa carece de los fundamentos de hecho y derecho con relación a las pruebas presentadas, siendo incorrecta tal apreciación, toda vez que se demuestra que la AT si hace referencia a toda la prueba presentada por el sujeto pasivo, pero que la misma no fue considerada por haber sido presentada fuera de plazo y sin las formalidades exigibles, criterio también asumido por la AGIT en el punto xii., causando confusión a la AT, con sus manifestaciones contradictorias que vician de nulidad la su resolución jerárquica y vulneran lo estipulado en el art. 211-I de la L. N° 2492 CTB.

Cita como precedente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0435/2012 de 25 de junio, y sostiene que la AGIT ha asumido una posición clara respecto a la valoración de prueba que no hubiera sido presentada ante la AT de conformidad con lo previsto en el art. 81 num. 3 de la L. N° 2492 CTB, mostrando que claramente la AGIT tiene como lineamiento la no valoración de la prueba de reciente obtención que no se ajuste a lo preceptuado en la norma invocada, por lo que al invocar este precedente y manifestar que solo se valorara la prueba que cumpla con los requisitos de pertinencia y oportunidad, hizo una apreciación correcta sobre la prueba de reciente obtención, actuando conforme a normativa legal vigente, sin que esto signifique la vulneración del debido proceso o de los derechos del contribuyente.

Asimismo, refiere que la AGIT en sus puntos xii. y xv. argumenta que no se valoró la prueba presentada por el contribuyente el 08 de mayo de 2013, que se encontraría dentro del plazo legal establecido para la presentación de descargos a la vista de cargo, correspondiéndole aclarar que no es evidente la ausencia de fundamentos de hecho y de derecho que contengan la valoración de dicha prueba, puesto que en la Resolución Determinativa expuso el fundamento legal del reparo y el análisis de la documentación presentada por el sujeto pasivo, haciendo una relación precisa de causa, objeto y valoración de todo lo alegado y la documentación adjuntada por el contribuyente, análisis que determina que se mantengan firmes los reparos expresados preliminarmente en la vista de cargo, extremo que puede ser corroborado en el contenido de la resolución determinativa, donde desde la página 2 a la 8 expuso la valoración de la prueba del contribuyente, encontrándose el respectivo análisis y fundamento fáctico legal para su desestimación.

De lo anterior, concluye que el contribuyente en conocimiento de los reparos establecidos y la valoración de los descargos, hizo uso de su derecho a la defensa consagrado en el art. 119-II de la C.P.E., e interpuso recurso de alzada impugnando aspectos de forma y fondo, lo que indica que el sujeto pasivo en ningún momento estuvo en estado de indefensión, puesto que fundamentó su recurso sobre situaciones de fondo que hacen a los reparos, que se originan en los papeles de trabajo y los descargos presentados por el contribuyente, en consecuencia no se produce la indefensión cuando una persona conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa dentro del mismo en igualdad de condiciones, no siendo evidente ningún vicio de nulidad como erróneamente señala la AGIT, correspondiéndole conocer el fondo de la causa y pronunciarse sobre ello. En ese sentido, resalta la ausencia de pronunciamiento y fundamentación sobre los aspectos de fondo relacionados con la deuda tributaria determinada en razón a los ingresos percibidos por T&D S.A. que no fueron declarados como tales ante la AT.

En cuanto a la valoración de los descargos, cita a los arts. 96-I y 99-II. de la L. N° 2492 CTB, señalando que en ellos se establecen los requisitos básicos que deben contener la vista de cargo y resolución determinativa, entre ellos los fundamentos de hecho y de derecho, siendo imprescindible dar a conocer al sujeto pasivo el trabajo realizado por la AT, dentro del cual se encuentra la valoración a la documentación y descargos presentados por el mismo, a fin de que tenga conocimiento directo de la tramitación y determinación, para que pueda asumir

defensa, no pudiendo desconocer la AT esta exigencia. En ese sentido la vista de cargo estableció los resultados de la verificación, consignándolos en sus incs. a) y b), en los que demuestra la existencia de ingresos en cuentas bancarias que no fueron declarados por el contribuyente, expresa la valoración efectuada de los documentos presentados por el sujeto pasivo, y fundamenta la razón o motivo por el cual los documentos del sujeto pasivo no son suficientes para demostrar lo pretendido por el mismo.

Manifiesta que la resolución determinativa también establece los reparos determinados por la AT, con la valoración extrañada por el recurrente, ya que en sus págs. 2 a la 6 da respuesta a cada punto observado por el contribuyente con el respectivo fundamento que expone lo sustentado por la AT, existiendo una valoración exhaustiva de la documentación presentada como descargo, no siendo admisible de ninguna manera confundir la valoración de descargos que no desvirtúan las determinaciones tributaria, con una supuesta falta de valoración, es decir no se puede pretender que la documentación ofrecida como prueba de descargo tenga validez probatoria inmediata, siendo que bajo la sana crítica merece el tratamiento aplicado al presente caso.

Concluye, señalando que es evidente que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa exponen las razones por las que se estableció que la documentación presentada por el contribuyente no desvirtúa los reparos determinados en su contra, en consecuencia el fundamento de la resolución jerárquica no es consistente y carece de realidad fáctica, en flagrante violación a las normas tributarias, por cuanto la determinación tributaria se encuentra legalmente fundamentada.

### I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014, por contener violación y errónea interpretación e indebida aplicación de la ley respecto a la valoración de las pruebas efectuada por la AT, y en consecuencia se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00213-13.

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

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de febrero de 2015, cursante de fs. 120 a 123, bajo los siguientes argumentos:

Señala que en el presente caso el 13 de mayo de 2013 el sujeto pasivo presentó descargos a la Vista de Cargo, consistentes en: a) Carta de solicitud de David Paz Rojas solicitando información y documentación de dineros recibidos, b) Carta de respuesta de Víctor Paz Rojas, c) Copias de Boletas de Depósito de Víctor Paz Rojas, d) Carta de solicitud de Certificación remitida por Víctor Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, e) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de Víctor Paz, f) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de Respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, h) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, por depósito de la cuenta de la empresa Grupo Inversiones Paz Rojas, i) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, por las transferencias de fondos de la cuenta de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas a su cuenta personal, j) Testimonio Poder N° 107/2010 de constitución de la empresa. Asimismo el 23 de mayo de 2013, presentó como prueba documental de reciente obtención la nota CITE:PR/OF.NAL/MCG/251/2013 del Banco Mercantil Santa Cruz, solicitando a la AT señale día y hora para el juramento de reciente obtención.

De la lectura de la resolución determinativa, advierte que si bien la AT inicialmente respondió a todos y cada uno de los argumentos expuestos en la nota de descargos a la Vista de Cargo presentada por el contribuyente, no tomó en cuenta las pruebas de descargo aportadas por el sujeto pasivo, ya que no existe análisis ni rechazo de las mismas, omitiendo también referirse a la prueba presentada como de reciente obtención, sobre la cual se solicitó día y hora para su juramento, careciendo dicho acto, en consecuencia, de los fundamentos de hecho y de derecho con relación a las pruebas presentadas, correspondiendo a la AT fundamentar la resolución determinativa con la valoración y compulsas de los descargos presentados, a efecto de determinar si estos desvirtúan o no los cargos impuestos, motivo por el cual corresponde anular antecedentes del proceso hasta que se dicte nueva Resolución Determinativa, de lo contrario se estaría vulnerando el debido proceso.

De lo anterior, sostiene que los argumentos del demandante no son evidentes, toda vez que la Resolución Jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, concluyendo que la demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributaria, no existiendo agravio ni lesión de derechos.

Invoca y transcribe como precedentes administrativos y jurisprudenciales a la Resolución Jerárquica STG-RJ/0223/2008 y la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto, referidas al debido proceso.

### II.2. Petitorio.

Solicita, se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1 El 3 de abril de 2012, se notificó a la empresa "Tecnología Industrial de Desarrollo Paz Rojas SA T&D S.A.", con la Orden de Verificación Externa (OVE) N° 3912OVE00029, dando inicio a la verificación del IVA débito fiscal y su efecto en el IT, correspondiente a los períodos junio y julio de la gestión 2010, y otorgándole plazo hasta el 11 de abril de 2012 para la presentación de la documentación requerida.

III.2 Tras efectuar la verificación de la documentación presentada por el contribuyente y de los extractos bancarios solicitados al Banco Mercantil Santa Cruz, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo N° 26-00042-13 de 01 de abril, presumiendo la comisión de la contravención de

Omisión de Pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de Bs 5.154.845.- importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago.

III.3 Evaluado el memorial presentado como descargo por el contribuyente el 8 de mayo de 2013, y sin considerar los memoriales presentados el 13 y 23 de mayo, la AT emitió y notificó la R.D. N° 17-00213-13, en la que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, determinando una deuda tributaria total que asciende a Bs 5.207.682.- importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor y multa por omisión de pago.

III.4 Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/R.A. N° 0523/2013, que resolvió anular la R.D. N° 17-00213-13, hasta que la AT haga conocer de manera detallada y fundamentada el motivo del rechazo de la documentación presentada como descargo, cumpliendo con las formalidades previstas en los arts. 99-II y 212-c) de la L. N° 2492 CTB, 19 del D.S. N° 27310 RCTB y 18-3-g) de la RND 10-0037-07.

III.5 Contra la determinación de la instancia de alzada, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron Recurso Jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, que a su vez resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, y anular obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la resolución determinativa, con el fin de que la misma analice la documentación de descargo presentada por el sujeto pasivo, aceptándola o rechazándola de manera fundamentada, y dicte nueva resolución que se ajuste a derecho.

#### IV. De la problemática planteada.

Al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si la R.D. N° 17-00213-13 contiene efectivamente la valoración de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente, y en consecuencia cumple con los requisitos de validez establecidos en el art. 99 de la L. N° 2492 CTB.

#### V. análisis del problema jurídico planteado.

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

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

V.1. El art. 98 de la L. N° 2492 CTB, establece que: "Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular y presentar los descargos que estime convenientes."; por su parte, el art. 81-2 de la L. N° 2492 CTB referido a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba, prevé: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

(...)2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa. (...)

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

Asimismo, el art. 2 del D.S. N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, a su vez, dispone: "(pruebas de reciente obtención). A efecto de la aplicación de lo dispuesto en el art. 81 de la L. N° 2492 de 02 de agosto de 2003, en el procedimiento administrativo de determinación tributaria, las pruebas de reciente obtención, para que sean valoradas por la Administración Tributaria, sólo podrán ser presentadas hasta el último día de plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la resolución Determinativa o Sancionatoria."

De la normativa precedente se infiere que si bien la L. N° 2492 CTB establece un plazo improrrogable de 30 días para la presentación de descargos contra la Vista de Cargo, la misma norma en su art. 81 y el art. 2 de su D.S. N° reglamentario 27874, establecen situaciones excepcionales en las cuales son admisibles las pruebas presentadas fuera de este plazo, bajo determinadas condiciones, entendiéndose en contraposición a las causales de rechazo establecidas en el num. 2 del art. 81, que son admisibles para su valoración aquellas pruebas de reciente obtención, de las que habiéndose dejado constancia expresa de su existencia y compromiso de presentación, sean presentadas hasta el último día del plazo concedido por ley para la emisión de la Resolución Determinativa; en consecuencia, si el sujeto pasivo presenta dichas pruebas en forma oportuna, es decir, antes de que fenezca el plazo 60 días establecido en el art. 99-I de la L. N° 2492 CTB para la emisión de la Resolución Determinativa, corresponde a la AT admitirlas y valorarlas, previo análisis sobre si la omisión en su presentación no fue por causa propia y toma de juramento de reciente obtención, conforme lo dispone la normativa tributaria vigente.

En el caso de autos, la AT denuncia que la AGIT en su Resolución Jerárquica, resolvió incongruentemente anular obrados hasta la Resolución Determinativa, inclusive, bajo el argumento de que no se valoraron las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo en fechas 8, 13 y 23 de mayo de 2013, situación que considera contraria a la realidad de los hechos, ya que manifiesta que dicha prueba fue

objeto de análisis y valoración en la resolución determinativa, siendo desestimadas aquellas presentadas oportunamente y no consideradas las presentadas el 23 de mayo por extemporáneas; en consecuencia, afirma que la resolución determinativa contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan los cargos contra el sujeto pasivo, incluyendo la relación y valoración de las pruebas presentadas, no existiendo vulneración al debido proceso, ni transgresión de los arts. 68-7, 81 y 99- II de la L. N° 2492 CTB.

Revisados los antecedentes del proceso se advierte que la AT notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 26-00042-13 el 08 de abril de 2013, en consecuencia el plazo de 30 días para la presentación de descargos establecido en el art. 98 de la L. N° 2492 CTB, feneció el 08 de mayo de 2013, habiendo presentado el contribuyente, precisamente el último día, nota de descargos en la cual: 1) Expuso una serie de argumentos sobre la nulidad a la Vista de Cargo, la incorrecta determinación de la base imponible, el nacimiento del hecho generador y otras denuncias; 2) Adjuntó prueba documental de descargo consistente en: a) Carta de solicitud de David Paz Rojas solicitando información y documentación de dineros recibidos, b) Carta de respuesta de Víctor Paz Rojas, c) Copias de Boletas de Depósito de Víctor Paz Rojas, d) Carta de solicitud de Certificación remitida por Víctor Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, e) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de Víctor Paz, f) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de Respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, h) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al banco Mercantil Santa Cruz, por depósito de la cuenta de la empresa Grupo Inversiones Paz Rojas, i) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, por las transferencias de fondos de la cuenta de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas a su cuenta personal; y 3) En el último párrafo de su acápite 6. Dejó constancia expresa de la existencia de más documentos probatorios, que aún se encuentran en trámite y que son pertinentes al objeto de la verificación, asumiendo el compromiso de su presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, de acuerdo a lo estipulado en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Posteriormente, el sujeto pasivo presentó nota de 13 de mayo de 2013, en la que al amparo del art. 21 de la Ley de Procedimiento Administrativo: 1) Expuso argumentos sobre los depósitos en efectivo, cheques y transferencias en la cuenta corriente del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. a nombre del socio David Paz Rojas; y 2) Adjuntó como prueba la siguiente documentación: a) Carta de Solicitud (original) del Sr. David Paz Rojas, dirigida a la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., solicitando información y documentación de fondos transferidos., b) Carta de Respuesta (original) de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., c) Comprobantes Contables de la empresa Grupo de Inversiones Par Rojas S.A., d) Carta de "Solicitud de Transferencia de Fondos" por parte del Representante Legal de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., e) Copias de las Notas de Crédito a la cuenta bancaria del Sr. David Paz Rojas, f) Carta de Solicitud de Certificación remitida por el representante legal de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A. al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de respuesta del Banco Mercantil Santa Cruz a la solicitud de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A. y h) Testimonio de Constitución N° 107/2010 de 23 de abril de 2010 (original) de la empresa grupo de inversiones Paz Rojas S.A.

Por último, el 23 de mayo de 2013, antes de la emisión de la Resolución Determinativa, el contribuyente presentó nota adjuntando como prueba documental de reciente obtención la Certificación del Banco Mercantil Santa Cruz CITE:PR/OF.NAL/MCG/251/2013, y haciendo alusión a la nota de 08 de mayo en la que dejó constancia expresa de su existencia y compromiso de presentación, solicitó a la AT señale día y hora para la recepción del juramento de reciente obtención, a efecto de que este documento sea considerado y valorado al momento de emitir la resolución determinativa.

Ahora bien, la AT alega que en su Resolución Determinativa expuso el fundamento legal de los reparos, efectuando el análisis y valoración de los argumentos y la prueba de descargo presentadas por el contribuyente, sin embargo, revisado el contenido de dicho acto administrativo, se evidencia que si bien la AT ha dado respuesta a cada uno de los argumentos y denuncias expuestas en las notas presentadas por el contribuyente en fechas 8 y 13 de mayo, en ningún momento ha ingresado a valorar efectivamente la prueba documental adjunta a las referidas notas, pues en ambos casos al referirse a la "Prueba de Descargo", se ha limitado a señalar que: "... el análisis de los argumentos y documentos presentados por el mismo son apreciados conforme a las reglas de la sana crítica admitiéndose solo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad conforme establece el art. 81 de la L. N° 2492 CTB", sin especificar cuáles fueron los documentos de descargo evaluados y valorados por la AT, ni las razones por las cuales estos son considerados insuficientes para desvirtuar los cargos establecido en la Vista de Cargo, ya que se advierte la presentación de comprobantes de egreso, certificaciones bancarias, e incluso boletas de depósito, que fueron desestimados por la AT, sin detallar los motivos por los que no acreditarían la procedencia u origen de los ingresos del contribuyente.

Ante esta situación, se evidencia que la AT no efectuó una valoración precisa y oportuna de los documentos de descargo presentados por el contribuyente, a pesar de que fueron puestos a su conocimiento en forma previa a la emisión de la Resolución Determinativa, soslayando la obligación de la Administración Tributaria de otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como tampoco efectuó una debida fundamentación de hecho y de derecho que justifiquen la desestimación de la prueba presentada, con el objeto de garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica; pues la sola enunciación de normas sustantivas y la simple afirmación de que las pruebas fueron valoradas, no puede suplir la adecuada fundamentación que debe contener toda resolución, ya sea de índole administrativo o judicial, a fin de garantizar el debido proceso, para que la parte afectada por la Resolución sepa cuáles son las razones que motivaron la decisión asumida.

En ese sentido la jurisprudencia constitucional ha señalado a través de la S.C. N° 0275/2012 de 04 de junio, que: "(...) cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión".

Asimismo, en relación a la prueba de reciente obtención presentada en la nota de 23 de mayo de 2013, y que no fue considerada por la AT en su Resolución Determinativa, bajo el argumento de ser “extemporánea”, es necesario recalcar que en mérito a los invocados arts. 81 num. 2) de la L. N° 2492 CTB y 2 del D.S. N° 27874, el sujeto pasivo anunció oportunamente en su nota de 8 de mayo, la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, por lo que habiéndose presentado la misma el 23 de mayo, y toda vez que la Resolución Determinativa se emitió recién el 25 de junio de 2013, se evidencia que la AT tuvo conocimiento efectivo y oportuno de esta documental, siendo su obligación verificar primeramente si la omisión de presentación de dicha prueba dentro del plazo establecido no fue por causa propia, tras lo cual debió señalar fecha y hora para la recepción del juramento de reciente obtención, a efecto de considerarla y valorarla al momento de emitir la Resolución Determinativa.

De lo expuesto, se establece que resultan falsos los argumentos de la AT, cuando señala que ha valorado oportunamente la prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, ya que los argumentos expuestos en las notas de descargo y la prueba documental presentada en forma adjunta, se constituyen en elementos diferentes e independientes que ha utilizado el contribuyente para desvirtuar los cargos expuestos en la Vista de Cargo, evidenciándose que la AT se ha limitado a dar respuesta a las denuncias y argumentos contenidos en dichas notas, pero en ningún momento ha valorado la documental presentada, prueba de ello es que la Resolución Determinativa ni siquiera identifica o hace mención a los documentos presentados como prueba de descargo. Del mismo modo al omitir señalar el día y hora para el juramento de reciente obtención, y desestimar la prueba presentada sin mayor argumento, ha restringido el derecho del sujeto pasivo a que la misma sea debidamente valorada, de acuerdo a los criterios de pertinencia y oportunidad, vulnerando con su accionar el debido proceso y derecho a la defensa, así como el derecho a formular y aportar prueba en la forma y plazos previstos por ley; situaciones que incidieron en la falta de fundamentación de hecho en la Resolución Determinativa.

En consecuencia, se evidencia que no ha existido violación, indebida aplicación o errónea interpretación de la ley por parte de la AGIT, quien acertadamente ha identificado vicios de nulidad que afectan los derechos al debido proceso y a la defensa del contribuyente consagradas y protegidas por los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., 68-6 y 7 de la L. N° 2492 CTB, y en uso de sus facultades dispuso anular obrados, en virtud a la ausencia de requisitos esenciales en la Resolución Determinativa establecidos en el art. 99-II de la L. N° 2492 CTB, habiendo obrado conforme a derecho y en aplicación de la normativa tributaria vigente.

#### V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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





632

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 22, planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0609/2014 emitida el 21 de abril de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Conforme los antecedentes del caso, la Gerencia Distrito del SIN procedió a la fiscalización de obligaciones impositivas de la contribuyente Libertad Gabriela Vaca Poehlman, con el objeto de comprobar el cumplimiento de las declaraciones juradas omitidas en los periodos fiscales RC-IVA 03/2004, RC-IVA 06/2004, RC-IVA 09/2004, RC-IVA 12/2004, IUE 12/2005, IVA 01/2005, IVA 02/2005, IVA 03/2005, IVA 04/2005, IVA-05/2005, IVA 06/2005, IT 01/2005, IT02/2005, IT03/2005, IT04/2005, IT05/2005, IT06/2005 y declaraciones juradas presentadas fuera de plazo Form. 200 de 12/06/2008, Form. 400 de 12/06/2008, Form. 200 de 15/07/2008, Form. 400 de 12/07/2008.

El 9 de marzo de 2004 la contribuyente solicitó prescripción de la deuda tributaria correspondiente al RC.IVA de los periodos fiscales marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004, IUE del periodo fiscal de diciembre de 2005, IVA de los periodos fiscales de enero, marzo, abril, mayo, junio de 2005 e IT de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, así como de las Declaraciones Juradas N° 5844342, 5825400, 5866054 y 5831 947, el cual fue respondido mediante Proveído N° 0092/2013 y notificado el 15 de octubre de 2013.

Por último el 1 de noviembre la contribuyente presentó recurso de alzada el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R A 0093/2014 de 27 de enero, que anula obrados hasta el citado proveído, por lo que la Administración presentó Recurso Jerárquico contra dicha resolución, siendo resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0609/2014 de 21 de abril.

1.2.- Fundamentos de la demanda. La AT expresa agravios sufridos con la Resolución siguientes:

1.- Violación a la seguridad jurídica, al respecto señala que la posición asumida por la AT de no pronunciarse sobre la prescripción es confusa y carece de elemento de causa y fundamento y que la norma no señala de forma específica en qué casos se debe emitir una resolución que declare la procedencia o improcedencia a de la solicitud de prescripción y que la resolución jerárquica solo explica porque el acto administrativo anulable, señalando que se quiere hacer incurrir en error a la Administración Tributaria y que existe reconocimiento expreso por la AGIT que reconoce que no existe norma que faculte para el efecto.

Asimismo señala que la gerencia obró correctamente y que respondió al sujeto pasivo a través del Proveído N° 092/2013, el cual contiene elementos esenciales que establecen el art. 28 de la L. N° 2341 como causa, objeto, fundamento y finalidad, es decir dicho proveído se sustenta en hechos y antecedentes reales que le sirven de causa, cuentan con un objeto cierto, lícito y se encuentra debidamente fundamentado, constituyéndose en una respuesta formal a la solicitud de la contribuyente.

2.- Errónea interpretación sobre el derecho a la petición y vulneración de ya que otros derechos; al respecto señala que en ningún momento existió vulneración alguna, ya que a la solicitud de prescripción planteada por la contribuyente, la misma fue debidamente respondida de forma oportuna y pertinente mediante Proveído N° 092/2013, con lo que queda demostrado que la supuesta vulneración del derecho a la petición referida por la AGIT no existe.

Por otra parte señala que la AGIT no tomó en cuenta que no existe ninguna acción de determinación tributaria o imposición de sanciones, así como la ejecución contra la determinación tributaria o imposición de sanciones ya que no se efectuó notificación alguna con resolución determinativa o sancionatoria, es decir que no existe un acto administrativo que determine una deuda tributaria que cause efecto jurídico.

Asimismo señala que la Administración Tributaria procedió con la notificación del contribuyente con el proveído mencionado y que de manera equivocada el contribuyente impugno dicho proveído a través de recurso de alzada, demostrando que no se le puso en indefensión, por lo que no existe vulneración al derecho a la defensa ni al debido proceso, demostrando que la administración tributaria respetó el principio de seguridad jurídica.

3.- Violación a los arts. 1497 del Cód. Civ. y 336-9 del Cód. Pdto. Civ.; al respecto señala que la resolución de recurso jerárquico no tomó en cuenta que la prescripción como institución jurídica por su naturaleza no es una acción y que no se puede demandar la prescripción

iniciando un procedimiento administrativo, más aun cuando no se ha iniciado una acción contra el sujeto pasivo y que en materia administrativa o tributaria la prescripción debe ser opuesta cuando existe un procedimiento en curso iniciada por la Administración Tributaria con la existencia de una vista de cargo o un auto inicial de sumario contravencional, con la que se haya notificado al contribuyente y en tal virtud recién se pueda oponer la excepción de prescripción, que si bien el código tributario no regula en qué momento se debe oponer la prescripción ante este vacío, se debe remitir al Código Civil y Procedimiento Civil por analogía.

Por otra parte señala que tanto la Autoridad General como de defensa la legislación boliviana concuerdan que la prescripción está regulada como un medio de defensa, la cual debe ser planteada como excepción considerando su carácter extintivo ante una acción o un acto de la Administración Tributaria, sin perjuicio de que la misma pueda oponerse en cualquier estado de la causa o proceso, es decir que debe existir un acto en el que se manifiesta la intención de la administración tributaria para determinar, cobrar, sancionar, etc., la obligación tributaria, a efecto de que el sujeto pasivo pueda interponer la prescripción con la finalidad de hacer ineficaz la acción, asimismo señala que solo el demandado o accionado puede plantear la prescripción, que esta no puede ser declarada de oficio, sino a petición de parte, para ello cita y transcribe el art. 59 de la L. N° 2492, manifestando que el administrado no puede ejercer ninguna acción de defensa para anular o desvirtuar una acción administrativa que no existe y que en el presente caso solicito prescripción sin que haya sido notificado con ningún actuado administrativo que lo comine a pagar ninguna deuda tributaria, por lo que señala que la solicitud de prescripción no fue opuesta como una excepción a alguna acción de la administración tributaria por lo que la misma debe ser simple y llanamente respondida sin emitir posición al respecto como lo hizo mediante el Proveído N° 092/2013.

Por otra parte señala que la AGIT no tomo en cuenta que no procedía la prescripción ya que no existía ninguna acción de determinación tributaria o alguna sanción en que no se efectuó notificación alguna con Resolución Determinativa o Resolución Sancionatoria vinculada al RC-IVA, IVA, IT, IUE de las gestiones 2004, 2005 y 2008 para que se puede solicitar la prescripción.

Por último señala que a la Administración Tributaria no le correspondía aceptar o rechazarla prescripción ya que no solo fue planteada como excepción, sino que la administración no se encuentra facultada para resolver lo solicitado, por lo que se demuestra que la administración Tributaria se encuentra impedida de ingresar al fondo de la solicitud de prescripción.

4.- Transgresión a los arts. 143 de la L. N°2492 y art. 4-4 de la L. N° 3092, toda vez que el Proveído N° 092/2013 es impugnabile; al respecto señala que el Proveído N°092/2013 no es objeto de impugnación, ya que la L. N° 2492 y la L. N° 3092 no permiten que se interponga recursos de alzada contra actos de mero trámite, sino contra actos administrativos definitivos, manifestando que esta previsión no se cumple en el presente caso ya que se da una respuesta fundamentada la cual fue de conocimiento de la recurrente, para lo cual cita y transcribe el art. 143 de la L. N° 2492 y el núm. 4 del art. 4 de la L. N° 3092, por otra parte realiza una diferenciación entre acto administrativo de mero trámite y acto administrativo definitivo, concluyendo que el de mero trámite no produce efecto jurídico, en consecuencia no son impugnables y que estos actos constituyen fases del mismo dirigidas a preparar la decisión final y el definitivo es el que resuelve el fondo de problema planteado y si gozan de la característica de ser impugnabile ya que este acto finaliza un procedimiento administrativo y contiene una declaración de voluntad dentro de una situación jurídica, con efectos imperativos o decisorias.

Por lo que señala que el proveído impugnado no puede ser considerado como un acto administrativo definitivo ya que la misma no determina tributos ni establece sanciones y tan solo es un acto de mero traite, manifestando que la AGIT se ha extralimitado en sus facultades al conocer un recurso de alzada planteado contra un acto de mero trámite.

5.- Falta de motivación de la resolución de Recurso Jerárquico; para sustentar este agravio cita y transcribe la S.C. N° 0043/2005-R de 14 de enero de 2005, referente la exigencia de motivación de resoluciones judiciales y señala que en el presente caso no existió, ya que lo único que hace es indicar que el Proveído N° 092/2013 no se encuentra supuestamente fundamentado, llegando a extralimitar sus funciones al señalar que esta administración debe aceptar o rechazar la solicitud de prescripción planteada por el contribuyente, sin argumento legal que respalde dicha aseveración y sin considerar que no existe ninguna acción de determinación tributaria o imposición de sanciones en contra de la contribuyente, pretendiendo que esta administración efectúe actuaciones a las que no se encuentra facultada por ley, por lo que señala que la AGIT ha vulnerado los derechos de la AT.

### 1.3.- Petitorio.

La parte demandante solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativo revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 609/2014 emitida el 21 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mantenido firme y subsistente el Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre.

### 11. De la contestación a la demanda.

Admitida la demanda por decreto de fs. 24, fue corrida en traslado y citada la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Caria, en representación legal de la AGIT, quien respondió de forma negativa la demanda, por memorial de fs. 78 a 87, el 24 de junio de 2015, manifestando, que la resolución impugnada está plenamente respaldada en los fundamentos técnico jurídicos que dieron lugar a la misma y que han sido claramente expuestos en la resolución jerárquica. Al respecto de los agravios señalados por la demandante señala:

Al punto 1, referente a la violación a la seguridad jurídica, señala que no existió vulneración a la seguridad jurídica ya que la C.P.E. en su art. 24 refiere al derecho a la petición y la obtención de respuesta formal y pronta, no pudiendo la AT señalar que no tiene facultades o que no existe normativa, para lo cual cita los arts. 131 de la L. N° 2492, 4 núm. 3 de la L. N° 3092 y 5 del OS N°27310, estableciendo que el contribuyente puede solicitar prescripción en sede administrativa e interponer recurso de alzada contra el acto que rechazo la solicitud de extinción de la obligación tributaria por prescripción, por lo que señala que la AT estaba en la obligación de emitir un acto administrativo que se pronuncie sobre la solicitud de prescripción, asimismo que los arts. 17, 28 y 51 de la L. N° 2341 establecen que toda autoridad administrativa

tiene la obligación de emitir resoluciones conteniendo los requisitos mínimos de competencia, casusa, objeto, procedimiento, fundamento y finalidad, lo cual no fue cumplido en el Proveído N° 092/2013.

Al punto 2, referente a la errónea interpretación sobre el derecho a la petición y vulneración de otros derechos, señala que el debido proceso no puede ser ajeno al derecho a la petición reconocida en los arts. 24 y 115 par. 11 de la C.P.E., y 68 de la L. N° 2492, que establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra los el referente a que la AT resuelva expresamente las cuestiones planteadas procedimientos previstos en el código tributario y sus reglamentos, de la misma manera señala que en la garantía del debido proceso se entre en el derecho a la defensa, la cual se traduce a que el contribuyente tiene el derecho a ser oído y presentar todas las pruebas en la sustanciación del proceso.

Por otra parte señala que los arts. 17 y 51 de la L. N° 2341 establecen que la AT tiene la obligación de dictar resolución expresa en todos los procedimiento y con relación al contenido de las resoluciones señala que el acto administrativo como elementos esenciales esta, la causa, fundamento, finalidad, y en caso de no contener estos elementos se le causaría estado de indefensión afectando de anulabilidad el acto emitido.

Asimismo cita los arts. 131 de la L. N° 2492 y 4 de la L. N° 3092 y 5 del OS 27310, referente a que contra los actos emitidos por la AT podrá interponerse recurso de alzada, incluyendo al acto que rechace la extinción de la obligación tributaria por prescripción, así como todo otro acto definitivo de carácter particular; por otra parte señala que el sujeto pasivo podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial, inclusive en ejecución tributaria.

De la misma manera señala que los art. 21 2 y 201 de la L. N° 2492 establecen que las resoluciones que resuelvan los recursos de alzada y jerárquico podrán ser anulatorias con reposición al vicio más antiguo y a falta de disposición expresa pueden ser aplicadas supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo, la misma que señala las causales de anulabilidad y el art. 55 del D.S. N° 27113 que dispone que la anulación será de oficio o a petición de parte cuando los actos administrativos carezcan de requisitos indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los intereses.

Por lo que manifiesta que el Proveído N° 092/201 3 de 11 de septiembre, se limitó a señalar que no se encuentra dentro de las facultades de declarar la prescripción, lo cual no se adecua a lo establecido en la legislación boliviana por lo que la AGIT a seguro que la AT debe pronunciarse sobre la solicitud de prescripción ya sea declarando la precedencia improcedencia, rechazo o aceptación de manera fundamentada.

Asimismo señala que no resulta congruente que a la solitud de prescripción, la AT señala que no tiene facultades para emitir pronunciamiento, vulnerando el principio de congruencia establecida en la S.C. N° 532/2014 de 1 de marzo de 2014, por consiguiente señala que la respuesta el sujeto pasivo es ambigua, imprecisa, incongruente y evasiva, la cual vulnero el derecho a la petición.

Para demostrar lo mencionado cita y transcribe las Sentencia N° 0034/201 4-S2 de 20 de octubre, S.C. N° 1159/2003-R de 19 de agosto, S.C.P. N° 0273/2012 de 4 de junio, S.C. N° 1365/2005-R de 31 octubre, S.C. N° 0992/2005-R de 19 de agosto.

Por ultimo manifiesta que los argumentos señalados por el demandante sobre la supuesta e incorrecta interpretación de los derechos a la defensa, debido proceso y petición por parte de la SAGIT, no corresponden.

Al punto 3, respecto a la violación de los arts. 1497 del C.C. y 336-9 del C.P.C., señala que no es posible señalar como violación los citados artículos, ya que el sujeto pasivo al momento de solicitar la prescripción no se encontraba en sede judicial y que lo petición fue directamente realizada a la administración tributaria.

Por otra parte señala que si bien el Proveído N° 092/2013 no es una resolución administrativa, conlleva a una respuesta a lo pedido, no obstante de que la forma en que emite tal respuesta no determina la nulidad o anulación y más cuando tal formalidad ni se encuentra en el Código Tributario, ni en la Ley de Procedimiento Administrativo.

En ese sentido señala que respecto a que dentro de las facultades descritas en el art. 66 de la L. N° 2492 no se encuentra el de declarar la prescripción en obligaciones impositivas y que por eso el ente fiscal debe considerar que la figura de prescripción es una forma de extinción de las acciones de control, verificación, comprobación para determinar tributos, imponer sanciones o ejecutar las mismas que tiene la AT, por lo que señala que no puede desconocer pronunciarse sobre solicitudes de prescripción.

Por ultimo manifiesta en este punto, que la prescripción de la acción de la determinar tributos, imponer sanciones o ejecutar la deuda tributaria referentes AT para a los periodos fiscales ya señalados, debió oponerse ante un acción promovida por la AT y que si bien no se evidencia la notificación de ningún acto emitido por la AT, no es menos cierto que cursa el reporte de sistema de control de obligaciones fiscales consulta de contravenciones por NIT/RUC, en el que se advierte que se habrían generado vistas de cargo, autos der multas por los impuestos y periodos objeto de solicitud de prescripción, manifestando que no es evidente lo aseverado por el ente fiscal en cuanto a que no existe ninguna acción de determinación tributaria o imposición de sanciones.

Al punto 4, referente a la trasgresión del art. 1443 de la L. N° 3492 al y del art. 4-4 de la L. N° 3092, toda vez que el Proveído N° 092/2013 es impugnabile, al respecto señala que la AT al haber respondido al petitorio de prescripción del sujeto pasivo, se tiene que dicho acto se adecua lo previsto en el núm. 3 del art 4 de la L. N° 3092, quo la vía de impugnación, por tal razón señala que el argumento glosado por la AT es inconducente e incongruente; y que si el proveído no fuera impugnabile, el contribuyente se encontraría en indefensión y el Estado no estaría cumpliendo con el cometido de brindar tutela jurídica efectiva garantizando el acceso a la justicia y defensa.

Al punto 5, referente a la falta de fundamentación de la resolución jerárquico señala que, este extremo ya fue desvirtuado y la resolución jerárquica, no siendo evidentes los mismos, teniendo presente que falto de motivación y fundamentación se encuentra en el

Proveído N° 092/2013, por lo que no merecen mayores consideraciones y para demostrar lo aseverado cita y transcribe la S.C.P. N° 532/2014 de 10 de marzo de 2014.

Concluyó señalando que no es evidente que la resolución impugnada en la presente demanda adolezca de falta de motivación y fundamentación, por lo que se tiene que las normas del debido proceso fueron efectivamente cumplidas, al momento de emitir resolución conforme lo exigido por el art 28 de la L. N° 2341.

Por otra parte presenta doctrina tributaria al respecto como la STG RJ/ 1362/2014 de 23 de septiembre de 2014 y como jurisprudencia cita la SS.CC. Nos. 532/14 de 10 de marzo de 2014, 0486/2010-R de 5 de julio, 2023/2010-R de 9 de noviembre.

### III. Antecedentes Administrativos y Procesales.

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

1.- El 21 de marzo de 2013 la contribuyente Libertad Gabriela Vaca Poehimann solicitó a la Gerencia Distrital La Paz del SIN, la prescripción de las deudas tributarias correspondientes al RC-IVA de los periodos fiscales marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004; IUE del periodo fiscal diciembre de 2005; IVA de los periodos fiscales enero-junio de 2005 e IT de los periodos fiscales enero-junio de 2005; así como las declaraciones Juradas N° 5844342, 5825400, 5866054 y 5831947.

2.- El 15 de octubre de 2013 la Gerencia Distrital La Paz del SIN, notificó a la contribuyente Libertad Gabriela Vaca Poehimann con el Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013 negando la declaración de prescripción de las obligaciones impositivas por no encontrarse en las facultades establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492.

3.- El 1 de noviembre de 2013 Libertad Gabriela Vaca Poehimann, interpone recurso de apelación contra Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013, cual mereció Resolución de Recurso de Apelación ARIT-LPZ/R A 0093/0014 de 27 de enero de 2014, la cual resuelve anular obrados hasta dicho Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013.

4.- En virtud de lo anterior, el 18 de febrero de 2014 la Gerencia Distrital La Paz 1 del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico contra Resolución de Recurso de Apelación ARIT-LPZ/RA 0093/2014 de 27 de enero de 2014, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-R J 0609/2014 de 21 de abril de 2014, ahora impugnada, la misma que confirmó la resolución del recurso de apelación.

### IV.- De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo, que el objeto de la controversia radica en determinar:

1.- Si la resolución de recurso jerárquico vulnera el derecho a la seguridad jurídica, derechos a la petición, al debido proceso y a la defensa; respecto a que la AT emitió respuesta a la solicitud de prescripción. 2.- Si es atribución de la AT el declarar la prescripción de las obligaciones tributarias. 3. Si el Proveído N° 092/2013 es un acto impugnado o inimpugnado. 4. Si existe Falta de Motivación en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado.

### V.- Análisis de la problemática planteada.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los Recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

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

Al punto 1 de controversia.

Para resolver este punto de controversia es preciso señalar que las garantías constitucionales se encuentran consagradas en la Constitución Política del Estado en el marco en un Estado Democrático de Derecho, donde los principios de legalidad y primacía constitucional resultan inocuos sin el entendimiento de que el respeto a los derechos fundamentales, es labor primordial del Estado.

En ese contexto el art. XXIV de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre señala que toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a cualquiera autoridad competente, ya sea por motivo de interés general o de interés particular, y el de obtener pronta resolución, derecho que también es sustentado en el art. 24 de la C.P.E., en sentido de que toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta; asimismo, el art. 115-11 de nuestra Constitución determina que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones; finalmente el art. 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos señala que toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.

De igual forma el art. 16-a), d), e), h), i) de la L. N° 2341 señala que las personas en su relación con la Administración Pública tienen derecho a formular peticiones sea individual o colectivamente, a conocer el estado del procedimiento en la que formular alegaciones y presentar pruebas, a obtener una respuesta fundada y motivada a las peticiones y solicitudes que formulen y a exigir que las actuaciones se realicen dentro los términos y plazos del procedimiento.

Por otra parte, el art. 35-e) de la L. N° 2341 establece que son nulos de pleno derecho los actos administrativos que hubiesen sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido, así como los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; en este sentido el art. 36-1 y 11 de la precitado Ley también señalan que serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, explicando que el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

Asimismo, el art. 55 del OS 27113 determina que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente indicando cuando que el vicio la autoridad ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público, indicando autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

Es necesario referirse a los parágs. 1 y 11 del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341) que establece que: 1. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior. 11. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados. La anterior norma es complementada con el art. 55 del "Reglamento a la Ley del Procedimiento Administrativo que expresamente dispone: Será procedente revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente a cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes de oficio a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas". De tal forma, que la autoridad administrativa tributaria, puede disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo siempre y cuando se haya ocasionado indefensión a los administrados o se lesione el interés público.

Ahora bien, en el presente caso, se demandó la vulneración del derecho a la petición respecto a la solicitud de prescripción de la deuda tributaria correspondiente al RC.IVA de los periodos fiscales marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004, IUE del periodo fiscal de diciembre de 2005, IVA de los periodos fiscales de enero, marzo, abril, mayo, junio de 2005 e IT de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, así como de las Declaraciones Juradas N° 5844342, 5825400, 5866054 y 5831947, el cual fue respondido mediante Proveído N° 0092/2013. En ese entendido de la jurisprudencia constitucional, se establece, que el derecho a la contiene entre otros derechos a una decisión fundada o dicho de otra forma a una resolución administrativa motivada o justificada, que implica exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la Resolución Administrativa, para que la parte dispositiva de la parte afectada por la Resolución Administrativa sepa exactamente cuáles son las razones de motivaron decisión final y posteriormente poder impugnar esa resolución.

En el caso de autos, de la revisión del Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013, que declara en virtud al art. 66 de la L. N° 2492, porque la Administración Tributaria no tiene facultades de declarar la prescripción de tributos, en ese sentido no se pronunció al respecto (fs. 4 del anexo 1 los Antecedentes Administrativos), es decir que el proveído citado no se encuentra fundamentado y menos motivado, haciendo transcripción del art. 66 de la L. N° 2492, y que la motivación del proveído no se encuentra cumplido, al no exponerse las razones de la declaración de improcedencia de la solicitud.

En el presente caso, la simple mención de las normas, hace que se mantengan desconocidas las razones de la declaración de improcedencia y no se muestre el razonamiento lógico concreto fundado en los hechos y normas jurídicas y la interpretación de la norma que otorga la Autoridad Administrativa Tributaria para declarar improcedente la solicitud de prescripción de las obligaciones impositivas. En síntesis, la falta de motivación o justificación del Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013, es decir la carencia de los elementos de causa y efecto que debe contener toda resolución administrativa, hace que se configure la causal de anulabilidad prevista en el art. 36-11 de la Ley del Procedimiento Administrativo (L. N° 2341), aplicable al caso de autos de conformidad al art. 74-1 del Código Tributario (L. N° 2492) en cuando a que habría causado indefensión a la contribuyente Libertad Gabriela Vaca Poehلمان.

Asimismo se debe establecer que de acuerdo a lo previsto en los parágs 1 y 11 del art. 36 de la Ley del Procedimiento Administrativo y 55 del Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicables al presente caso por mandato del art. 74-1 del Cód. Trib., (L. N°

2492), facultan de oficio o petición de parte disponer la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo a la Autoridad Administrativa Tributaria, cuando se cause indefensión.

En conclusión y por todo lo anotado se pudo establecer que la Resolución de Recurso Jerárquico actuó correctamente al confirmar la Resolución de Recursos de Alzada ARITLPZ/RA 0093/2014, de 27 de enero de 2014 que anula obrados hasta el Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013, por lo que se pudo evidenciar que con dicho proveído se vulneró su derecho a la seguridad jurídica, derecho a la petición, al debido proceso y a la defensa.

Al punto 2 de controversia.

La prescripción extintiva, es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma por inacción del sujeto activo, titular del derecho, durante el lapso previsto por Ley, es decir; la institución jurídica de la "Prescripción" en el ámbito tributario constituye una modalidad de extinción de la obligación tributaria que se produce por el solo transcurso del tiempo.

Esta extinción está referida por lo general al pago de la obligación tributaria, a la fiscalización y a todos los elementos que acompaña al tributo prescrito porque el tiempo lleva a la consolidación de cierto derecho o a la pérdida del mismo, además la prescripción constituye un medio de defensa conferido al demandado en proceso para modificar o destruir la acción, en observancia de su objeto, que es otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran, que representa garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones y trasladado al ámbito judicial implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la ley.

Ahora bien de acuerdo a los antecedentes la contribuyente solicitó la prescripción de la deuda tributaria correspondiente al RC.IVA de los periodos fiscales marzo, junio, septiembre y diciembre de 2004, IUE del periodo fiscal de diciembre de 2005, de periodos fiscales de enero, marzo, abril, mayo, junio de 2005 e IT de los periodos fiscales de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, así como de las Declaraciones Juradas N° 5844342, 5825400, 5866054 y 5831947, el cual fue respondido mediante Proveído N° 0092/2013.

Si bien no existe normativa tributaria específica que determine la emisión de una resolución de procedencia, o improcedencia, rechazo o aceptación de la prescripción, el sujeto pasivo tiene todo el derecho y la facultad de solicitar una respuesta formal y pronta a esta solicitud, en ese sentido la S.C. N° 00992/2005-R de 19 de agosto, señala "la petición de prescripción del contribuyente ejecutado, no puede ser considerado un nuevo procedimiento administrativo principal de ejecución de la deuda tributaria ejecutoriada; en consecuencia la autoridad tributaria" en ese tiene obligación de declarar la prescripción o negarla en forma fundamentada entendido se y tiene que en el presente caso, a la solicitud de prescripción existió una respuesta mediante Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre, que y no determinó la procedencia, improcedencia, rechazo o aceptación de la prescripción más cuando formalidad no se encuentra especificada en la norma tributaria, es decir ni en el Código Tributario, ni en la Ley de Procedimiento Administrativo.

Por otra parte se debe tener en cuenta que en el art. 66 de la L. N° 2492, no se encuentra dentro de las facultades de la Administración Tributaria la de declarar la prescripción de las obligaciones tributarias, empero esta atribución se debe entender que la Administración Tributaria debe considerar que el instituto de la prescripción es útil para la extinción de las acciones de control verificación y etc., es decir emerge de las facultades que le otorga el Castigo Tributario para cumplir su rol recaudatorio, por lo que no puede desconocer y no pronunciarse respecto a una solicitud de prescripción.

Por lo tanto en el caso de autos queda establecido que la Administración Tributaria mediante su proveído no se pronunció correctamente a la solicitud de prescripción, por lo que la resolución de recurso de alzada anuló obrados hasta el vicio más antiguo que justamente es el Proveído N° 092/2013, resolución de alzada que es corroborada y confirmada por la resolución de recurso jerárquica ahora impugnada.

Al punto 3 de la controversia.

En ese contexto, la L. N° 2341 LPA en su art. 27, define al acto administrativo de la siguiente forma:

Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo".

Por otra parte la S.C. N° 107/2003 de 10 de noviembre, estableció que: "Acto administrativo es la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas. El pronunciamiento declarativo de diverso contenido puede ser de decisión, de conocimiento o de opinión". Siendo por consiguiente los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo: a) La estabilidad, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y de las instituciones administrativas. b) La impugnabilidad, porque el administrado puede reclamar y demandar se modifique o deje sin efecto un acto que considera lesivo a sus derechos e intereses. c) La legitimidad, que es de presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente. d) La ejecutividad, constituye una cualidad inseparable de los actos administrativos y consiste en que deben ser ejecutados de inmediato. e) La ejecutoriedad, es la facultad que tiene la administración de ejecutar sus propios actos sin intervención del órgano judicial. f) La ejecución, que es el acto material por el que la Administración ejecuta sus propias decisiones.

Por su parte el art. 56-I y II de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, dispone: 1. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resoluciones de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos

administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieran causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. II. Para efectos de esta ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos actos que pongan fin a una actuación administrativa.

Por su parte el art. 57 del mismo cuerpo legal, expresa que "no proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorios o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión".

Ahora bien, debe tenerse presente que el procedimiento administrativo, no es más que una concatenación de actos que tienden a un resultado final, empero cuando nos referimos a los actos administrativos, tendrá que exigirse la presencia de uno entidad de derecho público, en este caso nos referimos al Estado-sujeto, a través de instituciones estatales que expresan sus manifestaciones externas, es decir el poder de dictar actos administrativos cualidad general de todo órgano de la Administración. De aquí se deduce que existen dos tipos de actos. El primero en su mayor parte sirven para la determinación de un resultado final, y el segundo; que suponen propiamente, la finalización. Actos de procedimiento o de trámite que significan la misma cosa, que en su mayoría son actos de comunicación o requerimiento, en cambio acto final o resolución son, también, términos equivalentes.

Ahora bien, respecto a la recurribilidad y admisibilidad, el art. 4-3 de la L. N° 3092, dispone que además de lo señalado en el art. 143 de la L. N° 2492, establece que, serán admisibles los recursos de alzada contra el acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación, en tal sentido un proveído que señale expresamente que no corresponde la prescripción indicando los motivos, es un acto que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, en consecuencia se trata de acto administrativo impugnabile; más aún, si cumple con los requisitos y formalidades establecidas en el art. 27 de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por disposición del art. 201 de la L. N° 3092, que señalan que se considera acto administrativo a toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa.

Al respecto el art. 143 de la L. N° 2492 establece que el recurso de alzada será admisible contra actos definitivos como: resoluciones determinativas, sancionatorias, que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos, los que exijan la restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devolución impositiva y los actos que declaren responsabilidad de terceros en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.

Asimismo, le art. 4-3 de la L. N° 3092, dispone que además de lo señalado en el art. 143 de la L. N° 2492, serán admisibles los recursos de alzada contra el acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación. En ese sentido, los arts. 27 y 28 de la L. N° 2341 aplicables supletoriamente por disposición del art. 201 de la L. N° 3092, señalan que se considerara acto administrativo a toda declaración, disposición o decisión de la administración pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidas en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado y que un acto administrativo está constituido entre otros elementos esenciales, por el de la competencia de la autoridad administrativa.

En tal sentido el Proveído N° 092/2013 de 11 de septiembre de 2013, señala expresamente que a la Administración Tributaria no le corresponde pronunciarse respecto a la solicitud de prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que se convierte en un acto administrativo que rechaza la prescripción conforme con el art. 4-3 de la L. N° 3092, por lo tanto el citado proveído es un acto administrativo impugnabile.

Al punto 4 de controversia.

La entidad demandante acusó la falta de motivación y fundamentación de la resolución de recurso jerárquico, en ese sentido extractamos lo que se debe entender por debido proceso en su vertiente motivación La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 1365/2005-R de 31 de octubre, ha establecido que: "este mismo tribunal aclaró los alcances del debido proceso y la exigencia referida a la necesidad fundamentar y motivar la resoluciones, así señaló: que la garantía del debido proceso, comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicté una resolución resolviendo una situación jurídica, debe Ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejar pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso sino que también la decisión esto regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió". De lo notado se establece que el derecho al debido proceso implica que toda resolución debe estar lo suficientemente fundamentada o motivada con la normativa legal aplicable al caso acorde o los hechos suscitados, en el caso de autos la resolución impugnada cumple con este requisito de la motivación puesto que la misma se encuentra respaldada por la normativa aplicable acorde o los hechos suscitados en sede administrativa, no siendo evidente lo manifestado por lo administración.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0609/2014, de 21 de abril, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en conculcación de normas legales o interpretación errada; al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho y a la norma Constitucional; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 17 a 22, interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, en su condición de Gerente Distrito La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra la autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT- RJ N° 0609/2014 de 21 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria AGIT.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



633

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs.16 a 21 de obrados, impugnando la Resolución R.J. N° 0606/2014 de 21 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 77 a 84, los antecedentes procesales.

I Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló la entidad demandante que el contribuyente el 03 de julio de 2013, presentó solicitud de prescripción por la cual pretende extinguir su obligación, a la que se dio respuesta mediante el Proveído CITE:SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/PROV/125/2013 de 23 de septiembre, haciéndole conocer que en el marco de las facultades específicas en el art. 66 de la L. N° 2492 no se encuentra la de Declarar la Prescripción de las Obligaciones Impositivas, por lo que no corresponde a esta Administración pronunciarse al respecto, determinación que se anuló en la instancia de alzada y confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora mencionó que la autoridad demandada, respecto a que la posición asumida por la Administración Tributaria de no pronunciarse sobre la prescripción, es confusa y carece de los elementos de causa y fundamento sus autoridades deben considerar que la forma de tramitación de una solicitud de prescripción, no posee ningún tipo de procedimiento establecido por la L. N° 2492, esta norma no señala de forma específica en qué casos y ante que solicitudes de prescripción se deba emitir una resolución que declare la procedencia o improcedencia de la solicitud de prescripción, la normativa referida por el art. 27, 28 y 36 de la L. N° 2341 a los que hace referencia la Autoridad General de Impugnación Tributaria, simplemente explican porque el acto administrativo según ellos es anulable, sin embargo el Proveído contiene los elementos esenciales que establece el art. 28 de la L. N° 2341 como causa, objeto, fundamento y finalidad, es decir dicho proveído se sustenta en hechos y antecedentes reales que le sirven de causa, cuenta con un objeto cierto y lícito y se encuentra debidamente fundamentado ya que expresa en forma concreta las razones que inducen a emitir dicho acto y cumple con los fines previstos en el ordenamiento jurídico establecido, por tanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria con su resolución jerárquica al pretender que esta Administración Tributaria se pronuncie sin facultades, claramente trastocó la seguridad jurídica, puesto que no podemos presumir o adoptar decisiones sin que previamente exista normativa que establezca tal facultad.

2.- Indicó también que la Administración Tributaria en ningún momento vulneró el derecho a la defensa, al debido proceso y a la petición, ya que se emitió el mencionado Proveído conforme a las facultades establecidas en la Norma tributaria vigente, demostrándose que la



Administración Tributaria respetó el principio de seguridad jurídica, pudiendo constatarse que no existió ningún tipo de vulneración a ningún derecho.

3.- Añadió que la resolución del recurso jerárquico no tomo en cuenta que la prescripción como una institución jurídica por su naturaleza misma no es una acción, es decir no se puede demandar la prescripción iniciando un procedimiento administrativo, más aún cuando la Administración Tributaria no ha iniciado ninguna acción en contra del sujeto pasivo, la prescripción es una excepción y por lo tanto siempre debe ser opuesta como tal cuando exista alguna acción; por lo tanto se la debe oponer como excepción y no como acción, por lo que la solicitud de prescripción presentado por el contribuyente no fue opuesta como una excepción a alguna acción de la Administración Tributaria por lo que la misma debe ser simple y llanamente respondida sin emitir posición al respecto conforme se lo hizo con el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre de 2013.

4.- Agregó que el Proveído N° 0125/2013 es inimpugnable, ya que es un acto administrativo de mero trámite, no constituyendo propiamente un acto administrativo definitivo los cuales si pueden ser objeto de impugnación, ya que no todos los actos o actividades que realiza la Administración son actos administrativos destinados a producir efectos de derecho, puesto que la Administración Tributaria realiza muchas otras actividades que no precisamente son actos administrativos definitivos, por lo que es necesario diferenciar un acto administrativo de mero trámite y un acto administrativo definitivo.

5.- Finalmente resaltó que la resolución de Recurso Jerárquico carece de motivación y fundamentación, ya que solo indica que el Proveído N° 0125/2013 no se encuentra supuestamente fundamentado, llegando a extralimitar sus funciones al señalar que esta administración debe aceptar o rechazar la solicitud de prescripción planteada por el contribuyente, sin argumento legal que respalde dicha aseveración y sin considerar que no existe ninguna acción de determinación tributaria o imposición de sanciones en contra de la contribuyente, pretendiendo que esta administración efectúe actuaciones a las que no se encuentra facultada por ley.

### I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 606/2014 de 21 de abril y en definitiva se mantenga firme y subsistente el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre.

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

Corrida en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersonó Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 85 a 92, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La autoridad demandada mencionó que no es correcto señalar que esta instancia jerárquica pretende hacer incurrir en error a la administración tributaria ya que el pronunciamiento emitido mediante resolución jerárquica versa exclusivamente en el resguardo del debido proceso que tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente conforme lo establece el art. 115 de la C.P.E., así mismo la Administración Tributaria como parte de la Administración Pública tiene la obligación de dictar resolución expresa en todos los procedimientos cualquiera sea su forma de iniciación, y que el procedimiento administrativo terminará por medio de una resolución dictada por el órgano administrativo competente, estableciéndose como elementos esenciales del acto administrativo entre otros la causa, fundamento y finalidad, es decir que a tiempo de emitirse determinado acto administrativo deberá justificarse fundada y concretamente las razones que lo inducen a emitirlo así como sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable, esto implica que exista un pronunciamiento sobre todas las cuestiones planteadas por el interesado, caso contrario le estaría causando un estado de indefensión, afectando de anulabilidad el acto emitido, por lo que la Administración Tributaria al señalar que no se encuentra dentro de sus facultades el declarar la prescripción, de tal manera que dicha posición asumida no se adecúa a lo establecido en la legislación boliviana.

2.- Señaló también que no es correcto señalar como violación los arts. 1497 del Cód. Civ. y 336-9 de su Procedimiento al momento de que el sujeto pasivo solicitó prescripción, no se encontraba en sede judicial, lo peticionado fue de manera directa a la Administración Tributaria, por tanto no puede dicha entidad proceder a confundir fatalmente las instancias que revisten carácter completamente diferente entre sede Administrativa e instancia judicial, además denota que no se han considerado los hechos y antecedentes ni el derecho aplicable, no se expresan en forma concreta las razones que inducen a su emisión, ni se ha cumplido los fines previstos en el ordenamiento jurídico, habiéndose limitado a señalar una falta de competencia para la emisión de pronunciamiento respecto a la solicitud de prescripción, vulnerando de esta forma el derecho a la petición del Sujeto Pasivo, como elemento constitutivo del debido proceso y consecuentemente colocándole en situación de indefensión, por tanto es evidente que el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre ha vulnerado los derechos del sujeto pasivo a la petición, a un debido proceso y a la defensa.

### II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 606/2014.

### III Antecedentes administrativos y procesales.

Que el 24 de diciembre de 2012 Luis Fernando Blondel Rengel en representación de la Sociedad de Responsabilidad Limitada "BLONDEL S.R.L.", mediante memorial dirigido a la Gerencia Distrital a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales de La Paz, planteó extinción de la acción de cobranza por prescripción señalando que bajo el principio de que la prescripción no opera de oficio si no a solicitud de parte se permite plantear la extinción de la acción por prescripción, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA Form. 143), Impuesto a las Transacciones (IT Form. 156), Impuesto a las Utilidades Retenciones (Form. 143), Impuesto a las Transacciones (Form. 95), Impuesto a las

Utilidades de las Empresas (Form. 410) y el Impuesto a las Transacciones Retenciones (Form. 570) de los periodos fiscales enero-diciembre de 2004, mayo-diciembre de 2005 y enero-abril de 2006, basándose en el reporte obtenido a 14 de junio de 2013, frente a dicha solicitud la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre señalando que en el marco de las facultades específicas establecidas en el art. 66 de la ley N° 2492 de 03 de agosto de 2003, no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que no corresponde a esta Administración Tributaria pronunciarse al respecto y que la Administración Tributaria tiene obligación de emitir resolución administrativa expresa en todos los casos en los que tenga competencia para hacerlo, en el presente caso no está dispuesta en Ley expresa dicha facultad, por lo que no corresponde emitir posición al respecto, debidamente notificado con dicho Proveído el contribuyente interpuso el correspondiente Recurso de Alzada impugnando el acto administrativo, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0092/2014 de 27 de enero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió Anular obrados hasta el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre, consecuentemente la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, debe emitir expresamente un criterio legal fundamentado rechazando o aceptando la solicitud de prescripción solicitada por BLONDEL S.R.L., con relación a la extinción de la obligación tributaria por prescripción de las deudas tributarias, en conocimiento de dicha determinación, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 21 de abril de 2014 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0606/2014 por la cual confirma la Resolución ARIT-LPZ/R.A. N° 0092/2014, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

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

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV De la problemática planteada.

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

1.- El objeto de la presente controversia radica en determinar si la Administración Tributaria mediante la emisión del Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre, no dio respuesta debidamente fundamentada a la solicitud de prescripción solicitada por BLONDEL S.R.L., con relación a la extinción de la obligación tributaria por prescripción del Impuesto al Valor Agregado (IVA Form. 143), Impuesto a las Transacciones (Form. 156), Impuesto a las Utilidades Retenciones (Form. 143), Impuesto a las Transacciones (Form. 95), Impuesto a las Utilidades de las Empresas (Form. 410) y el Impuesto a las Transacciones Retenciones (Form. 570) de los periodos fiscales enero-diciembre de 2004, mayo-diciembre de 2005 y enero-abril de 2006.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

El acto administrativo impugnado en el presente proceso, se encuentra contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0606/2014 de 21 de abril, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0092/2014 de 27 de enero, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, que a su vez, anuló obrados hasta el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

De la revisión del proceso y los Anexos con antecedentes de actuados en sede administrativa, se tiene:

La Sociedad de Responsabilidad Limitada "BLONDEL S.R.L.", mediante su representante legal, presentó el memorial de 24 de junio de 2013 a la Gerencia Distrital a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales de La Paz, mediante el cual planteó extinción de la acción de cobranza por prescripción señalando que bajo el principio de que la prescripción no opera de oficio si no a solicitud de parte se permite plantear la extinción de la acción por prescripción, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA Form. 143), Impuesto a las Transacciones (IT Form. 156), Impuesto a las Utilidades Retenciones (Form. 143), Impuesto a las Transacciones (Form. 95), Impuesto a las Utilidades de las Empresas (Form. 410) y el Impuesto a las Transacciones Retenciones (Form. 570) de los periodos fiscales enero-diciembre de 2004, mayo-diciembre de 2005 y enero-abril de 2006, basándose en el reporte obtenido a 14 de junio de 2013.

Que ante dicho petitorio la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 0125/2013, por el cual rechaza dicha solicitud.

Frente a la respuesta emanada por la Administración Tributaria, el contribuyente interpuso recurso de alzada que anuló dicho Proveído por carecer de criterio legal fundamentado, que fue confirmada por Resolución de Recurso Jerárquico.

En conocimiento de la decisión asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la Administración Tributaria interpuso el presente proceso contencioso administrativo, sustentando que el Proveído anulado contiene los elementos esenciales que establece el art. 28 de la L. N° 2341 como causa, objeto, fundamento y finalidad, es decir dicho Proveído se sustenta en hechos y antecedentes reales que le sirven de causa, cuenta con un objeto cierto y lícito y se encuentra debidamente fundamentado ya que expresa en forma concreta las razones que inducen a emitir dicho acto y cumple con los fines previstos en el ordenamiento jurídico establecido y se constituye además en una respuesta formal a la solicitud del contribuyente.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, al contestar la demanda refirió que el derecho a un debido proceso, no puede ser ajeno al derecho a la petición reconocidos en los arts. 24 y 115-II de la C.P.E., así como del art. 68-2 y 6 de la L. N° 2492 que establecen que dentro de los derechos del Sujeto Pasivo, se encuentra el derecho a que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por el Código Tributario y sus reglamentos; así como al debido proceso. Igualmente, se tiene que inmerso en la garantía del debido proceso, se encuentra el denominado derecho a la defensa, el cual se traduce en el derecho del contribuyente a ser oído y presentar todas las pruebas que hagan a su descargo durante la sustanciación del proceso.

En el caso presente y de acuerdo a lo alegado por las partes, a efecto de acoger o no la controversia suscitada por la Administración Tributaria, corresponde puntualizar que el Acto Administrativo emitido por la Administración Tributaria Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre señala lo siguiente: "...corresponde señalar que en el marco de las facultades específicas establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492 de 03 de agosto de 2003, no se encuentra la de Declarar la Prescripción de las Obligaciones Impositivas, por lo que no corresponde a esta Administración Tributaria pronunciarse al respecto.

La Administración Tributaria tiene obligación de emitir Resolución Administrativa expresa en todos los casos en los que tenga competencia para hacerlo, en el presente caso no está dispuesta en Ley expresa dicha facultad, por lo que no corresponde emitir posición al respecto".

Respecto al acto administrativo el art. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo señala lo siguiente: (acto administrativo) "Se considera acto administrativo, toda declaración, disposición o decisión de la Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejercicio de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo".

Así mismo corresponde señalar que el art. 74-1 del Cód. Trib. Boliviano menciona: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa". Y el art. 52 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece: (Contenido de la Resolución).

"I. Los procedimientos administrativos, deberán necesariamente concluir con la emisión de una resolución administrativa que declare la aceptación o rechazo total o parcial de la pretensión del administrado, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo III del art. 17 de la presente ley.

II. La Administración Pública no podrá dejar de resolver el asunto sometido a su conocimiento aduciendo falta, oscuridad o insuficiencia de los preceptos legales aplicables.

III. La aceptación de informes o dictámenes servirá de fundamentación a la resolución cuando se incorporen al texto de ella".

De las citas realizadas se tiene que la solicitud de prescripción, debió finalizar con la emisión del correspondiente acto administrativo en el que se haga la valoración de la solicitud, por consiguiente la Administración Tributaria debió resolver lo peticionado es decir ingresar al fondo de lo planteado, por lo que la Administración Tributaria al concluir que no le corresponde pronunciarse al respecto, atenta los derechos del sujeto pasivo normado por los nums. 2 y 6 del art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, provocando que el acto administrado carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin previstos en el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al confirmar la Resolución de alzada que anulo obrados hasta el Proveído N° 0125/2013 de 23 de septiembre hasta que la Administración Tributaria emita nuevo acto fundamentando la procedencia, improcedencia, rechazó o aceptación de la solicitud de prescripción solicitada ha obrado de manera correcta, toda vez que la Administración Tributaria al no haberse pronunciado ha obrado en franca contradicción a lo dispuesto por el art. 24 de la C.P.E., que establece: "Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario" vulnerándose de esta manera el derecho a la petición que tiene el Sujeto Pasivo.

#### IV.4. Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 21 de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. N° 0606/2014 de 21 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

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

**Relator: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



634

**Empresa Unipersonal AGUARAGUE**  
**c/ Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Empresa Unipersonal "AGUARAGUE" contra Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN.SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 175 a 179, interpuesta por la Empresa Unipersonal "AGUARAGUE" representada por Nelson Henry Montalvo Terceros, donde como consecuencia de la Resolución de Contratos de Obra Nos. 059/06, 086/06 y 015/07, demanda cumplimiento de pago de reajustes a los contratos, de precios en insumos en construcción de obra más pago de panillas adeudadas y ejecutadas en contratos en la suma inicial de Bs. 5.678.705.02; y pago de daños y perjuicios, lucro cesante, interés legales que debe correr desde la fecha de resolución de los contratos (24 de marzo de 2009), suscrito con la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, la contestación A fs. 217 a 225 vta., los antecedentes del procesos, y;

I.- Contenido de la demanda.

Mediante licitación pública por la Universidad.; Autónoma "Gabriel René Moreno, la Empresa "AGUARAGÜE" se adjudica los siguientes contratos de obras:

1.- Contrato N° 059/2006 de 06 de noviembre (Instrumento N° 402/2007): Contratante Universidad Autónoma "Gabriel René Moreno, Contratista: AGUARAGUE; Objeto del contrato: Construcción .del módulo de aulas para la Facultad de. Ciencias. Económicas y Financieras; cuyo Monto original era dé. Bs 4.876.940.62; con .un plazo de ejecución de-365 días calendarios a partir de la orden de proceder, Posteriormente se suscribió el Contrato Modificadorio de 18 de octubre de 2007, cuyo objetó era el aumento de un nivel a la obra en ejecución de un módulo de: aulas para la Facultad de Ciencias Econórnicas y Financieras; por un monto, de Bs 731:260.57; con un plazo de 70: días adicionales al plazo inicial.

2.- Contrato N° 086/06 de fecha 21 de diciembre (Instrumento N° 463/2007): Contratante: Universidad Autónoma. "Gabriel René Moreno", Contratista "AGUARAGUE"; Objeto del contrato Construcción Laboratorio para la Facultad de Ciencias de la Salud Humana cuyo monto fue de Bs. 5 1.570.978.68; con un plazo de ejecución de 365 días calendarios a partir de la orden, de proceder. Posteriormente se, suscribió el Contrato Modificadorio de 03 de julio de. 2008, Cuyo objeto era el incrementó de volúmenes, en los Ítems 7, 1.9, 20 y 24: y la creación de nuevos ítems, con un monto de Bs 835.649.82; con un plazo de 120 días adicionales al plazo inicial.

3.- Contrato N° 015/07 de 16 de mayo; Contratante: Universidad Autónoma: "Gabriel René Moreno", Contratista: "AGUARAGÜE"; Objeto del contrato: Construcción Módulo de aulas para la Facultad Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales,, cuyo monto era de. Bs 7.204:396.44; con un plazo de ejecución de 360 días calendarios desde la orden de proceder (realizada el 01 de julio de 2007). Posteriormente se suscribió el Contrato Modificadorio de 26 de junio de 2008, cuyo objeto era el aumento de un nivel a la obra en ejecución, con un monto de Bs 1.080.677.71; con un plazo de 100.cliás calendarios adicionales al plazo.

1.2.- Fundamentos de. la demanda: ..

El demandante indica que los Contratos antes descritos, contienen; de manera uniforme en la cláusula decima sexta la siguiente obligación del Contratante: (REAJUSTE). Esta cláusula uniforme y común en los tres (3) Contratos, de obra declaran que " El reajuste fue previsto, comprometido y pactado entre las partes contratantes, con toda la eficacia de los art. 519 y 520 del Cód. Civ. Refiere, que la cláusula décimo tercera de los contratos modificadorios, entre otras previsiones, compromisos y pactadas, mantiene y conserva inalterable, la cláusula de reajuste a los materiales de obra.

Expresa qué los contratos de obra suscritos entre "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, frente a una escala de precios que ya indicaba el mercado sobre todo en materiales de importación, tuvieron la previsión de incorporar expresamente cláusulas de reajuste, agrega que durante la vigencia de los contratos de obra, hubo un medido incremento de insumos y materiales de construcción que obligo a las instituciones públicas a concertar con sus contratistas un reajuste en sus obras adjudicadas y crear fórmulas de

reajuste a los contratos. Esta alza en los insumos de los materiales de construcción de obras públicas fue tan significativo que mereció del Gobierno Nacional un D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, el mismo que en el art.8., de manera clara y concluyente, dispone:(Contratos con cláusula específica de reajuste): " Los contratos que incluyan cláusula específica de reajuste de precios deberán ser sujetos de análisis por el contratante para determinar la conveniencia de mantener dicha cláusula o aplicar lo establecido en el presente decreto supremo sobre variación de precios" Agrega que es lamentable que la institución contratante actué con una desidia sin precedentes en el cumplimiento de ese decreto supremo expreso, y que hubiera ahorrado más de 5 años de contienda judicial, con los consabidos daños perjuicios para ambas partes.

Manifiesta que en 1 de septiembre de 2008, se remite una carta formal suscrita por todas las empresas, contratistas al Rector Reymi Luis Ferreyra Justiniano, la misma que es recibida en su despacho en la misma fecha (fs. 82-83). Esta autoridad, en vez de recurrir al instrumento legal y conciliar con sus contratistas cumpliendo el D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, decide contratar una consultora externa para analizar el reajuste de precio. El resultado fue lapidario y archivado como reservado

• Señala que en previsión de los –contratos de manera oportuna había solicitado al anterior Rector de la Universidad "Gabriel René Moreno" Lic.: Alfredo Jaldin Farell, el pago de reajusté (fs. 145); y en diferentes oportunidades a las autoridades designadas a los contratos, así:

a) .Mediante comunicaciones oficiales con la fuerza probatoria de los arts. 1283, 1289, 1285, 1297; 1298.5 1305, 1306, 4309; 1310y:1314, del Cód. Civ, de manera oportuna hizo conocer a los supervisores, fiscales de obra y otras autoridades sobre incremento de materiales de construcción, documentos anexos de fs. 142 a 157.

b) En el mismo sentido, incorporaron ésta situación en el libro de órdenes de obra, cuyo silencio administrativo se opera en 2 días calendarios después de puesto en conocimiento de partes, según contrato.

b) (bis) Frente, al silencio administrativo, adjuntaron carta notariada de 19 de febrero de 2009 entregando entregando al contratante su cálculo de reajuste al contrato N° 015/07 (construcción módulo de aulas Facultad Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales), en la suma de Bs 2.559.76; ver anexo fs. 158 a 160.

c) Mediante Carta notariada de 27 de febrero de 2009, hicieron conocer a la contratante su cálculo de reajusté al Contrato N° 059/06 (módulo de aulas en la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras) por la suma de Bs 1.737.690.74; ver anexo fs. 161-162.

d) Mediante comunicación formal de 19 de diciembre de 2008 dirigido al supervisor y fiscal de la contratante, presentaron planillas de reajustes del Contrato N° 086/06 (Construcción de Laboratorio Ciencias de la Salud Humana) por la suma de Bs 1. 381.63'-a 165.. 1.381.018.52., ver anexo fs.163 a 165.

La sumatoria de reajustes de precios a los contratos suscritos entre "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma "Gabriel Rene Moreno importa un monto total de Bs 5.678.705.02; que por el silencio administrativo de la Universidad se Consolida como verdad jurídica.

Refiere que en el común de los contratos de obra suscritos entre "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma "Gabriel René Moreno" en la cláusula décima novena ( terminación del contrato), de manera desordenada y difusa, está la facultad de cualquiera de las partes a denunciar la terminación del contrato por resolución

Habiendo sido pactada la resolución en los contratos de obligaciones bilaterales recíprocas o sinalagmáticas (caso de los contratos motivo de demanda) la resolución puede ejercitarse por simple declaración de voluntad del acreedor y bajo esta tutela, recogida en su sentido por los art. 519, 520, 569, 570, 576 todos del Cód. Civ. "AGUARANGUE", declaró la resolución de los contratos suscritos a la Universidad Autónoma "Gabriel Rene Moreno" suspensión de la obras de la garantías otorgadas, y exigiendo el pago de reajuste comprometido entre partes.

1.- Mediante Carta Notarial de 20 de marzo de 2009, y en riguroso a los contratos (anexo fs. 166), "AGUARAGUE" declara paralización de obras adjudicadas

2.- Mediante Carta Notarial de 24 de marzo de 2009 (ver anexo fs. 167), "AGUARAGUE" comunica a la Universidad contratante, la resolución de los Contratos Nos.059/06, 086/06, 015/07, todos ellos suscritos entre la Empresa "AGUARAGUE" y la Universidad Gabriel Rene Moreno fundado este derecho en los arts. 519, 520, 569, 570, 576 todos del Cód. Civ., y en la cláusula décimo novena de los contratos causa por incumplimiento a pago de reajuste de precios comprometida por la institución contratante en la clausula decima sexta de los contratos y en los arts. 1 y 8 del D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008.

3.- Mediante Carta Notarial de 1 de abril de 2009, el Gerente Propietario de AGUARAGUE da por bien hecho las acciones resolutorias de contratos de obra contra la Universidad contratante (anexo fs. 168-169).

### I.3.Petitorio.

Conforme a los arts. 519, 520, 569, 570, 576 todos del Cód. Civ., art. 8 del D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, 327 y ss. del Cód. Pdto. Civ., art. 10 de la L. N°212, en virtud de la resolución de los Contratos de Obra Nos. 059/06, 089/06, 015/07, demanda el incumplimiento de pago de reajuste a los contratos en la suma inicial de Bs. 5.678.705.02, mas pago de daños y perjuicios lucro cesante e intereses legales que deben corre desde la fecha de resolución de los contratos (24 de marzo de 2009).

Y se dicte sentencia declarando probada la demanda, con costa.

II. De la contestación a la demanda.

II.1.- De la contestación a la demanda:

II.1.1.- Saúl Benjamín Rosas Ferrufino, en representación de la Universidad Gabriel Rene Moreno, se apersona al proceso y responde negativamente a la demanda por memorial presentado el 22 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 217 a 225 vta., señalando en lo relevante lo siguiente:

Que antes de ingresar al fondo de la contestación hace notar que la parte demandante no agotó la vía administrativa en la resolución de los contratos, considerando que si ellos tendrían alguna observación a la resolución de los contratos administrativos realizados por la U.A.G.R.M., de acuerdo de impugnación como lo son el recurso de revocatoria y el recurso jerárquico. Así mismo en caso del reajuste planteado por la empresa AGUARAGUE ante U.A.G.R.M., durante la ejecución de los contratos ( 2007/2008) según Oficio N° 57/09 de 26 de febrero de 2009, notificado notarialmente, en el cual se constata la negativa del reajuste solicitado por la empresa a la U.A.G.R.M., por lo que se puede evidenciar que tampoco la empresa demandada impugnó o accionó por la vía administrativa la negativa del reajuste solicitado por la empresa a la U.A.G.R.M., por lo que se puede evidenciar que tampoco la empresa demandante impugnó o accionó por la vía administrativa la negativa del reajuste de precios, tampoco acciono de acuerdo a los contratos, la liquidación de planillas y/o supuestos pagos no realizados, de conformidad a las reglas en los contratos administrativos. Por los fundamentos legales expuestos pide pronunciarse sobre estos puntos observados y planteados y que hacen a requisitos esenciales de la acción de la demanda.

Por otra parte, pasa a contestar la demanda negando en todos sus términos, de acuerdo a los fundamentos de hecho y de derecho que pasa a exponer:

Refiere que la revisión de la demanda, la empresa accionante no ha establecido monto de los contratos originales y modificatorio, plazos de ejecución y menos el detalle de las plantillas supuestamente impagas y peor de los ítems a registrarse de acuerdo al D.S. N° 29/603 de 11 de junio de 2008, situación que torna a la demanda inconsistente y sin fundamentación de hecho y de derecho para ser considerado en el fondo, por lo que la demanda no cumple con lo establecido en el art. 327-5, en cuanto a que la cosa demandada debe ser designada con toda exactitud.

Aclara que en la cláusula décimo novena de los contratos no se contempla ni existe la causal por resolución de contrato de parte del contratista por reajuste de precios, a tal efecto se remite a dicha cláusula, por lo que el accionante incurre en una falsedad al sostener que el contratista hubiera resuelto los contratos administrativos usando dicha cláusula, y más bien por el contrario fue la U.A.G.R.M., quien resolvió debidamente los contratos administrativos antes referidos, aplicando correctamente el procedimiento de resolución previsto en la cláusula décimo novena, por las causales previstas en los inc. d) y f), mismas que establecen que cuando la empresa "AGUARAGUE" incurra en suspensión de los trabajos sin justificación por más de 10 días sin autorización escrita por el supervisor e obra o cuando concurra la causal por incumplimiento injustificado del cronograma de obra sin que el contratista adopte medidas necesarias y oportunas para recuperar sus demoras y asegurar la conclusión de la obra dentro del plazo vigente, tal cual se demuestra mediante los Form. Nos. 020448398, 020448396, 202448393 sobre inspección notarial realizada a la ejecución de las obras de los tres contratos referidos, de 06 de abril de 2009, con la intervención de la Notaria De Fe Publica de Primera Clase N° 19, donde se certifica que las obras estaban paralizadas y en estado de obra gruesa, comprobada al acaecimiento de las causales mencionadas mediante Oficio Rectoral N° 129/09 de 06 de abril de 2009, Of N° 146/2009DE 15 DE ABRIL DE 2009Y Of. N° 147/09 de 15 de abril de 2009, todos con intervención notarial, se comunica a la empresa la intención de hacer uso de la cláusula décimo novena, por incumplimiento de contrato atribuible a la empresa contratista y finalmente a través de Oficio Rectoral N° 169/09 de 30 de abril de 2009, N° 172/09 DE 04 de mayo de 2009 y N° 173/09 de 04 de mayo de 2009, se comunica la resolución de los contratos administrativos con intervención notarial, a la empresa "AGUARAGUE" por aplicación de la cláusula décimo novena, actos que no fueron impugnados por parte de la empresa "AGUARAGUE" en la vía administrativa, por lo tanto configuran actos consentidos y consolidados, que no puede ser reclamado a la fecha, asimismo indica que es en base a esta resolución por incumplimiento del contratista que se solicitó la ejecución y pago de las pólizas de garantía que afianzaban el cumplimiento de los contratos administrativos antes señalados tal cual esta convenido en la cláusula séptima de los mismos.

Es por eso que la empresa demandante entra en contradicción, toda vez que en forma apresurada y sin discernir la competencia demanda ante la vía ordinaria civil " Resolución de los contratos de obra contradictoriamente afirma que los contratos están resueltos, extremo que finalmente les da la razón en el sentido de que los contratos estaban por parte de la U.A.G.R.M., en sede administrativa por causales atribuible al contratista, con los efectos y consecuencias jurídicas que establece la cláusula décimo novena pactada entre partes con la fuerza contractual y los efectos legales establecidos en el art. 574 del Cód. Civ.

Manifiesta que la empresa AGUARAGUE, plantea pago de reajuste de precio en base a la cláusula decima sexta referente a reajuste, inmersa en los tres contratos, clausula predeterminada por el órgano rector al momento de la confección de los contratos, y que también pretende sustentar de reajuste en el D.S. N° 29603 de 11 junio de 2008, en sus art. 1,2 y 3-d). De la normativa antes citada, se puede evidenciar en primera instancia que la U.A.G.R.M., suscribió con la empresa "AGUARAGUE" contratos modificatorios, mismos que modificaron un incremento de 15% del monto original en cada uno de los contratos, según clausula vigésima octava inc. c) no puede ser que la empresa demandante quiera violar lo establecido en el D.S. N° 29603, que establece claramente que entre modificaciones s de volúmenes de obra y reajuste no puede exceder mas del 15% del monto inicial del contrato por lo que la U.A.G.R.M., tampoco podía contravenir al decreto supremo referido suscribiendo un contrato modificatorio de reajuste que sobrepase el 15% de lo establecido en la norma citada y lo pactado y losen los contratos en su cláusula vigésima octava inc. c) De lo que se deduce que el reajuste de precio en obras vigentes y en ejecución procede cuando no hubieren suscrito otros contratos modificatorios y ni se hubiera llegado al tope máximo de los porcentajes señalados.

Además dicha norma legal en sus disposiciones adicionales y derogativa, expresa en su art. 1: Que los contratos modificatorios por variación de precios podrán efectuarse en el plazo máximo de 90 días calendario computable a partir de la vigencia del presente contrato decreto supremo; concluido el plazo señalado, no se deberán efectuar contratos modificatorios por variación de precios unitarios. Considerando que el D. S. N° 29603 de 11 de junio de 2008 y la empresa contratista solicito el reajuste en diciembre de 2009, petición que realizan fuera de

plazo y vigencia del decreto supremo, cuando su derecho ya había caducado, por mandato de la misma que ellos sustentan su petición de reajuste

Por otra parte, la empresa contratista concedora del D.S. N° 29603, en ningún momento en sus solicitudes esta empresa demostró documentalmente el incremento de los precios e insumos de los ítems señalados, pero que además tampoco propuso en sus solicitudes que ítem convenía reajustar, por lo que el contratante no podía atender una solicitud de reajuste sin sustentación documentaria y sin tener una propuesta en la marco de la norma citada anteriormente

De la misma manera la empresa contratista demanda un reajuste por la suma exorbitante de 5.678.705.02; monto que no está sustentado, mediante los ítems de incremento de insumo autorizado por D.S. N° 29603, porcentaje además que sobrepasa el 15% del monto autorizado por la norma, citada considerando principalmente que no corresponde considerar dicho ajuste por estar fuera del marco legal autorizado por el decreto supremo.

En resumen por disposición de la ley no se permite que se hagan nuevos contratos modificatorios, cuyos montos serán mayores al 15% del contrato original y se puede comprobar que en los tres contratos modificatorias, cuyos montos serán mayores al 15% del contrato original, y se puede comprobar que en los tres contratos modificatorios, todos no pasan del porcentaje autorizado por el D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008 y por lo acordado entre las partes en la cláusula vigésima octava inc. c) de los contratos.

#### II.1.2.Petitorio:

Por lo expuesto, contesta la demanda en forma negativa, rechazando la misma en todas sus partes, pidiendo además que sea desestimada declarándola improbadada, condenando a daños y perjuicios ocasionados a la U.A.G.R.M.,

#### II.1.2. De la demanda reconvenzional:

II.2.1.El demandado reconviene a la parte actora por caducidad del derecho por no haberlo ejercido conforme a lo estipulado y acordado en los contratos y el D.S. N° 29603, incumpliendo el contrato, pago de las penalidades estipuladas en los contratos, devolución de lo pagado, más daños y perjuicios, de acuerdo a lo siguiente:

Refiere que si analizamos las fechas de los contratos modificatorios, donde se amplían plazos y montos, vemos que el primero fue modificado el 18 de octubre de 2007, el segundo el 03 de junio de 2008, y el tercero fue el 26 de junio de 2008; confrontando con la fecha de D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, es decir se emite antes de firmar el ultimo modificadorio, efectivamente las empresas hacen un reclamo a destiempo es decir fuera de los 90 días establecidos en el art. 1 de las disposiciones adicionales del D.S. N° 29603, y fuera de los 30 días de sucedido el incremento de los insumos, según clausula décimo sexta de los contratos además que la solicitud la realizaron incorrectamente al margen de lo establecido en la mencionada, es decir que lo realizaron ante los ex rectores y otras autoridades, quienes no están consignadas en los contratos originales para recibir tal solicitud, por lo que según el contrato debe hacerse ante el supervisor de obra y/o fiscal de obra y dentro del plazo previsto, de no hacerlo perderá su derecho a dicho reajuste; en este reclamo fue formalizado mediante carta de fecha 6 de octubre de 2008; dirigida al Ing. Freddy Rosales Vaca, y recibida por este en fecha 7 de octubre de 2008, quien es supervisor de la obra en el Contrato N° 15/07; ya habiendo caducado el plazo de los 30 días acordados en la cláusula decima sexta ya que el hecho de la subida de precios de los materiales fueron mucho antes de la publicación del D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008; este es remedial al fenómeno económico, si tomamos en cuenta el ultimo contrato modificadorio fue firmado el 26 de junio de 2008.

Manifiesta que el art. 8 del D.S. N° 29603 es potestativo del contratante y no del contratado para sujetarse al mismo d acuerdo a su conveniencia para mantener la cláusula del contrato en lo que se refiere a la variación del precio

Expresa que por otro lado, en las obras vigentes y en ejecución suscrito en el marco de los DD. SS. Nos. 27328, 28271, con relación al D.S. N° 29603 en el art.3 inc. d) dice que todos los contratos modificadorio incluyen el contrato modificadorio por variación del precio no debe exceder el 15% del monto inicial del contrato.

Toda vez que las obras objetos de los contratos a fecha 6 de abril de 2009, según acta notarial se encontraban paralizadas completamente, y que además el plazo de ejecución del contrato estaba súper abundantemente vencido, es decir las empresas se encontraban en mora, en ese sentido que se emiten los Oficios Rectorales Nos. 129/09, 146/09 y 14/09 de 13 de abril de 2009 todos con intervención notarial, mediante los cuales se comunica a la empresa la intención de hacer uso de la cláusula décimo novena, por incumplimiento del contrato atribuible a la empresa contratista, y a través de Oficios Rectorales Nos. 129/09, 146/09 y 14/09 de 13 de abril de 2009, se comunica la resolución de los contratos administrativos con intervención notarial a la empresa AGUARAGUE por aplicación de la cláusula décimo novena.

Refiere que habiendo sido resuelto el contrato de acuerdo a la cláusula décimo novena y en aplicación del art. 570 del Cód. Civ. el que establece que el incumplido debe resarcir los daños que ocasionare, es por ello que bajo este razonamiento reconviene por morosidad y pago de penalidad incurridos por la empresa contratista en el marco de la cláusula trigésima de los contratos, morosidad establecida en forma progresiva por cada día calendario de retraso en el incumpliendo del contrato.

Así mismo reconviene por la devolución de lo pagado y no ejecutado por la empresa contratista y anticipo recibidos por la empresa considerando lo que ha recibido con relación al avance físico ejecutado al momento de la realización de la obra por la empresa constructora AGUARAGUE de la relación de pago realizado por cada contrato a la empresa constructora y el avance físico según peritaje, s establece que el contratista a excepción del Contrato n° 59/06 este tiene un avance de 84.17%, sin embargo en los otros dos contratos no llega ni al 50% de avance físico, no obstante de haber recibido casi el 80% del pago total de la obra, es en ese sentido que la empresa adeuda a la U.A.G.R.M., por trabajos no ejecutados y sin embargo cobrados anticipadamente, recursos públicos que provienen de IDH que deben ser devueltos por la empresa contratista en el monto y porcentaje que no fueron ejecutados y que fueron pagados. Considerando que al haberse paralizado las obras de los contratos objeto de litis y rescindido los mismos de acuerdo a la cláusula décimo novena por causales atribuibles al contratista

externo que obligo a la U.A.G.R.M., encarar un nuevo proceso de contratación para concluir las obras paralizadas, situación que ocasionó daños y perjuicios a la institución en la parte académica, considerando que dicha sobras debieron ser entregados en los plazos establecidos en los contratos más sus modificatorios, haciendo incurrir a la U.A.G.R.M., en nuevos costos adicionales en la contratación con las nueva empresas, perjudicando a docentes y estudiantes en el uso de ambientes, y en si al desenvolvimiento institucional en cuanto a sus finalidades.

Señala que quien no cumplió los contratos fue la empresa demandante ya que las obras tenían que entregarse en 11 de febrero .1 y 26 de marzo de 2009, respectivamente hecho que no sucedió por lo que el contratista entro en mora de los mismos, ejecutándose de esta manera la cláusula trigésima (morosidad y sus penalidades) de los contratos originales, entrando en mora la obligación sin ningún requerimiento del contratante y obligándose a pagar multas en los contratos.

Agrega, que la empresa contratista al iniciar una demanda ordinaria en un juzgado incompetente el que fue anulado y en la que pedían medidas precautorias de no invocar cuyo fin era la impedir la ejecución de las pólizas de garantía. Perjudicando de esta manera la ejecución de las garantías de cumplimiento de contrato, y distorsionando la finalidad de las mismas ya que estas deben ser cumplidas sin importar la causa o motivo para ejecución, tal lo ratifica el art. 4-III., de la L. N° 365 de 23 de abril de 2013, sin embargo el juez incompetente las dicta pasando oficios a la compañía de seguros “ CREDINFORR” S.A., quienes en respuesta al requerimiento de pago solicitado por la Universidad, refiere que estará a lo que disponga la sentencia en el proceso ordinario, retrasando hasta ahora su ejecución.

#### II.2.2.- Petitorio.

Al amparo de los arts. 348 a 352 del Cód. Pdto. Civ., convienen por caducidad del derecho del demandante de reajuste de precio por no haber ejercido el mismo en el plazo legal y pactado; el incumplimiento parcial de acuerdo a lo acordado en los contratos de obras y devolución de lo pagado y no ejecutado y anticipo entregado y no descontado, tal cual se prueba en la documentación que se acompaña, mas pago de daños y perjuicios ocasionados en los que serán calificados en ejecución de sentencia, adema de las penalidades de acuerdo a las clausulas trigésima de los contratos suscritos y sin perjuicios d que se ejecuten la garantías de cumplimiento de contrato conforme al art. 14 del D.S. N° 27328 y de las condiciones generales de las pólizas; y previo tramite de ley sea declarado probada conforme a los arts. 570, 1514, 1515, 1516, 1517, 1519, 1520, del Cód. Civ.

#### III.- De la contestación de la demanda.

III.1.- El actor empresa unipersonal “AGUARAGUE” representado por Nelson Henry Montalvo Terceros, responde negativamente a la demanda reconvenional por memorial representado el 16 de octubre de 2014, que cursa de fs. 244 a 247 vta., señalando lo siguiente:

Señala que muy pocas veces se emiten actos procesales fundados en pecado propio. Veamos:

1.- Caducidad: La universidad manifiesta que reconviene por caducidad: convengamos primero que esta torpeza, en el inaceptable caso de su evidencia esta aplicable a la contestación, pero no a la reconvenición. No obstante, la documentación que cursa en el expediente, informa que la manera regular y oportuna han presentado su reclamación de reajuste a las instancias establecidas en los contratos de obras, incluyendo a la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE), y consta en actas de la universidad las reuniones que intentaron de concertación hasta que les mandaron a juicio.

En todo caso, la caducidad si tiene que invocarse va incontrastablemente contra la Universidad por actuar con decidida patente y reiterado silencio administrativo a los diferentes reclamos de “AGUARAGUE”, de que en justicia les paguen el reajuste de los precios por la exorbitante alza de los insumos de la construcción de la obra

2.- Actos administrativos precisamente por el silencio desleal del contratante comunicamos oportunamente la paralización de obras y al no ser atendidos en esta advertencia, denunciamos la resolución de los contratos de obras, tal como documentalmente cursa en proceso y, por la arrogancia de la anterior administración fueron a juicio

3.- Reconvenición por presunto incumplimiento: Pretender reconvenir por “incumplimiento” esgrimido al fraude montado por Reymi Luis Ferreira Justiniano, en el informe del Ing. Civil Jorge Morales Añez, es oportuno que se conozca;

a) El informe Morales se labra para perseguidos penalmente. Aparece en diciembre de 2009 cuando el juicio iniciado por “AGUARAGUE” se encontraba en su fase final, Reymi Luis Ferreira Justiniano destruyo la carrera de un juez, por fallar a favor del demandante al no presentar la Universidad prueba al proceso, el ex rector, opto por criminalizar a la justicia civil.

b) El informe se ejecuta cuando la administración universitaria había contratado con sobreprecio más del 100% la terminación de la obra. Nunca se conoció el trabajo de campo del Ing. Morales, ni la fecha de realización

c) Finalmente la fotocopia debidamente autenticada anexa, caso FELCC-SCZ 0905740 de 23 de diciembre de 2013 (Resolución fiscal de sobreseimiento) echa por tierra la persecución criminal dada sobre la base de un informe manipulado y delictivo, y que le releva de mayor comentario

#### IV.-Antecedentes administrativos y procesales.

III.1.- A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

III.1.1.- Que mediante Licitación Pública Nacional, la Universidad Gabriel Rene Moreno, convoco a varias empresas constructoras, del medio, interesados en la construcción de tres diferentes obras, consistente en la construcción de módulos de aulas para la Facultad de Ciencia Económicas y Financieras, construcción de un laboratorio para la Facultad De Ciencia de la Salud Humana, y para la construcción de un módulo de aulas para la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, a que presentes sus documentos y propuestas técnicas y económicas para la realización interna de la universidad y de acuerdo a la pliego de condiciones respectivo, posteriormente, la Comisión Calificadora emitió los



informes de calificación de propuesta y en base a los mismos se pronunció la correspondiente resolución rectoral, resolviendo adjudicar la ejecución de la obra a la empresa constructora "AGUARAGUE"

III.1.2.- En base a la licitación efectuada los contratantes suscribieron los siguientes contratos:

- N° 059/06 de 6 de noviembre de 2006 (Instrumento N° 402/2007): Contratante: Universidad Autónoma "Gabriel Rene Moreno", Contratista: "AGUARAGUE"; Objeto del contrato: Construcción del módulo de aulas para la Facultad de Ciencia Económicas y Financieras, cuyo monto original rea de Bs 4.876.040.62, con un plazo de ejecución de 365 días, calendario a partir de la orden de proceder. Posteriormente de suscribió el Contrato Modificatorio de 18 de octubre de 2007, cuyo objeto era el aumento a un nivel a la obra en ejecución de un módulo de aulas para la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, por un monto de Bs 731.260.57; con un plazo d 70 días al plazo inicial.

- N°086/06 de 21 de diciembre de 2006(Instrumento N° 463/2007): Contratante Universidad Autónoma "Gabriel Rene Moreno", Contratista: "AGUARAGUE" Objeto del contrato: Construcción Laboratorio para la Facultad de Ciencia de la Salud Humana , cuyo monto fue de Bs.5.570.978.68, con un plazo de ejecución de 365 días calendario a partir de la orden de proceder. Posteriormente se suscribió el Contrato Modificatorio de 3 de julio de 2008, cuyo objeto era el incremento de volúmenes en los ítems 7, 19, 20, 21 y la creación de nuevos ítems, con un monto de Bs. 835.649.82: con un plazo de 120 días, adicionales al plazo inicial

- N° 015/07 de 16 de mayo de 2007, Contratante Universidad Autónoma "Gabriel Rene Moreno", Contratista: "AGUARAGUE" Objeto del contrato: Construcción módulos de aulas para la facultad Ciencias Jurídicas y Sociales cuyo monto era de Bs 7.204.396.44, con un plazo d ejecución de 360 días calendario desde la orden de proceder. Posteriormente se suscribió el Contrato Modificatorio de 26 de junio de 2008, cuyo objeto era el aumento de un nivel a la obra en ejecución, con un monto de Bs 1.080.677.71, con un plazo de 100 días calendarios adicionales al plazo inicial.

III.1.3.- Una vez suscritos los contratos se desarrollaron los siguientes actos y hechos conciertos:

III.1.3.1.- Mediante Oficio de 6 de mayo de 2008 8fs. 145), emitido por la representación legal de "AGUARAGUE", y recepcionado en7 de mayo de 2008, donde haciendo referencia la incremento en los precios de los insumos, se solicita al rector de la Universidad "Gabriel Rene Moreno", Alfredo Jaldin Farell, reajuste los precios. Habiéndose hecho conocer mediante los libros de orden y mediante oficios con anterioridad y posteriormente esta solicitud de reajuste de precios a los encargados de obras (fs. 142 a 144, 146 a 151,153, 164 a 165).

III.1.3.2.- El gobierno Nacional, en 11 de junio de 2008 emite el D.S. N° 2960, el mismo que en lo relevante autoriza a las entidades públicas, que tengan contratos de obras vigentes y en ejecución, la modificación de precios unitarios de materiales de construcción mediante un contrato modificatorio y otorga un anticipo especial para la adquisición de materiales: Carreteras (cemento asfáltico y acero) así mismo en su art. 8 dispone: (contratos con cláusulas específicas de reajuste). Los contratos que incluyan clausulas específicas de reajuste de precios, deberán ser sujetos a análisis por el contratante para determinar la conveniencia de mantener dicha cláusula o aplicar lo establecido en el presente decreto, sobre variación de precios

De igual manera la referida norma en su art. 3-III-d), refiere que: "La modificación de precios unitarios precederá de la siguiente manera....d. La sumatoria de todos los contratos modificatorios, incluyendo el contrato modificatorio por variación de precios unitarios no deberá exceder: i El 15% del monto inicial del contrato...

Por su parte la disposición adicional 1° de la misma norma, preceptúa que: "Los contratos modificatorios por variación de precios unitarios podrán efectuarse en el plazo máximo de 90 días calendario, computables a partir de la vigencia del presente decreto supremo. Concluido el plazo señalado, no se deben efectuar contratos modificatorios por variación de precios unitarios.

III.1.3.3.- Mediante Oficio de 1 de septiembre de 2008(fs. 82-83) dirigida al rector de la U.A.G.R.M., Reymi Ferreira Justiniano, la empresa "AGUARAGUE" y otras empresas más, reiteran al referido rector que las empresas constructora que están ejecutando obras para la universidad viene solicitando desde el pasado año, reajuste de precios de los materiales establecido en los contratos, que compensen la constante subida de precios de los materiales y costos de construcción

III.1.3.4.- En 19 de diciembre de 2008, el representante legal de "AGUARAGUE", hace saber el detalle de reajuste de precios al Supervisor de la obra de la U.A.G.R.M., (construcción de Laboratorio Ciencia de la Salud Humana), del Contrato N° 86/2006, cuyo importe alcanza a la suma de Bs 1.381.018.52; (fs.163).

Mediante cartas notariales, de 19y 27 de febrero de 2009 (fs. 158 a 162), el representante legal de "AGUARAGUE" hace conocer al rector de la U.A.G.R.M., Abg. Reymi Ferreira Justiniano, la diligencia declarativa de mora por falta de pago de reajuste de obra oportunamente reclamada en relación a los Contratos de Obras Nos. 015/07 (módulos de aulas para la Facultad Ciencias Jurídicas y Sociales) y 059/06 (módulo de aulas para la Facultad de Ciencias Económicas y Financieras), demandando que en el término de 10 días, disponga el pago a la empresa por reajuste de obra en el Contrato N° 015/07 y su contrato modificatorio para la construcción de módulo de aulas para la Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales y que en la fecha asciende a la suma de Bs 2.559.995.76; asimismo, demanda que en igual termino se disponga el pago a la empresa por reajuste de obra en el Contrato N° 059/07y su contrato modificatorio para la construcción de los módulos de aulas para la facultad de Ciencias Económicas y Financieras y que en fecha asciende a la suma de Bs 1.737.690.74. "AGUARAGUE" y la U.A.G.R.M., asciende al monto total de Bs 5.678.705.02.

III.1.3.5.- Posteriormente, mediante Carta Notariada de 17 de marzo de 2009 ( fs. 155-156), el representante legal de "AGUARAGUE" hace conocer al rector de la U.A.G.R.M., Abg. Reymi Ferreira Justiniano, que ante informe verbal del contratante de no pagar reajustes a los contratos de obra e irse a la vía judicial, solicita comunicación oficial de no pagar reajuste y que se formalice escrito.

Mediante Carta Notarial de 20 de marzo de 2009 (fs.166), el representante legal de "AGUARAGUE" hace conocer al rector de la U.A.G.R.M., Abg. Reymi Ferreira Justiniano, que ante el incumplimiento de pago de reajuste del contratante, se ha decidido la paralización de obra en los Contratos Nos. 015/07, 59/06, 086/06, previniendo que en caso de que no se efectuó el pago en el término previsto en los contratos se opera la resolución de los mismos

Mediante carta Notarial de 24 de marzo de 2009 (fs.167), el representante legal de "AGUARAGUE", comunica a la universidad contratante, que conforme a la cláusula resolutoria de los contratos y la preservación de cláusulas previstas en los contratos modificatorios, en función al silencio administrativo del contratante a su reiterado pedido de reajuste de precios, la resolución de los Contratos Nos. 015/07, 59/06, 086/06, todos ellos suscritos entre la Empresa "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno. Seguidamente mediante Carta Notarial de 1 de abril de 2009 (fs. 168-169), el Gerente Propietario de la Empresa Constructora "AGUARAGUE", ratifica mandato y da por bien hecho todo lo actuado por su apoderado (Nelson Henry Montalvo Terceros)

III.1.3.5.- Que el informe de reajuste de obras de 2 de febrero de 2009 (fs. 20-21), emitido por el Jefe de Dpto. Infraestructura y Equipamiento de la U.A.G.R.M., al Director de la D.A.F., se conoce que a inicios de la gestión 2008 se produjo la mayor elevación en los precios de los insumos de la construcción. Lo que corrobora los fundamentos de la parte demandante.

V.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia se circunscribe en determinar lo siguiente:

1.- Demanda principal:

Si como consecuencia de la resolución de los Contratos de Obras Nos. 059/06, 086/06, 015/07, mas sus modificaciones, suscrita por la empresa "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, corresponde el cumplimiento de pago de reajuste a los contratos, por incrementos de precios en insumos de construcción en obra más pago de planillas adecuadas y ejecutadas en contratos, en la suma inicial de Bs 5.678.705.02; mas pago de daños y perjuicios, lucro cesante interés legales que deben correr desde la fecha de resolución de contratos ( 24 de marzo de 2009 ), por causal imputable a la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno.

2.- Demanda reconvenzional.

Si existe caducidad del derecho de la parte actora, porque las empresas harían un reclamo a destiempo es decir fuera de los 90 días establecidos en el art. 1 de las disposiciones adicionales al D.S. N° 29603, y fuera de los 30 días de sucedido el incremento de Los insumos, según cláusula decima sexta de los contratos, esto al margen de haber realizado incorrectamente su solicitud y que las obras se encontraban paralizadas. Por parte, se debe establecer si los contratos modificatorios incluyendo el contrato modificatorio por variación del precio no debe exceder el 15% del monto inicial del contrato; el incumplimiento de contrato, pago de las penalidades estipuladas en los contratos devolución de lo pagado, más daños y perjuicios.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1.- De los antecedentes del presente caso se evidencia la existencia de tres contratos de obra: 1.- Contrato de obra para la construcción de un módulo de aulas para la Facultad Ciencia Económicas y Financieras de la Universidad Gabriel Rene Moreno N° 059/06 de 6 de noviembre (Instrumento N° 402/07) y su contrato modificatorio de 18 de octubre de 2007 (fs. 23 a 58) 2.- Contrato de obra para la construcción de módulos de aulas para la Facultad De Ciencias de la Salud Humana de la Universidad Gabriel Rene Moreno N° 086/06 de 21 de diciembre (Instrumento N° 463/07) y su contrato modificatorio de 3 de julio de 2008 (fs. 59 a 86); y 3.- Contrato de obra para la construcción de un módulo de aulas para la Facultad de Ciencia Jurídicas Políticas y Sociales de la Universidad Gabriel Rene Moreno N° 015/07 de fecha 16 mayo y su contrato modificatorio de 26 de junio de 2008 (fs. 91 a 110), suscrito en la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno y la empresa AGUAREGUE. Así también consta que los contratos modificatorio, que refieren a la aplicación de los contratos de obra por incremento de volúmenes de los ítems y creación de nuevos ítems, respectivamente de cada contrato inicial. Por lo que las controversias suscritas emergente un contrato administrativo de carácter contrarrevencional de hecho, con los requisitos para hacer resueltos mediante un proceso ordinario de puro derecho, lo cual significa los actuados administrativos y procesales; en la vía contenciosa, cuyo alcance y validez podría establecer la veracidad de la parte demandante o reconvenzionalista.

En merito a los antecedentes mencionados y con la finalidad de resolver la presente demanda contenciosa, este tribunal de cierre, constituido para el caso presente en sala plena considera necesario precisar ante los siguientes aspectos:

La actual C.P.E. a través del art. 108 impone a los bolivianos y a las bolivianas, el deber de "Conocer cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes" precepto constitucional que hace referencia al principio de legalidad provisto en el art. 180-I, en cuanto hace a la Jurisdicción Ordinaria, consiguientemente, toda autoridad jurisdiccional que deba emitir una resolución definitiva dentro de un caso concretos imperativamente debe dar cumplimiento a dicho principio que es parte del debido proceso, mismo que fue definido por la L. N° 025 a través del art. 30-6 en los siguientes términos " Legalidad". Con sujeción a la Constitución Política del Estado, constituye el hecho de que el administrador de justicia, este sometido a la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las partes.

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

La normativa glosada anteriormente, es concordante con lo previsto por el art. 775 del C.P.C., mismo que dispone "En todos los casos en que existiere emergentes de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes

de la Constitución Política del Estado, se representara la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327 y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 del Cód. Proc. Civ.,

En ese sentido, en estricto apego al principio de legalidad, se asume que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en atención a la naturaleza de la demanda interpuesta, cursante de fs. 175 a 179 y reconvención de fs. 217 a 225 de obrados, es competente para el conocimiento de la presente causa.

Consiguientemente, establecida la competencia a este Tribunal Supremo de Justicia para el conocimiento de la presente causa y de acuerdo a la providencia de fs. 249, que califica el presente proceso contencioso como ordinario de puro derecho, por lo corresponde establecer la legitimidad del referido acto administrativo.

1.- Ingresando al análisis del primer punto de controversia establecido en la demanda principal, relacionado a la resolución de los Contratos de Obras N°059/06, 086/06, 015/07, mas sus modificaciones, suscritos por la empresa "AGUARAGUE" y la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno., que a consecuencia correspondería el cumplimiento de pago de reajuste a los contratos, por incremento de precios en insumos en construcción de obra más pago de planilla adeudadas y ejecutadas en contratos, en la suma inicial de Bs 5.678.705.02, mas pagos de daños y perjuicios, lucro cesante, intereses legales que deben correr desde la fecha de resolución de los contratos (24 de marzo de 2009),por causal imputable a la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno.

En caso presente, se evidencia que la resolución de contrato ejecutada por "AGUARAGUE" radica de la solicitud de reajuste de precios por incremento de precios de insumos en la construcción que afectarían en el presupuesto establecido en los contratos de obra de referencia, que conforme a la cláusula decima sexta (reajuste de precios) establecidos en los Contratos Nos.015/07, 059/06, 086/06, y el D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, le facturarían para realizar la solicitud de dicho reajuste, que una vez iniciada la solicitud de reajuste de precios al contratante Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno., y pese a las reiteradas solicitudes escrita no merecieron respuesta alguna por parte de la universidad, por lo que "AGUARAGUE", procedió a la resolución de contrato, a consecuencia de dicha resolución de contrato, el contratista procedió al abandono de las obras, lo que por su parte la universidad utilizo como causal de resolución de los contratos, amparándose en la cláusula décimo novena (Resolución a requerimiento del contratante, por causales atribuibles al contratista), inc. d) y F), señalando que la resolución de contrato por "AGUARAGUE" no sería válida por no estar estipulada como causal de reajuste de precios, en la cláusula decima novena de los contratos, actos y hechos que se evidencian conforme a la documental adjunta al proceso en calidad de prueba de más el detalle de los actos de este trámite resumidos cronológicamente en los antecedentes administrativos de esta resolución; Ahora bien ingresando al análisis y determinación de la procedencia y a quien se le atribuye la causa para la resolución de los contratos, debemos indicar que, evidentemente como indica la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno., el reajuste de precios no está estipulada en la cláusula décimo novena de los contratos como causal de resolución de contrato, a tal efecto en procura de una solución, debemos realizar un examen amplio de los actos de las partes contractuales que pudieron genera la causa para la resolución de estos contratos, considerando que inicialmente ante la existencia de una solución entre las partes en vía conciliatoria respecto al tema en discusión, en aplicación de la cláusula vigésima de los contratos en común, "AGUARAGUE" acudió a la vía judicial para la solución del mismo, en este orden de cosas, este tribunal considera:

Si bien el art. 519 del Cód. Civ., establece de forma expresa: (Eficacia del contrato). El contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes. No puede ser disuelto sino por consentimiento mutuo o por las causas autorizadas por ley.

En el art. 568 del Cód. Civ. I. "En los contratos con prestaciones reciprocas cuando una de las partes incumple por voluntad la obligación, la parte que ha cumplido puede pedir judicialmente el cumplimiento a la resolución del contrato, más el resarcimiento del daño o también puede pedir solo el cumplimiento dentro de un plazo razonable que fijara el juez..." , la norma citada, evidentemente presenta en lo principal dos alternativas como base de las acciones de resolución de contrato y el cumplimiento de contrato que nacen de un contrato celebrado con prestaciones reciprocas, es decir, que por lo dispuesto por dicho precepto normativo la parte que ha cumplido con la obligación puede exigir judicialmente el cumplimiento a la parte que incumplió, y por otro lado, que la parte que ha cumplido pida judicialmente la resolución del contrato, más el resarcimiento de daños.

En este sentido se ha orientado a través del A.S. N° 609/14 de 27 de octubre que: el art. 568 del Cód. Civ. Pues dicha norma conforme a lo establecido anteriormente hace referencia a que en caso de incumplimiento de contrato, la parte que cumplió el mismo tiene dos opciones, la primera es la resolución judicial del contrato cuando este hubiese sido incumplido por otra parte, y la segunda opción es pedir a la parte que incumplió con el contrato que cumpla el mismo, es decir que este segundo caso lo que se pretende es que el contrato se ejecute... y en los casos de incumplimiento reciproco en el A.S. N° 05/14 de 8 de septiembre de 2014, que ha orientado cuales los tópicos a ser analizados refiriendo que "si bien en definitiva ambas partes incumplieron sus obligaciones, la corresponde al juez determinar cómo se analizó supra, cuál de las obligaciones era la primigenia exigencia, y de la norma contenida en el art.568 del Cód. Civ., entender que quien dio cumplimiento así no sea total de lo pactado en el contrato en cuestión, lo esencial en situaciones como las que se contravierte en el caso de autos, es que debe examinar el juzgador la razón inicial que motivo el incumplimiento, ese aspecto está inserto precisamente en el contrato en cuestión, y es tarea del juzgador dilucidar ese aspecto, al no hacerlo se vulnera entonces el debido proceso y no se cumple con la tutela judicial efectiva, en razón de que el Derecho Constitucional Fundamental al debido proceso se funda entre otros aspectos, en la garantía de que sometido un asunto al examen de los jueces, se obtendrá una definición acerca de él, de dónde se desprende que normalmente la sentencia tiene que plasmar la sustancia de la resolución judicial", de lo que se puede concluir al ser aplicable el art. 568 del Cód. Civ., a las relaciones contractuales bilaterales, resulta importante determinar que para su procedencia el orden o prelación de la obligaciones generadas, es decir, se debe establecer que obligación depende de la otra para determinar quien incumplió con sus obligaciones, en cuya finalidad y en procura de resolver dicho aspecto se

debe realizar una interpretación amplia del contrato, o sea, que dicha interpretación debe ser en relación a la redacción del contrato, la intención común de las partes contratantes y la conducta de las partes en la ejecución de la misma, interpretación que debe ser realizado por todo juzgador para resolver las pretensiones cuyas base jurídica sea el art. 568 del Cód. Civ.

Así también el Profesor Francesco Messineo, sobre la resolución de contrato define: "Que la resolución de contrato presupone un negocio perfecto y, además un evento sobrevenido o un hecho nuevo o un comportamiento de la contraparte, posterior a la formación del contrato, que altera las relaciones entre las partes o perturba el normal desarrollo del contrato en su ejecución

Por lo que, en el caso de autos en aplicación de la normativa y doctrina precedentemente expuesta, se debe tomar en cuenta que si bien el art. 519 del Cód. Civ., establece la eficacia de los contratos, lo cual debe ser cumplido obligatorio por ambas partes contractuales, sin dejar de lado lo establecido en la cláusula décimo novena (terminación del contrato), se debe considerar que el contrato en sus diferentes cláusulas contenían derechos y obligaciones de cumplimiento mutuo por las partes, como en el presente caso, una de ellas es lo estipulado en la cláusula decima sexta, referente a los reajustes de precios, que establece: " El contratista deberá reclamar al supervisor y/o fiscal de obra por escrito, el reajuste de precios a los volúmenes de la obra por el incremento, hasta dentro de los 30 días hábiles de sucedido el hecho, de no hacerlo perderá su derecho a dicho reajuste", lo cual conforme a lo instituido el hecho, de no hacerlo perderá su derecho solicitando el reajuste correspondiente, que como se había descrito precedentemente, la universidad no emitió criterio alguno sobre la precedencia o no de la solicitud lo mismo paso a la carta notariada de intensión de resolución de contrato, que pese al conocimiento efectivo de los mismos, obviamente su silencio genero inseguridad del cumplimiento del contrato para la prosecución de la obra y consecuentemente, la conformidad de la resolución de contrato interpuesta por AGUARAGUE, si bien el reajuste de precios no está establecido como causal de resolución de contrato ,de la interpretación y aplicación del art. 568 del Cód. Civ., se debe entender, que la universidad como parte interesada al cumplimiento del contrato estaba en la obligación de pronunciarse sobre las solicitudes planteadas por la contratista, que al no hacerlo infringió su negativa y el incumplimiento a una obligación contractual como es el reajuste de precios, generando además la resolución del contrato. Y que ahora quiere enmendar dicha negligencia por su parte con la resolución de contrato atribuible al contratista, lo que es procedente ya que de lo contrario se estaría soslayando la normativa precedentemente desarrollada y su obligación contractual, por lo que la resolución de contrato es atribuible a la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno conforme a lo up supra expuesto.

Respecto al pago por reajuste de precios, si bien este aspecto está establecido en el D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, el cual establece un procedimiento y plazo para su estimación se debe tomar en cuenta también que el pago por reajuste de precios está inserto en la cláusula décimo sexta (Reajuste de precios ) de los contratos 015/07, 059/06, 086/06, por lo que el contrato enmarca su solicitud de reajuste de precios en la menciona cláusula de los contratos, que conforme lo establecido en dicha cláusula, "AGUARAGUE", procedió con el procedimiento para su correspondiente solicitud, que acorde a las reiteradas solicitudes de reajuste de precios que se detallan en los antecedentes administrativos, realizo su solicitud de forma independiente en cada contrato estableciendo montos correspondientes al reajuste (Contrato 086/0/ Bs 1.381.018.52; Contrato 015/07 Bs.2.559.995.76; y Contrato 059/07 Bs 1.0737.690.74), montos puestos a consideración de la universidad, de lo cual no hubo respuesta alguna, lo que inferiría su conformidad, considerando además, que conforme el art.. 519 del Cód. Civ., el cumplimiento de todas las cláusulas del contrato son de carácter obligatorio para las partes, y en el presente caso no se estaría hablando de una alternativa sino de una obligación impuesta en el contrato, a consecuencia de una inminente subida de precios de los insumos para la construcción, tal cual, lo respalda el informe de reajuste de precios de obras de 02 de febrero de 2009(fs.20-21), emitido por el jefe de Departamento. infraestructura y equipamiento de la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, al director DAF, que indica " se conoce a inicios de la gestión 2008 se produjo la mayor elevación en los precios de los insumos de la construcción", aclarando que la modificación de los contratos no supone la inclusión del incremento por el reajuste de precios, ya que esta modificación fue integrada en los volúmenes de obra a ejecutar, lo que el pago por reajuste de precios en los insumos para la construcciones procede, sin embargo los montos sujetos a pagar por el reajuste de precios deben ser corroborados en ejecución de sentencia ...

Habiéndose arribado a que la causa de resolución de contrato es atribuible a la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, este está obligado a cumplir con las obligaciones que esta resolución de contrato contrae, como el pago de planillas adeudadas y ejecutadas en los contratos, daños y perjuicios e intereses legales, mismos que serán determinados en ejecución de sentencia para su correspondiente liquidación.

Respecto al pago por lucro cesante, alegado por "AGUARAGUE", este no corresponde, a que la universidad en un ente Estatal de carácter social y servicio público, destinado a la formación de profesionales en los diferentes carreras universitarias, por lo que su actividad no está inmerso en el lucro, por lo que no corresponde lo insinuado por el recurrente.

2.- Respecto a la segunda controversia, inmersa en la reconvención a la demanda, que si existiría caducidad de derecho de la parte actora, porque las empresas harían un reclamo a destiempo es decir fuera de los 90 días establecidos en el art.1 de las disposiciones adicionales del D.S. N° 29603, y fuera de los 30 días de sucedido el incremento de los insumos según cláusula décimo sexta de los contratos, esto a margen de haber realizado incorrectamente su solicitud, y que las obras se encontraban paralizadas. Por otra parte, se debe establecer si los contratos modificatorias, incluyendo el contrato modificatorio por variación del precio no debe exceder el 15% del monto inicial del contrato, asimismo el incumplimiento del contrato, pago de penalidades estipuladas en los contratos, devolución de lo pagado, más daños y perjuicios.

Respecto d la caducidad de derecho al pago del reajuste por el incremento de precios de los insumos para la construcción, debemos primeramente indicar lo siguiente:

La definición de caducidad según el Libro Apuntes de Derecho. Indica “La caducidad es una institución jurídica por el cual un acto o el ejercicio de un derecho potestativo se sujeta a un plano prefijado y de perentoria observancia, que para el caso de no ser ejecutado determina la extinción de un derecho”.

Ahora bien el art. 1514.- (Caducidad de los derechos), del Cód. Civ., señala: “Los derechos se pierden por caducidad cuando no son ejercidos dentro del término de perentoria observancia, fijada para el efecto”.

Por otro lado el art. 1520.- (Aplicación de la caducidad), de la misma norma, establece: “La caducidad no puede aplicarse de oficio excepto cuando por tratarse de derechos indispensables deba el juez señalar los motivos que hacen inaceptables la demanda”.

En el caso de autos, la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, en su demanda reconvenional dentro de sus demás fundamentos plantea la caducidad del derecho “AGUARAGUE”, para pago de reajuste de precios por incremento de precios en los insumos para la construcción, porque esto lo habría planteado fuera del plazo establecido en el D.S. N° 29603 de 11 de junio de 2008, la disposición adicional 1° de la misma norma, preceptúa que “Los contratos modificatorios por variación de precios unitarios podrán efectuarse en el plazo máximo de 90 días calendario, computables a partir de la vigencia del presente decreto supremo. Concluido el plazo señalado, no se deberán efectuar contratos modificatorios por variación de precios unitarios”.

A tal efecto, debemos señalar que la caducidad como un instituto jurídico del derecho, que tiende a concluir el litigio al extinguir el derecho reclamado, precedentemente se lo explico, lo cual este no puede ser planteado de forma general dentro de los fundamentos de una demanda, sin que este requiere un tipo de planteamiento especial, por lo que si la entidad reconvencionista pretendían la extinción del mencionado derecho por el solicitante lo hizo fuera del plazo, correspondía que lo interponga a través de una excepción de caducidad relacionándola con la cosa juzgada (inclusive) a los fines de determinar la caducidad del derecho a la acción de AGUARAGUE, mas no plantearlo como un agravio a los fundamentos en su demanda reconvenional, que al no enmarcarse a las reglas y procedimiento de la normativa legal aplicable al caso, este tribunal se ve imposibilitado de emitir criterio de la caducidad pretendida por el reconvencionista.

Con relación a los contratos modificatorios incluyendo el contrato modificatorio por variación del precio no debe exceder el 15% del monto inicial del contrato, este aspecto es muy independiente a la obligación del pago por reajuste de precios ya determinado en el análisis de la primera controversia de la presente demanda, ya que la modificación a los contratos 059/06, 086/06, y 015/07, son por incremento de volúmenes de obra, y este aspecto no está en discusión.

Respecto al incumplimiento de contrato, y al pago de las penalidades estipuladas en los contratos, devolución de lo pagado, más daños y perjuicios, demandados por la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno, estos no pueden ser atendidos, debido a que en la primera controversia resuelta en la presente demanda, se determinó que la resolución de los contratos fueron por causas atribuibles al universidad, obligaciones demandadas no surten efecto a su favor.

Conclusiones.

Consecuentemente del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la empresa demandante “AGUARAGUE”, marco sus actos conforme al contrato de obra suscrito con la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno. y las normas vigentes relacionados al caso, por lo que fue correcta la resolución de los contratos y así mismo procede el pago por el reajuste de precios por el incremento de insumos para la construcción, como el pago de las planillas adeudadas y otros conceptos más, que serán corroborados y averiguados en ejecución de sentencia para su liquidación, debiendo la parte demandada y reconvencionista cumplir con el pago de lo establecido.

POR TANTO: La sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contencioso de fs. 175 a 179 interpuesta por la Empresa Unipersonal “AGUARAGUE”,

PROBADA.- Respecto a la resolución de contrato de obra, pago por reajuste por incremento de precios e insumos en construcción, pago de planillas adeudadas y ejecutadas y pago de daños y perjuicios, que serán corroborados y determinados en ejecución de sentencia; y respecto al apago por lucro cesante IMPROBADA por no corresponder este aspecto según el análisis up supra.

IMPROBADA.- En todas sus partes la demanda reconvenional, interpuesta por la Universidad Autónoma Gabriel Rene Moreno,.

No suscriben los magistrados Jorge Von Borries, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, y Fidel Marcos Tordoya Rivas, por ser de voto disidente.

Procédase al desglose de la documentación presentada por la empresa demandante, como por la parte reconvencionista.

Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Pastor Segundo Mamani, Rómulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano. Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



635

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 20 vta., interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) de La Paz, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014, pronunciada el 21 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 48 a 53; notificación al tercero interesado de fs. 68; se tiene por renunciado el derecho a la réplica conforme el proveído de fs. 71; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que conforme a la potestad que posee la Administración Tributaria y en mérito al lazo obligacional entablado con la contribuyente María Salome Carrasco vda. de Morales, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del mismo, con el objeto de comprobar el cumplimiento que este ha dado a las disposiciones legales en vigencia correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal de febrero de 1998 y al Impuesto a las Transacciones (IT) del periodo fiscal enero y febrero de 1998 y el periodo enero 2014. Mediante dicha fiscalización se comprobó que la contribuyente María Salome Carrasco vda. de Morales no determinó su impuestos conforme a Ley, consignando en las Declaraciones Juradas de los referidos impuestos y periodos fiscales señalados.

El 03 de febrero de 2012, la contribuyente presentó memorial dirigido a la Gerencia Distrital La Paz I del SIN solicitando la prescripción del IVA del periodo fiscal febrero 1998 y del IT por los periodos fiscales enero y febrero de 1998 y el periodo enero 2014 porque las acciones de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de esta obligación se encontrarían extinguidas.

El 24 de junio de 2013, mediante memorial, la recurrente solicitó pronunciamiento respecto a la prescripción planteada, por lo que, se emitió el Proveído N° 166/2013 de 24 de septiembre, el cual expresa que de acuerdo a las facultades específicas establecidas en el art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que, no corresponde a la Administración Tributaria pronunciarse al respecto porque en el presente caso no está dispuesto en la Ley expresa la facultad de emitir Resolución Administrativa respecto a la prescripción, con dicho Proveído se notificó personalmente a la recurrente el 09 de octubre de 2013 a hrs. 09:15.

El 29 de octubre de 2013, la contribuyente presentó su recurso de alzada, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0095/2014 de 27 de enero, que anuló obrados hasta el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre; por lo que esta Administración Tributaria interpuso el correspondiente recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración Tributaria señala que en la Resolución Jerárquica hubo violación a la seguridad jurídica porque la AGIT al haber señalado que la Administración Tributaria debió emitir una posición aceptando o rechazando la prescripción, no consideró que el CTB no posee ningún tipo de pronunciamiento establecido a la forma de tramitación de una solicitud de prescripción, mucho menos que señala que en caso de solicitudes de prescripción se deba de forma específica emitir una resolución que declare la procedencia o improcedencia de la misma y se puede advertir que los arts. 131 del Cód. Trib. Boliviano, 4-3 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310 a los que hace referencia la AGIT tampoco facultan de manera específica a emitir un acto administrativo que acepte o rechace las solicitudes de prescripción realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, por lo que dicho trámite fue debidamente respondido a través de la emisión del Proveído N° 0166/2013, el cual cumple con los elementos esenciales: causa, objeto, fundamento y finalidad que establece el art. 28 de la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo (LPA), por tanto, la AGIT al pretender que la Administración Tributaria se pronuncie sin facultades, en la forma y modo que considera claramente trastocó la seguridad jurídica porque no se puede presumir o adoptar decisiones sin que previamente exista normativa que faculta al SIN a tal efecto.

Continúa señalando que, existió errónea interpretación sobre el derecho a la petición y vulneración de otros derechos porque en ningún momento existió vulneración alguna ya que esa Gerencia actuó respetando en todo momento el derecho de petición que tiene toda persona de solicitar o reclamar antes las autoridades competentes, porque se evidencia que la solicitud de prescripción de la contribuyente fue debidamente respondida de forma oportuna y pertinente mediante el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre conforme el art. 16.h) de la

LPA, con lo que queda demostrado que la supuesta vulneración al derecho a la petición no existe porque si tuvo una respuesta formal y pronta, aspectos previstos en la S.C. N° 00992/2005-R de 18 de agosto.

De la misma forma, indica que no existió lesión del derecho a la defensa, a la seguridad jurídica y la garantía del debido proceso ya que el proceso se ha realizado conforme a lo dispuesto por el CTB vigente, además que la Administración Tributaria realizó la notificación del mencionado Proveído, poniendo en conocimiento de la contribuyente lo resuelto, prueba de ello fue que aunque de manera equivocada, la contribuyente impugnó dicho Proveído a través del recurso de alzada, por lo que no existió estado de indefensión como argumentó la AGIT, por lo que no existió, ni existe el más mínimo indicio de vulneración al derecho a la defensa ni al debido proceso.

Señala también que existió violación a los arts. 143 del CTB, 4.4 de la L. N° 3092, toda vez que el Proveído N° 092/2013 es inimpugnable.

El Proveído N° 092/2013, impugnado por la contribuyente, no es sujeto de impugnación ante el órgano administrativo, ya que se debe considerar que el CTB y la L. N° 3092 no permiten que se interpongan recursos de alzada contra actos administrativos de mero trámite, sino contra actos administrativos definitivos que determinen tributos, conforme señalan los arts. 143 del Cód. Trib. Boliviano y art. 4 de la L. N°3092, asimismo, la jurisdicción y competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria se ejerce por mandato de los arts. 132, 143 del Cód. Trib. Boliviano y 141 del D.S. N° 29894 debiendo esta conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan en contra de los actos definitivos de la administración tributaria y en función de dicha competencia pueden disponer anulación de obrados, al evidenciar que los actos definitivos no cumplen con los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dan lugar a indefensión de los interesados, previsiones que no se cumplen en el presente caso, ya que se dio una respuesta fundamentada, la cual fue de conocimiento del recurrente. Se debe considerar que para la doctrina administrativa, el Proveído N° 092/2013 no constituye propiamente un acto administrativo definitivo, pues el mencionado Proveído simplemente constituye un acto procesal de mero trámite, ya que no todos los actos o actividades que realiza la administración son actos administrativos destinados a producir efectos de derecho, por lo que es necesario diferenciar entre acto administrativo de mero trámite y un acto administrativo definitivo.

Señala al respecto que, el jurista Agustín Gordillo, en su libro Tratado de Derecho Administrativo, Capítulo II, tomo III señala que los actos de mero trámite son: "aquellos que no producen efecto jurídico directo alguno, son por esencia instrumentales y por ende dependientes, pues tienen un sentido en relación con la totalidad de procedimiento y pues tienen su sentido en relación con la totalidad del procedimiento y no son en consecuencia impugnables por recursos...", asimismo señala que el acto administrativo definitivo: "Es aquel que resuelve sobre el fondo del problema planteado por la necesidad administrativa o la petición del particular...., su nota fundamental está en su autonomía funcional que le permite producir derechos y obligaciones y lesionar o favorecer por sí mismo al particular". Por lo señalado, se puede evidenciar que la diferenciación antes mencionada posee una importancia capital desde la perspectiva del control jurídico de la legalidad de la actuación administrativa, ya que este control recae sobre la resolución que concluye el procedimiento, esta limitación objetiva del tipo de actuaciones administrativas sobre las que cabe plantear tanto los recursos administrativos como los judiciales (contencioso administrativo), tiene su razón de ser en el intento de concentrar la totalidad de los motivos de impugnación que puedan afectar a la legalidad de cierta decisión administrativa en un único recurso, vía impugnación que puede incluir tanto los motivos dirigidos directamente frente a la resolución con aquellos que tienen por efecto discutir la legalidad de algunos de los actos de mero trámite, a estos efectos, ha de valorarse que los actos de mero trámite constituyen fases del mismo dirigidas a preparar la decisión final, pero al no ser decisorias no son impugnables.

Finaliza señalando la falta de motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014. La AGIT al emitir, la Resolución Jerárquico no tomó en cuenta que la misma carece de aquel elemento esencial que debe poseer toda resolución, como el de la fundamentación, elemento que no existe en dicha resolución, ya que lo único que se hace es indicar que el Proveído N° 0166/2013 no se encuentra supuestamente fundamentado, llegando a extralimitar sus funciones al señalar que la Administración Tributaria debe rechazar o aceptar la solicitud de prescripción planteada, sin argumento legal que respalde dicha aseveración, pretendiendo que la Administración Tributaria efectúe actuaciones a las que no se encuentra facultada por Ley.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2013 y en consecuencia, manteniendo firme y subsistente el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre.

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

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de junio de 2015, que cursa de fs. 48 a 53, y señala lo siguiente:

Respecto a la violación al principio de seguridad jurídica y errónea interpretación sobre el derecho a la defensa, al debido proceso y a la petición. Sobre estos puntos corresponde poner en evidencia que los fundamentos de la demanda y petitorio no tienen respaldo legal y fáctico, pese a ello se debe puntualizar ciertos antecedentes que deben ser señalados a fin de tener una correcta visión del presente caso, en ese marco de los antecedentes se evidenció que el 03 de febrero de 2012, la contribuyente interpuso prescripción a la ejecución tributaria correspondiente a los Pliegos de Cargo N° 300/2000 y 226/2000, así como el Proveído de Ejecución Tributaria N° 60/2010, reiterando dicha solicitud el 24 de junio de 2013; ante lo cual, el 09 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre, que señala en el marco de las facultades específicas establecidas en el art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, no está la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por consiguiente, no correspondía a esa Administración Tributaria pronunciarse al respecto. Por lo que, la AGIT conforme lo solicitado por las partes, aclaró que los arts. 31 del Cód. Trib. Boliviano, 4-3 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310, establecen que el contribuyente puede solicitar la prescripción en sede administrativa e interponer recurso de alzada contra el acto que rechazó la solicitud de extinción de la obligación tributaria por prescripción, aspectos que de forma expresa y específica dejan en evidencia la obligación

de la administración tributaria de emitir un acto administrativo que se pronuncie sobre la solicitud de prescripción, además que conforme a los arts. 17, 28 y 51 de la LPA establecen la obligación de emitir Resolución expresa, conteniendo los requisitos mínimos referidos a competencia, causa objeto, procedimiento, fundamento y finalidad, lo cual no fue cumplido por el SIN.

En cuanto al art. 66 del Cód. Trib. Boliviano y las facultades de la Administración Tributaria, la AGIT aclaró a través de la Resolución Jerárquica impugnada, que si bien dicho art. no señala de manera expresa la facultad para que el SIN declare la prescripción, el mismo no considera que la figura de la prescripción es una forma de extinguir las acciones de control, verificación, comprobación para determinar tributos, imponer sanciones o ejecutarlas que tiene la Administración Tributaria; es decir, que emerge de las facultades que le otorga el CTB para cumplir su fin recaudatorio, por lo que no puede desconocer pronunciarse sobre las solicitudes de prescripción en función a los antecedentes del caso específico y la normativa correspondiente.

Con relación al argumento relacionado a la falta de fundamentación se debe aclarar que la AGIT expuso toda la normativa que sirvió de sustento para respaldar su decisión, no siendo evidente dicha extralimitación de funciones, porque como ya se manifestó, es obligación de la Administración Tributaria la emisión de un acto administrativo que acepte o rechace la solicitud de prescripción, sobre la que el contribuyente interponga los recursos administrativos previstos por el CTB.

En ese sentido, resulta evidente que el Proveído N° 0166/2013, vulneró los derechos del sujeto pasivo a la petición, a un debido proceso y a la defensa establecidos en los arts. 24 y 115-II de la C.P.E.; 69.2) y 6) de la LPA, de conformidad con lo previsto en los arts. 36-II de la LPA y 55 del D.S. N° 27113.

Continúa indicando que, los argumentos citados en la demanda contencioso administrativa no desvirtúan los fundamentos técnico-jurídicos expuestos por la AGIT, no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, limitándose la parte demandante a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, por lo que el Tribunal Supremo de Justicia no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente caso.

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

Finaliza citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.2 de la Autoridad de Impugnación Tributaria, respecto de la anulabilidad por falta de requisitos esenciales en actos administrativos, las Resoluciones Jerárquicas: AGIT-RJ N° 1162/2012, AGIT-RJ N° 0608/2014 y AGIT-RJ N° 1426/2014 y como jurisprudencia las Sentencias Constitucionales Nos. 0757/2003-R de 04 de junio; 0992/2005-R de 19 de agosto; 288/2013 de 2 de agosto y 23.8/2013 de 05 de julio.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 03 de febrero de 2012, el sujeto pasivo, interpuso prescripción a la ejecución tributaria correspondiente a los Pliegos de Cargo Nos. 300/2000 y 226/2000, así como el Proveído de Ejecución Tributaria N° 60/2010, reiterando dicha solicitud el 24 de junio de 2013, conforme consta a fs. 2 a 2 vta., y 8 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

2. El 09 de octubre de 2013, la Administración Tributaria, notificó al sujeto pasivo con el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre, que indica que en el marco de sus facultades específicas establecidas en el art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por tanto no corresponde a la Gerencia Distrital La Paz I del SIN pronunciarse al respecto y que la Administración Tributaria tiene obligación de emitir Resolución Administrativa expresa en todos los casos en los que tenga competencia para hacerlo, en el presente caso no está dispuesta en ley expresa dicha facultad, por lo que no corresponde emitir posición al respecto, cursante a fs. 10 a 10 vta., del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

3. Ante la emisión del citado Proveído, la contribuyente María Salome Carrasco Vda. de Morales, mediante memorial de 29 de octubre de 2013 presentó recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada N° 0095/2014, que anuló obrados hasta el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre, inclusive; por lo que, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN debe emitir expresamente criterio legal y fundamentado, rechazando o aceptando la solicitud de prescripción solicitada por la contribuyente María Salomé Carrasco Vda. de Morales, con relación a la extinción de la obligación tributaria por prescripción de las deudas tributarias correspondientes al IVA e IT de los periodos fiscales febrero 1998 y enero 1998 y enero 2004, respectivamente, cursante a fs. 54 a 61 vta del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

4. Contra dicha Resolución, el 18 de febrero de 2014, Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital a.i. del SIN interpuso recurso jerárquico de fs. 67 a 71 vta., del Anexo 2 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril, que confirmó la Resolución de Alzada; en consecuencia, se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre, inclusive, debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo acto, cumpliendo su deber de resolver sobre la prescripción planteada por la contribuyente; conforme a lo previsto en el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, el SIN, Gerencia Distrital La Paz I interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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



6. Concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 71 de obrados.

IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, de la compulsa de los datos del proceso, se desprende los objetos de controversia, los cuales son:

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril, violó la seguridad jurídica y si no existe violación al derecho a la defensa, al debido proceso y a la petición, puesto que no existe ningún tipo de procedimiento establecido en el CTB que señale expresamente que en caso de solicitudes de prescripción se deban tramitar de una u otra forma, y si se respetó el derecho a petición al emitir el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre.

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 transgredió los arts. 143 del CTB, 4-4 de la L. N° 3092 porque el Proveído N° 0166/2013 es inimpugnable, por ser un acto de mero trámite.

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 se encuentra inmotivada y la AGIT se extralimita en sus funciones al señalar que la Administración Tributaria debe aceptar o rechazar la solicitud de prescripción planteada.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

V.1. Análisis y fundamentación.

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

Sobre el primer punto de controversia descrito ut supra, se debe hacer las siguientes consideraciones de orden legal y de hecho:

En el presente caso es inexcusable revisar la aplicación supletoria de la Ley de Procedimiento Administrativo, con ese objetivo se tiene que el art. 74-1 del CTB, dispone: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetaran a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Solo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa", de tal forma que la LPA se aplica supletoriamente al CTB, prescribiendo el art. 74-I del Cód. Trib. Boliviano que en caso de deficiencias, lagunas o carencias de regulación o falta de disposición legal expresa referida a las prescripciones de la LPA. En ese sentido, en el caso de autos, al no haber regla expresa sobre la emisión de resoluciones administrativas, los requisitos de contenido y forma de los actos administrativos en el CTB, es aplicable supletoriamente la LPA, igualmente, en el caso de las nulidades al no tener ninguna regla expresa en el CTB, es aplicable de manera supletoria la LPA.

Conforme a lo anteriormente señalado, son aplicables supletoriamente las disposiciones legales de la LPA a materia tributaria, las disposiciones sobre obligación de la autoridad administrativa de dictar resolución expresa en todos los procedimientos, cualquiera sea su forma de iniciación previsto en el art. 17-I de la LPA, es también aplicable el art. 55 del D.S. N° 2113-Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la S.C. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre al indicar: "(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquella cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él, presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa"; y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la Ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SS.CC. Nos. 779/2005-R de 08 julio y 0083/2005 de 25 de octubre.

Ahora bien, en el presente caso, al ser aplicables las disposiciones de la LPA de forma supletoria a materia tributaria por mandato del art. 74-1 del CTB, la Administración Tributaria se encontraba obligada a emitir una Resolución expresa y fundamentada que resolviera la solicitud de prescripción de la deuda tributaria de la contribuyente María Salome Carrasco Vda. de Morales, el 3 de febrero de 2012 y reiterada el 24 de junio de 2013, conforme se evidencia de fs. 2 a 2 vta., y 8 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, la cual fue rechazada mediante el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre, señalando que dentro de las facultades establecidas en el art. 66 del CTB, no se encuentra la de "declarar la prescripción de las obligaciones impositivas de los contribuyentes"; por lo que claramente se advierte que no se dio una respuesta a la contribuyente sobre su solicitud, asimismo, al no haberse dado una respuesta a la solicitud de prescripción, la AGIT confirmó la anulación hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la emisión del Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre.

En conclusión, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril, al confirmar la nulidad de obrados hasta el Proveído N° 0166/2013 y ordenar que se emita resolución aceptando o rechazando la solicitud de prescripción de la contribuyente, María Salome Carrasco Vda. de Morales, no infringió el principio de seguridad jurídica, ni el derecho al debido proceso en su vertiente legítima defensa y el derecho a una respuesta debidamente motivada; al contrario, velando y tutelando dichos principios y derechos, es que confirmó la determinación establecida en la resolución de alzada para que de esa manera, la administración tributaria otorgue una respuesta debidamente fundamentada a la contribuyente de acuerdo a su petición referida a la prescripción, ya sea aceptando o rechazando la misma, de acuerdo a lo que corresponda por ley, por lo que, la AGIT de manera acertada confirmó la resolución emitida por la ARIT, no siendo evidente el reclamo de la entidad demandante en cuanto a este reclamo.

2. Sobre el segundo punto de controversia; cabe señalar que, revisado el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre que origina el presente proceso contencioso administrativo, se hace imperioso examinar la legislación administrativa sobre el carácter definitivo de una resolución administrativa, es así que el art. 56 de la LPA, aplicable por el art. 74-1 del CTB, dispone: "I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos

administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. II. Para efectos de esta Ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa". De tal forma, el art. 56 de la LPA sigue la postura que el acto o resolución administrativa definitiva no puede ser definida desde la perspectiva de la administración pública o autoridad administrativa, sino que, se tiene que considerar la postura del administrado y en este caso determinar los efectos jurídicos que puedan tener en el administrado. En ese sentido, un acto administrativo para su dictación esta precedido de diversas actuaciones y que cada una de estas actuaciones puede lesionar los derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados y que para definir que se trata de un acto administrativo definitivo se tiene que tomar en cuenta que éste ponga fin a la vía administrativa o cortar procedimiento ulterior.

En ese sentido, en el caso de autos, el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre al disponer que dentro de sus facultades establecidas en el art. 66 del CTB, no establece la de "declarar la prescripción de las obligaciones impositivas" de los contribuyentes, por lo que no corresponde a la administración tributaria pronunciarse al respecto; se advierte que, cortaba procedimiento ulterior respecto a la prescripción solicitada por la parte interesada, por lo que se debe considerar un acto administrativo definitivo; y por consiguiente, susceptible de impugnación mediante los recursos tributarios de impugnación establecidos en la L. N° 3092.

En conclusión, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril no trasgredió ni violó los arts. 143 del Cód. Trib. Boliviano y 4-4 de la LPA, puesto que el Proveído N° 0166/2013 de 24 de septiembre era impugnable al cortar procedimiento posterior o poner fin a la vía administrativa respecto a la prescripción de conformidad al art. 56 de la LPA, por lo que, no resulta evidente el reclamo de la parte demandante.

3. Sobre el tercer objeto de controversia, se debe realizar el presente análisis:

De acuerdo a la S.C. Plurinacional N° 0577/2012 de 20 de julio, la motivación como elemento del debido proceso, es el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional y que ésta no debe ser necesariamente ampulosa sino que puede ser sucinta, por ello, la citada Sentencia Constitucional expresamente indica: "...En efecto, el deber de motivación de los fallos supone un elemento fundamental del debido proceso, conforme ha expresado la S.C. N° 0012/2006-R de 04 de enero, al indicar: "La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, (...) y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional de tal manera que, sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario, es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aún cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento; resulta claro que la fundamentación es exigible tanto para la imposición de la detención preventiva como para rechazarla, modificarla, sustituirla o revocarla".

En ese sentido, en el caso de autos, revisada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2013 de 21 de abril se puede verificar que ésta se encuentra debidamente motivada y fundamentada para confirmar la anulación establecida por la ARIT, desglosa la obligación de resolver en su punto IV.3.1 en varios incs. i) al xix) y en esta se puede comprender las razones de porque la Administración Tributaria, tenía el deber de resolver la solicitud de prescripción de la deuda tributaria presentada y reiterada por la contribuyente María Salome Carrasco Vda. de Morales, además que, la Resolución Jerárquica impugnada, al confirmar la anulación y ordenar que la autoridad administrativa tributaria resuelva la prescripción, sea aceptando ésta o rechazándola, no se extralimitó pues solamente ordena resolver la solicitud de prescripción presentada por la contribuyente conforme considere conveniente; es decir, de acuerdo al criterio que tenga la Administración Tributaria.

Finalmente se evidencia que la AGIT, al emitir la Resolución Jerárquica ahora impugnada aplicó las normas tributarias adecuadamente, por lo que no se evidencia que la autoridad demandada haya interpretado o aplicado erróneamente las disposiciones legales alegadas por la parte demandante. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por parte de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN no son evidentes y resultan infundadas; por consiguiente no se vulneró procedimiento legal alguno y menos aún, errónea o incompleta apreciación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la entidad demandante; por lo que, corresponde en consecuencia, confirmar la Resolución Jerárquica impugnada.

#### V.2.- Conclusiones.

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

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2013, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al presente caso conforme a los argumentos expuestos, por lo que no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la Resolución Jerárquica ahora impugnada, más aún cuando la misma veló por los derechos del sujeto pasivo consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2013 de 21 de abril, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del CPC-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en

única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 20, interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital a.i. del SIN de La Paz; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0594/2014 de 21 de abril dictada por la AGIT.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



636

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 28 a 35 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014, pronunciada el 21 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 46 a 53 vta.; réplica de fs. 47 a 50; dúplica de fs. 53 a 55, la notificación del tercero interesado a fs. 74; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala como antecedentes que el 10 de octubre de 2013 se notificó mediante cédula a la contribuyente Katherine Karina Alcazar de la Quintana con la R.D. N° 17-00988-13 de 10 de junio de 2013, mediante la cual se determinó una deuda tributaria de 3.411 UFV's, importe que comprende el Tributo Omitido, intereses y sanción por la no presentación de la Declaración Jurada Form. 510 correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) del periodo fiscal 12/2007, habiéndose aplicado correctamente lo establecido en los arts. 44-2 y 97 del Cód. Trib. Boliviano, 34-II del D.S. N° 27310 y 5-3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0026-08 de 25/07/2008, calificando la conducta de la contribuyente como omisión de pago en aplicación del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, debiendo depositar el total de la deuda tributaria mediante boletas respectivas.

Contra dicha Resolución, la contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0065/2014 de 20 de enero, que revocó totalmente la RD N° 17-00988-13 de 10 de junio de 2013, dejando sin efecto la deuda tributaria establecida en el citado acto administrativo por el IUE del periodo fiscal 12/2007.

Ante dicha resolución, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril, el cual es objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del SIN previa transcripción de los puntos xiii y xv de la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014, señala que los fundamentos de dicha resolución vulneran los derechos de la administración tributaria y contradice lo establecido en el art. 70.1 del CTB, y que la contribuyente se encontraba obligada hasta el 08/03/2007 a llevar registros contables del IUE-Formulario 500, conforme la Consulta al Padrón, por lo que, debió presentar la Declaración Jurada por el IUE del periodo fiscal 12/2007 mediante el Formulario 500-contribuyentes obligados a llevar registros contables- y no así el Form. 510, como erradamente fue efectuado.

Continúa aclarando que existe una gran diferencia entre el IUE F-500 e IUE F-510, misma que se origina en lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 36 de la L. N° 843, que permite diferenciar a los contribuyentes que determinan su impuesto, y a partir de dicha diferencia, se han establecido distinta forma de liquidar y determinar el IUE, e inclusive la cuantía de la obligación y el resultado que se obtiene de ambas declaraciones juradas es distinto, siendo estos aspectos técnicos los que hacen inaplicable la disposición emanada por la ARIT y la AGIT.

En ese sentido, señala también que la Resolución emitida por la AGIT vulnera el principio de legalidad al considerar que el Formulario 500 y el Formulario 510 constituyen declaraciones juradas que comprometen la responsabilidad de quien lo suscribe, y que cada formulario obedece a una forma de determinación de la obligación tributaria dispuesto en Ley, por lo que de acuerdo al art. 78 del Cód. Trib. Boliviano se evidencia que la forma y medios (formulario correspondiente) de presentación de la Declaración Jurada son dos condiciones para que pueda tomarse por valedera una Declaración Jurada, resaltando que la contribuyente pretendió hacer creer a la Autoridad de Impugnación Tributaria que presentando un Formulario diferente al que debía ser presentado, como avala la AGIT, y luego realizar una corrección del formulario, su obligación tributaria debe ser tomada como cumplida; siendo tal afirmación totalmente desacertada y alejada de la normativa legal vigente en materia tributaria al no existir dicha figura legal, por lo que, no se puede corregir ni rectificar la presentación errada del Formulario 510 por el Formulario 500, mismo que debió ser presentado junto con los Estados Financieros correspondientes, evidenciándose que el Formulario 500 y los Estados Financieros (Registros Contables) nunca fueron presentados, por tanto, su obligación tributaria tampoco fue cumplida a cabalidad.

Previo transcripción de los arts. 36 y 37 de la L. N° 843, 2 y 3 del D.S. N° 24051 - Reglamento del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (R-IUE), y de una revisión de Consulta de Padrón, se deduce que la contribuyente se encontraba inscrita como contribuyente obligada a llevar registros contables (Estados Financieros), al tratarse de una Empresa Unipersonal, por lo que era pasible a la presentación del Formulario 500 y de los correspondientes Estados Financieros que reflejen su verdadero movimiento económico por la actividad gravada, ya que al haberse inscrito al Padrón de Contribuyentes, voluntariamente estableció sus obligaciones tributarias, las cuales eran de su total conocimiento, no pudiendo el contribuyente alegar desconocimiento o dar por perfectamente cumplida su obligación, con la presentación errada de un Formulario distinto al que correspondía presentar. En ese sentido, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0001-06 de 13 de enero de 2006, dispone la aprobación de los nuevos formularios de declaración jurada a ser utilizados de manera obligatoria por los contribuyentes, resaltando que dichos formularios fueron creados para cada impuesto nacional y característica específica del contribuyente, y cualquier actuación contraria simplemente se traduce en la pretensión de eludir sus obligaciones impositivas.

Finaliza señalando que la contribuyente antes de la emisión de la Resolución Determinativa, lo único que procedió a hacer fue la corrección de errores materiales, siendo este último, un trámite que no tiene relación alguna a la presentación efectiva del Formulario 500.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se emita Sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa, revocándose totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril, y en consecuencia, se mantengan firme y subsistente en su integridad la RD N° 17-00988-13 de 10 de julio de 2013.

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

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 17 de septiembre de 2015, que cursa de fs. 46 a 53 vta., y señala lo siguiente:

Que la propia Administración Tributaria confunde la distinción entre el Formulario F-500 y F-510, cuando esta instancia jerárquica conoce perfectamente cuál la diferencia o distinción entre ellas, por tanto, sin argumento legal valedero el SIN solo hace mención de manera multitudinaria argumentos sin asidero legal. Es preciso resaltar que la Resolución Jerárquica impugnada, establece que el art. 36 de la L. N° 843, crea el IUE, que se aplica en todo el territorio nacional sobre las Utilidades resultantes de los Estados Financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual de fuente boliviana. El art. 37 de la citada ley señala que son sujetos del IUE, todas las empresas tanto públicas como privadas, incluyendo a: sociedades anónimas, empresas unipersonales y cualquier otro tipo de empresas. Asimismo, el art. 39 del R-IUE establece como cierre de gestión de las empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios y otras no contempladas en fechas anteriores al 31 de diciembre, por lo expuesto, de ninguna manera la AGIT afirmó que no hay distinción entre el Formulario F-500 y F-510; apreciación falsa por parte de la Administración Tributaria.

Continúa señalando que, no se realizó y menos señaló en la Resolución de Recurso Jerárquico hoy impugnada ninguna afirmación en cuanto la supuesta asimilación entre los Formularios 500 y 510; sino simplemente hemos evidenciado que conforme el Padrón de Contribuyentes de antecedentes administrativos, se señala como obligaciones tributarias el F-500 IUE-Contribuyentes obligados a llevar registros contables desde el 01 de enero de 2006 hasta el 08 de marzo de 2007; es decir, que su obligación era hasta el 08 de marzo de 2007 cursante a fs. 3 de antecedentes administrativos, por tanto, la interpretación realizada por la Administración a la Resolución Jerárquica no es la correcta, de tal manera que se señaló en forma fundamentada que la controversia emerge de la presentación o no de la Declaración Jurada por el IUE por la Gestión 2007; cuando los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y el pago del impuesto, cuando corresponda, vencen a los ciento veinte (120) días posteriores al cierre de la gestión fiscal, y en el presente caso, para este periodo, la fecha de cierre de gestión fue el 31 de diciembre de 2007, según el art. 39 del R-IUE y la presentación de la declaración jurada del IUE y pago del impuesto hasta el 30 de abril de 2008, evidenciándose que la presentación del Formulario 510 con número de orden 00086633 el 13 de abril de 2007, es decir, en tiempo hábil y oportuno, pues conforme la consulta del mismo Padrón, realizó actividades jurídicas, hasta el 08 de marzo de 2007, fecha hasta la que tenía la obligación de presentar el formulario correspondiente al IUE y a partir del 17 de septiembre de 2010, tenía la obligación de presentar el Formulario 610 correspondiente al Régimen Complementario del IVA.

Señala también, que la Administración ciertamente no indica en su demanda que sucede ante la presentación del F-510, no argumenta ni desvirtúa jurídicamente lo aseverado por esta instancia al afirmar que no es posible la presentación de dos Declaraciones Juradas F-500 y F-510, hecho que se constituiría en doble pago.

Manifiesta que el objeto de la revisión, o Declaración Jurada que hoy observa la Administración Tributaria corresponde al IUE del periodo fiscal diciembre de 2007, punto que pedimos respetuosamente a sus autoridades tomar en cuenta, pues es justamente el que permite

evidenciar que la contribuyente cumplió con su obligación tributaria en la forma, medio y plazo que establece la normativa vigente y que fue constatado por la AGIT.

De acuerdo al art. 39 del R-IUE, la fecha de cierre de gestión del respectivo pago del impuesto para el caso concreto fue el 31 de diciembre de 2007, y de antecedentes se constata que el sujeto pasivo desarrolló actividades hasta el 08 de marzo de 2007, por lo que, esa es la fecha hasta la que tenía el sujeto pasivo para presentar el formulario correspondiente al IUE, siendo importante que se tome en cuenta que la contribuyente Katherine Karina Alcázar de la Quintana, tenía como obligación tributaria la presentación y pago del IUE, sujetos al IUE contribuyentes obligados a llevar registros contables desde el 1 de enero de 2006 al 08 de marzo de 2007, motivo por el que la AGIT expresó que cumplió con la Declaración Jurada del IUE con la presentación del Formulario 510 con número de Orden 00086633 en la forma y medio que correspondía, y no como que hacer ver ahora la Administración Tributaria, demostrándose de forma objetiva que la citada contribuyente cumplió su deber formal; toda vez que el IUE se presenta en forma anual y única, en el caso concreto para el periodo fiscal 2007.

Señala también que, de ningún modo la AGIT pretende sustituir a un sujeto pasivo obligado a presentar estados financieros (F-500) por un sujeto pasivo obligado que auto determina sus obligaciones mediante declaraciones juradas (F-510) al contrario, la AGIT ha emitido una Resolución Jerárquica previa revisión y análisis de los antecedentes administrativos, debiendo dejar claro a sus probidades que en ningún momento se pretendió invadir competencias que son exclusivamente del SIN cómo equivocadamente interpreta la parte demandante, puesto que, es importante poner a su consideración que la Administración Tributaria, es justamente la instancia que a tiempo de iniciar el proceso determinativo debió haber verificado la información que cursaba en su sistema informático de Base de Datos del SIN, y resulta claro que la contribuyente sí efectuó la presentación del Formulario 510, mismo que a tiempo de ser presentado en tiempo oportuno además, no fue observado por la Administración Tributaria, y por ende, no era necesario la presentación y/o realización de dicha declaración con la aplicación de otro formulario (500) que ahora refiere la Administración Tributaria, ya que aquello hubiera significado una vulneración a lo que prevé el art. 117-II de la C.P.E.

Asimismo, indica que en el marco de la legalidad y en sujeción del principio de verdad material, la AGIT observó como un hecho concreto que el sujeto pasivo el 13 de abril de 2007 presentó la Declaración Jurada del IUE Formulario 510, así como también que el 19 de diciembre de 2012, la misma contribuyente realizó la corrección de errores materiales (no de rectificatoria) a efecto de corregir el periodo de marzo por diciembre de 2007, aspecto que solicitan sea considerado ya que se demuestra de forma fehaciente el cumplimiento formal de la obligación de la contribuyente y tal situación, fue de conocimiento de la Administración Tributaria ahora demandante ya que la referida presentación del F-510 y su respectiva corrección fue efectuada mediante el Sistema de Administración Tributaria y su registro, así como su impresión se constituyen en prueba plena en estricta aplicación del art. 77 del Cód. Trib. Boliviano.

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

Finaliza citando doctrina tributaria la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 2291/2013 y como respaldo a la doctrina señalada, cita la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

#### II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril emitida por la AGIT.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 04 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó de manera personal a la contribuyente con la Vista de Cargo N° 2034480528 de la misma fecha, que señala que al no encontrarse registrada la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al IUE F-500, periodo fiscal diciembre 2007, en virtud a lo dispuesto al art. 44-2 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con el art. 34-II del D.S. N° 27310 (RCTB), 5-3 de la RND N° 10-0024-08, obtuvo el monto presunto por Tributo Omitido de 1.319 UFV obtenido sobre base presunta, y calificó preliminarmente la conducta de la contribuyente de acuerdo a los arts. 165 del Cód. Trib. Boliviano y 42 del D.S. N° 27310 con el importe de 1.319 UFV, y otorgó un plazo de 30 días para que presente la Declaración Jurada extrañada y/o presente descargos respectivos que demuestren la presentación de la misma, cursante 1 a 2 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

2. El 04 de enero de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPAZ/DRE/COF/INF/00163/2013 de fs. 6 del Anexo 1, que señala que la contribuyente una vez notificada con la vista de cargo citada, no presentó ningún descargo en el plazo otorgado.

3. El 10 de octubre de 2013, la Administración Tributaria notificó mediante cédula la RD N° 17-00988-13 de 10 de julio de 2013, la cual señala que la vista de cargo intimó a la presentación de la declaración jurada extrañada o alternativamente al pago del monto calculado determinado por la Administración Tributaria y que dentro del término establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, la contribuyente no presentó documentación que desvirtúe el pago de la deuda establecida, por lo que, su conducta se configuró en lo previsto en los arts. 165 del Cód. Trib. Boliviano y 42 del D.S. N° 27310, resolviendo determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente, por no presentación de la declaración jurada por el IUE F-510 del periodo fiscal diciembre 2007 por un importe de 3.411 UFV equivalente a Bs 6.298.- monto que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, cursante a fs. 11 a 16 del Anexo 1.

4. El 30 de octubre de 2013, Katherine Karina Alcázar de la Quintana interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00988-13 de 10 de julio de 2013, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada N° 0065/2014 de 20 de enero cursante a fs. 80 a 89 vta., del Anexo 2,

que revocó totalmente la RD citada y por consiguiente corresponde dejar sin efecto legal la deuda tributaria en el citado acto administrativo por el IUE, relativo al periodo fiscal diciembre/2007 determinada contra Katherine Alcazar de la Quintana, sin perjuicio que la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad de Fiscalización y determinación de oficio, respecto al impuesto declarado por el contribuyente.

5. El 18 de febrero de 2014, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN planteó recurso jerárquico con los fundamentos contenidos en el memorial de fs. 98 a 101 vta., del Anexo 2, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril de fs. 131 a 143 vta., del Anexo 2, que confirmó la Resolución de Alzada, conforme establece el art. 212-I-b) de la L. N° 3092. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

7. Concluido el trámite, se decretó Autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 76 de obrados.

V. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia se circunscribe en establecer si fue correcta la determinación de la AGIT, al emitir la Resolución impugnada que confirmó la Resolución de Alzada que dejó sin efecto legal la deuda tributaria establecida en la RD N° 17-00988-13 de 10 de julio por el IUE relativo al periodo fiscal diciembre/2007 porque la contribuyente presentó su Declaración Jurada respecto al citado impuesto.

VI. Análisis del problema jurídico planteado.

Sobre el objeto de la controversia en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto al IUE, quienes son sujetos del citado impuesto y las normas aplicables al mismo en la normativa tributaria boliviana.

Previamente corresponde recordar en relación al IUE que, de acuerdo al art. 36 de la L. N° 843 se determinó la creación de un impuesto sobre las Utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual de fuente boliviana, el art. 37 de la citada Ley indica que son sujetos del IUE, todas las empresas tanto públicas como privadas, incluso las sociedades anónimas, empresas unipersonales y cualquier otro tipo de empresas. Igualmente, el art. 39 de la L. N° 843 dispone que por fines del impuesto se debe entender por empresa entre otras las de carácter unipersonal; y el art. 39 del R-IUE establece como cierre de gestión de las empresas bancarias, de seguros, comerciales, de servicios y otras no contempladas en fechas anteriores al 31 de diciembre.

Asimismo, la normativa tributaria establece la Base Imponible y sus respectivos métodos de Determinación, pudiendo ser sobre base cierta o base presunta conforme el art. 43 del CTB, y respecto al método que nos ocupa en el presente caso, es preciso recordar que, el art. 44 del citado Adjetivo Tributario establece las circunstancias para la Determinación sobre Base Presunta, el cual indica: "La Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, solo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último: 2. Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previstos por este Código..." (Sic).

Continuando con el CTB, el art. 77, refiere a los "medios de pruebas" y en su párrafo II indica que: son también medios legales de prueba los medios informáticos y las impresiones de la información contenida en ellos, conforme a la reglamentación que al efecto se dicte, concordante con el art. 7 del D.S. N° 27310 que indica que las operaciones electrónicas realizadas y registradas en el sistema informático de la Administración Tributaria por un usuario autorizado surten efectos jurídicos. La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada a través de los sistemas informáticos o medios electrónicos, por cualquier usuario autorizado que de cómo resultado un registro electrónico, tiene validez probatoria.

En ese contexto normativo tributario expuesto y de una revisión de antecedentes administrativos se evidencia que, al no encontrarse registrada en la base de datos corporativa de la Administración Tributaria la presentación de la Declaración Jurada, (Form-500) del IUE de la gestión fiscal diciembre de 2007, se calculó un monto presunto conforme el art. 44-II del CTB concordante con el art. 34-II del D.S. N° 27310 y se intimó a la contribuyente a la presentación de la Declaración Jurada solicitada o presentar el duplicado de la citada declaración; y vencido el plazo otorgado el SIN emitió la R.D. N° 17-00988-13 de 10 de julio de 2013, que determinó de oficio la deuda tributaria por falta de presentación de la Declaración Jurada por el tributo y gestión fiscal mencionados; sin embargo cabe señalar que, al momento de la interposición de su recurso de alzada, la contribuyente Katherine Karina Alcazar de la Quintana adjuntó documentación cursante de fs. 1 a 22 del Anexo 2, evidenciándose la presentación por parte de la contribuyente dentro del término previsto en el art. 39 del R-IUE (D.S. N° 24051) para la presentación de la Declaración Jurada solicitada, puesto que, aunque presentó erradamente la declaración jurada en el Formulario 510 del periodo fiscal diciembre de 2007, conforme se observa de la copia de su Declaración Jurada Form. 510, si presentó su declaración por concepto del IUE conforme consta a fs. 6 del Anexo 2, como también su solicitud de corrección de errores materiales cursante a fs. 7 a 8 del mismo Anexo.

Por lo expuesto, resulta necesario hacer notar que, el IUE, fue habilitado en tres formularios, dicha clasificación es de acuerdo a los sujetos pasivos a los que se graba, aplicando para todos los contribuyentes que están alcanzados por dicho impuesto (IUE) formularios diferentes, los cuales son: "Form 500, 510 y 520" considerando a los contribuyentes con registros contables, contribuyentes que ejercen profesiones liberales u oficios y contribuyentes sin registros contables; respectivamente, impuestos que son excluyentes entre sí, por lo que, el SIN al haber tenido conocimiento oportuno de la presentación de la Declaración Jurada del IUE en el Form-510, no podía determinar de manera paralela adeudos tributarios por el Form-500, ya que originaría que se cobre dos veces por un mismo hecho generador a la contribuyente Katherine Karina Alcazar de la Quintana, como acertadamente se estableció en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica), por lo que no existe trasgresión alguna por parte de la Autoridad demandada respecto al reconocimiento de la presentación de la

Declaración Jurada requerida por la Administración Tributaria conforme a los datos del proceso y en virtud al principio de verdad material por encima de la verdad formal establecido en los arts. 180-I de la C.P.E., 200-1 del CTB, 30.11 de la L.Ó.J. y 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), ya que dicho principio incumbe a la administración pública, porque debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, exigiendo a las autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, tal como ocurrieron, en estricto cumplimiento de las garantías procesales.

En ese sentido, resulta evidentemente que la contribuyente Katherine Karina Alcazar de la Quintana presentó dentro de plazo establecido en el D.S. N° 24051 su declaración jurada, aunque haya sido en un formulario distinto al que le correspondía, conforme se advierte a fs. 6 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, y a su vez, se advierte la presentación de su solicitud de corrección de errores materiales en fecha 19 de diciembre de 2012, cursante a fs. 7 a 8 del mismo Anexo y si no una solicitud de rectificatoria, lo cual no sucedió, por lo que acertadamente se reconoció la verdad material sobre los hechos, de forma que se tuteló el legítimo derecho de la contribuyente porque se consideró el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias de acuerdo a la documentación presentada en su recurso de alzada cursante en antecedentes administrativos citados.

Por lo expuesto, se tiene que la contribuyente acreditó su cumplimiento formal y material de la obligación tributaria que tenía respecto a su Declaración Jurada del IUE, y la intención que tenía de cumplir con sus deberes fiscales conforme el principio de buena fe en favor del administrado establecido en el art. 69 del Cód. Trib. Boliviano., por lo que, en el caso de autos no existió el presupuesto legal de falta de presentación de la Declaración Jurada del IUE del periodo fiscal de diciembre de 2007, puesto que se presume que la Declaración Jurada del Form.-510 es fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quien la suscribe, de acuerdo al art. 78 del Cód. Trib. Boliviano.

Asimismo, de acuerdo al art. 44 del Cód. Trib. Boliviano., establece ciertas circunstancias para que proceda esa forma de determinación (base presunta), la cual no era aplicable al presente caso porque se aplica ante la ausencia de presentación de la correspondiente Declaración Jurada; hecho que no aconteció en el presente caso, puesto que, como se explicó líneas arriba existía una Declaración Jurada por el IUE en el Formulario 510 y que era de conocimiento de la Administración Tributaria, además que, el SIN conforme a sus amplias facultades establecidas expresamente en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano., tenía la obligación de verificar en el Sistema Informático que tiene a su cargo, el cumplimiento o no del Deber Formal referido a la presentación del Form.-510 por parte de la contribuyente por concepto del IUE por el periodo observado y si consideraba que correspondía, observarlo oportunamente y no como erradamente determinó el SIN, una obligación tributaria con base presunta, incumpliendo sus amplias facultades establecidas en la citada disposición legal tributaria y la emisión de una Resolución al margen de lo dispuesto en los arts. 36 y ss., de la L. N° 843, por lo que, originó un cobro indebido del citado impuesto a la contribuyente.

#### VII. Conclusiones.

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

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias referidas al IUE correspondiente a la gestión fiscal diciembre de 2007, por lo que, la AGIT actuó correctamente al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0065/2014 de 20 de enero, por lo tanto no existió razón legal alguna que motiven dejar sin efecto la Resolución Jerárquica.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014, correspondiendo desestimar la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 781 del CPC-1975, 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 28 a 35 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0599/2014 de 21 de abril dictada por la AGIT.

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

**Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.**

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



637

**Administración de Aduana Interior Santa Cruz  
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo.  
Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduna Nacional de contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA.- La demanda contencioso administrativa de fs. 25 a 31, en la que la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 0629/14 pronunciada el 25 de abril, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 39 a 42, réplica de fs. 45 a 49 enviada vía facsímil y en original de fojas 50 a 52, dúplica de fs. 43-44, diligencia de citación al tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda:

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

La administración aduanera promueve demanda contenciosa administrativa indicando que según Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-574/13 de 01/08/13, del operativo denominado "SALTON I", presumiendo el ilícito de contrabando, se procedió al comiso preventivo de mercadería consistente en 18 cajas de cartón con ropa de vestir nueva de procedencia extranjera, perteneciente a la empresa de Transporte Expreso BARUC, mercadería que posteriormente fue trasladada a depósitos aduaneros ALBO S.A. dependiente de la Aduana Regional Santa Cruz, para su respectivo aforo físico, valoración, inventariación e investigación conforme a normas legales. El resultado fue un valor CIF de Bs 36.114.88; y tributos omitidos en la suma de 11,882.01; UfV's correspondiendo la acción legal a la vía administrativa.

Indica que el 7 de agosto de 2013 fue notificado José Alvarado Rodríguez, presunto propietario y además, fue conminado a presentar descargos en un plazo de 3 días hábiles.

El 12 de agosto de 2013, Benita Jauge Hinojosa presentó memorial de solicitud de devolución de Mercancías adjuntando documentación de descargos, que una vez analizada en el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCRIN-662/12 de 18 de septiembre de 2013, se concluyó que no correspondía amparar la internación de la mercancía detallada en los Ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 y 28 del acta de inventario, sugiriéndose emitir resolución sancionatoria de contrabando, conforme lo determinado en los arts. 76, 81, 98, 160, 181-b) y g) y 215 de la L. N° 2492, así como en los arts. 1 y 30 de la L. N° 1990; 22 del D.S. N° 25870; en la Resolución de Directorio 01/003/11 de 23/03/11, inc. c) núm. 12 y en el art. 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas; y disponer el comiso definitivo del total de la mercancía descrita, al no haberse demostrado la legal internación a territorio nacional.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Señala que en evidente incumplimiento de la normativa expuesta, el ahora recurrente adecuó su conducta a la contravención de contrabando. Así mismo indica que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su Resolución AGIT 629/14, determinó la devolución de los ítems 6, 11 y 24 sin que los mismos cumplan con lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870, y sin darse cuenta que por el valor de la mercancía, debía de presentarse Declaración Andina del Valor, incumpliendo con lo establecido en el art. 11 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Manifiesta que al evidenciar que la DUI no contaba con documentación completa de respaldo que determina la Ley se ratificó el contrabando de la mercancía, demostrándose que la AIT General, no observó dicha situación por demás clara causando daño económico al Estado Boliviano.

I.1.- Petitorio.

Solicita que se dicte sentencia dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0629/14 de 25 de abril emitida por la AGIT, confirmándose la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCC 595/13 de 15 de octubre.

II. De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la AGIT, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 629/14 de 25 de abril se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos ya que en relación a los ítems 6, 11 y 24, se evidenció que la mercancía se encontraba amparada en parte con la DUI C-9018, puesto que coinciden la referencia de código, marca e industria; y si bien en la mercancía decomisada se señalan algunas características adicionales en la descripción de la mercancía esta descripción en la DUI coincide en sus principales características con lo consignado en el



Acta de intervención COARSCZ-C-0574/13, así mencionados de código, marca e industria, datos que evidencian que la DUI fue declarada de manera completa, correcta y exacta, de conformidad con el art. 90 de la L. N° 1990 y el art. 101 del R.L.G.A, por que desvirtúa los argumentos de la demanda.

Indica que otro aspecto a considerarse es que el demandante no demuestra de forma indubitable, una errada interpretación por parte de la AGIT, ya que sólo se limita a realizar afirmaciones por demás generales, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por el cual cree que su pretensión no fue valorada correctamente, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada tomando como precedente las Sentencias Nos.510/13 de 27 de noviembre de 2013 y 215/13 de 26 de junio de 2013 dictadas por el Tribunal Supremo de Justicia.

#### II.1.- Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de antecedentes administrativos, se establece lo siguiente:

1.- El 17 de julio de 2013, el Control Operativo Aduanero COA, emitió el Acta de Comiso N° 003593, dentro del operativo denominado "SALTON I", señalando que en la Localidad de Pailón del departamento de Santa Cruz se interceptó un vehículo tipo Bus, marca Mercedes Benz, color combinado, con placa 1776-DRX, conducido por José Alvarado Rodríguez, el mismo que transportaba mercancía consistente en 18 cajas de cartón conteniendo ropa de vestir nueva de procedencia extranjera, haciendo constar, que al momento de la intervención se presentó fotocopia legalizada de la DUI C-9018, pero que revisada la documentación se observó que algunos códigos y marcas no existían en la DUI presentada, y que la misma se encontraba en calidad de encomienda con guía N° 850 (fs. 6 de antecedentes administrativos).

2.- El 7 de agosto de 2013, la Administración Aduanera notificó en secretaría a José Alvarado Rodríguez y/o presuntos propietarios con el Acta de Intervención Contravencional CCOARSCZ-C 0574/13, de 1 de agosto, en el que detalla 28 ítems con la descripción de la mercancía decomisada, estableciendo un total de tributos omitidos de 11.88201; UFV's, calificando la presunta comisión de contrabando contravencional de conformidad con el art. 18-b) de la L. N° 2492, y le otorga el plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos (fs. 2, 5 y 52 de antecedentes administrativos).

3.- El 12 de agosto de 2013, Benedicta Jauge Hinojosa en representación legal de Ruth Marín Vaca Díez, presentó ante la administración aduanera memorial en el que solicita devolución de la mercadería señalando que la misma cuenta con documentación de descargo consistente en fotocopias legalizadas de la DUI C-9018 con sus respectivas páginas adicionales la cual adjunta. (fs. 53 vta., 84 de antecedentes administrativos).

4.- El 23 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria Aduanera, emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SpCCR-IN-662/13, manifestando que la DUI C-9018 fue verificada en el sistema SIDUEA++, constatándose que los datos consignados en el sistema coinciden con la información que se consigna en la DUI, sin embargo, la misma no cuenta con Declaración Andina de Valor. Asimismo, señala que del análisis técnico de la documentación y el aforo físico realizado, los ítems 1 a 28 no amparan la mercancía detallada en el Acta de Intervención COARSCZ-C-574/13 debido principalmente a que la documentación de descargo no describe las características de las prendas, sugiriendo la emisión de resolución sancionatoria conforme estipulado en el art. 181-b) y g) de la L. N° 2492, disponiendo el comiso definitivo del total de la mercancía descrita en la referida acta (fs. 85b a 93 de antecedentes administrativos).

5.- El 16 de octubre de 2013, la administración aduanera sancionatoria notificó en secretaría a Benedicta Jauge Hinojosa con la Resolución AN-SCRZI-SPCCR-RS-595/13 de 15 de octubre de 2013 que declaró probado el contrabando contravencional disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARSCZ-574/13 y una vez ejecutoriada la resolución, la mercancía sea adjudicada a título gratuito y exenta de pago de tributos aduaneros a favor del Ministerio de la Presidencia (fs. 126 a 133 de antecedentes administrativos).

6.- El 27 de enero de 2014 mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0044/14 la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz revocó parcialmente la resolución sancionatoria en contrabando.

7.- El 25 de abril de 2014 la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0629/14, revoca parcialmente recurso de alzada disponiendo la devolución parcial de los ítems: 6, 11 y 24, manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria SCRZI-SPCCR-RS-595/13 de 15 de octubre respecto a la comisión de contravención aduanera de contrabando y, por consiguiente el comiso definitivo de los restantes ítems (1 al 28).

8.- Así se dio origen al proceso contencioso administrativo, planteado por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho y, previa notificación a Ruth Marín Vaca Díez como tercero interesado, réplica y réplica en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.

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

En autos la Administración Aduanera controvierte la decisión de la autoridad demandada de revocar parcialmente la resolución de alzada y disponer la devolución parcial de los ítems 6, 11 y 24 porque se encontrarían amparados en parte con la DUI C-9018 puesto que, existe coincidencia en la referencia del código, marca e industria empero no se cumple lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 2570 y tampoco se advirtió que por el valor de la mercancía, debía presentarse Declaración Andina del Valor por ello se incumplió lo establecido por el art. 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas.

El D.S. N° 25870 de 11 de agosto de 2000, Reglamento a la Ley General de Aduanas señala:

Art. 111.- (Documentos soporte de la declaración de mercancías).- El declarante está obligado a obtener, antes de la presentación de la declaración de mercancías, los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la administración aduanera, cuando ésta así lo requiera:

- a) Factura comercial o documento equivalente, según corresponda, e noriginal.
- b) Documentos de embarque (guía aérea, carta de porte, conocimiento marítimo o conocimiento de embarque), original o copia.
- c) Parte de recepción, original.
- d) Lista de empaque para mercancías heterogéneas, original.
- e) Declaración jurada del valor en aduanas, suscrita por el importador; póliza de seguro, copia
- f) Póliza de seguro, copia.
- g) Documento de gastos portuarios, en original.
- h) Factura de gastos de transporte de la mercancía, emitida por el transportador consignado en el manifiesto internacional de carga, copia; certificado de origen de la mercancía, original.
- i) Certificado de origen de la mercancía original.
- j) Certificados o autorizaciones previas, original.
- k) Otros documentos establecidos en norma específica.

Los documentos señalados en los incisos e), f), h), i), j), y k) serán exigibles cuando corresponda, conforme a las normas, de la ley, el presente reglamento y otras disposiciones administrativas.

Cada uno de los documentos soporte, deberá consignar el número y fecha de aceptación de la declaración de mercancías de importación a la que correspondan.

Cuando la documentación señalada en el presente artículo constituya base para despachos parciales, el declarante deberá dejar constancia de cada una de las declaraciones de mercancías presentadas al dorso del documento correspondiente.

Nota.- El texto de este artículo consigna la modificación establecida por el D.S. N° 1487 de 06/02/13.

Art. 101.- (Declaración de mercancías).- La declaración de mercancías y su documentación soporte en versión digital deberán presentarse por medios informáticos; excepcionalmente, en casos debidamente justificados, la Aduana Nacional aceptará la declaración de mercancías en forma manual y la presentación física de la documentación soporte. En ambos casos, se aplicarán los procedimientos que establezca la Aduana Nacional.

La Aduana Nacional a través de resolución expresa definirá las características y uso de la firma electrónica en la suscripción y presentación de la declaración de mercancías, la que surtirá todos los efectos legales.

Una vez aceptada la declaración de mercancías por la administración aduanera, el declarante o despachante de aduana, asumirán responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte.

La declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta:

- a) Completa, cuando contenga todos los datos requeridos por las disposiciones vigentes.
- b) Correcta, cuando los datos requeridos se encuentre libre de errores de llenado, tales como tachaduras, enmiendas, borrones u otros defectos que inhabiliten su aceptación.
- c) Exacta, cuando los datos contenidos en ella correspondan en todos sus términos a la documentación de respaldo de las mercancías o al previo de las mismas, cuando corresponda.

La declaración de mercancías deberá contener la identificación de las mismas por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional y contener la liquidación de los tributos aduaneros aplicables a las mercancías objeto del despacho aduanero.

Nota.- El texto de este artículo consigna la modificación dispuesta 1.por el art. 2-II, del D.S. N° 0784 de 02/02/11.

Aplicada la normativa glosada precedentemente en relación con ítems 6,11 y 24, objeto de la demanda, se evidencia que coincide código, marca e industria. Si bien la mercancía decomisada señala algunas características adicionales en la DUI C-9018; sin embargo, existe coincidencia con las principales características del acta de inventario y el Acta de Intervención COARSCZ-C-0574/13(fojas 42 a 51 del anexo N° 1), que la DUI fue declarada de manera completa, correcta y exacta de conformidad a los arts. 90 de la L. N° 1990 y 101 del R.L.G.A. Resulta necesario considerar que algunos ítems permiten la identificación de la mercancía a través de dichas características por lo que correspondía dar curso a la devolución ordenada por la autoridad demandada, en razón de que del entendimiento que se extrae de la normativa aduanera la razón de exigir que las declaraciones sean completas, correctas y exactas tiene directa relación con la identificación de la mercadería y su coincidencia con los documentos soporte.

Finalmente corresponde señalar que se observa falta de carga argumentativa en la demanda puesto que la administración aduanera no ha provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haber especificado de qué manera se hubiera errado el análisis y fundamentación técnico-jurídica efectuado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con relación al art. 101 del D.S. N° 25870 y art. del Reglamento

de la Ley General de Aduanas, que hubiera permitido a esta sala plena, efectuar el contraste correspondiente entre el hecho concreto y la norma invocada, para concluir si la actuación administrativa de la autoridad demandada fue correcta o no; consecuentemente, resulta evidente que la entidad demandante no cumplió con la carga argumentativa señalada por el art. 327-6) del Cód. Pcto. Civ.; es decir, especificar los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

POR TANTO:

La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 25 a 31, interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0629/14 de 25 de abril dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.



639

**Fermín Orellana Sejas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Jorge Ricardo López Dávalos en representación de Fermín Orellana Sejas de fs. 25 a 28, la respuesta de fs. 35 a 38 vta., la réplica de fs. 58 a 61, la dúplica de fs. 65 a 67, los antecedentes del proceso.

**I. CONSIDERANDO DE LA DEMANDA.**

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

Manifiesta que la administración tributaria notificó a Fermín Orellana Sejas con la Vista de Cargo N° 300-80.220-0036-96, para posteriormente notificarle el 10 de abril de 1997 con la R.D. N° 80-220-003-97, y finalmente el Pliego de Cargo N° 275/97 de 15 de mayo de 1997, estableciéndose una deuda tributaria de Bs 706.595.-, por omisión de pago, respecto a la cancelación de los impuestos IVA, IT e IRPE, producto de una auditoría por los periodos fiscales de enero a diciembre de 1994, respecto a las actividades de vendedor comisionista de la agencia de cemento "Comercial Klever" de Cochabamba, legalmente autorizado por la Empresa de COBOCE Ltda.

Indica que el 21 de noviembre de 2007, planteó la extinción de la obligación tributaria por prescripción bajo el sustento jurídico del art. 52 y ss., de la L. N° 1340, los cuales señalan los actos que interrumpen la prescripción, y bajo el fundamento de que por parte de la administración tributaria se ignoró el art. 54 de la L. N° 1340 que claramente expresa las 3 únicas causales interruptivas de la prescripción son por determinación del tributo, sea esta efectuada por la administración tributaria o por el contribuyente; por el reconocimiento expreso de la obligación y por el pedido de prórroga o facilidad de pago; extremo que no tomo en cuenta la administración tributaria para la procedencia de la prescripción; sino, según la fundamentación del Pliego de Cargo N° 275/1997 de 27 de noviembre de 2007, manifiestan que dicho acto, la R.D. N° 80-220-003-97 "Lo que interrumpió fue la prescripción del Derecho que tiene la administración tributaria de realizar fiscalizaciones, investigaciones y la determinación de adeudos, actos que, si no se los realizaba su derecho prescribía el 2002, y no así del cobro y la ejecución de los mismos que comienzan con la emisión del pliego de cargo respectivo", asimismo señaló que la administración tributaria realizó acciones periódicas, que importan el ejercicio de potestad de cobro, que demuestra que se operó el requerimiento de pago" señalando que estos actos también interrumpen la prescripción conforme el art. 1503.11 del Cód. Civ., disposición aplicada por analogía, que no aplicable por analogía debido a que existe una ley especial que norma la actividad tributaria, no existiendo un vacío legal para su aplicación supletoria.

Continúa señalando que frente a dicha determinación interpuso recurso de alzada con los mismos fundamentos señalados precedentemente, el cual fue rechazado por Resolución de Recurso de Alzada STR-CBA/0038/2008 con el fundamento jurídico contenido en los arts. 52, 53 y 54 de la L. N° 1340, para finalmente acceder a la vía jerárquica, el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-CBA/0038/2008 de 10 de abril, confirmando la resolución de alzada con el argumento de que los actos administrativos de la administración tributaria interrumpieron la prescripción, basándose en normas supletorias o análogas, como la Ley Civil, afirmando que no

corresponde la prescripción alegada; interpretación que considera errada pues la L. N° 1340 es la única que dilucida la prescripción tributaria y por ende la resolución determinativa es el único acto que interrumpió la prescripción en función al art. 54-1) de la L. N° 1340, obrando la administración tributaria al margen de la ley, al haber incurrido en una indebida y errónea aplicación e interpretación de dicha normativa tributaria, recurriendo a normas supletorias y análogas para resolver la presente controversia, sin tomar en cuenta la prelación de normas, refiriéndose a las SS.CC. Nos. 0992/2005-R de 19 de agosto de 2005; 1362/2004-R; 001709/2004-R; 04432/97-R; 1036/2002-R; 0351/2004-R; 0205/2006-R; y AA.SS. Nos. 792 de 8 de noviembre de 2007; 706 de 14 de septiembre de 2007 y 141 de 3 de noviembre de 1998, que sientan jurisprudencia sobre la prescripción discutida y sobre la aplicación de las normas por analogía.

Petitorio.

Por lo expuesto concluyó se declare probada la demanda y se deje sin efecto la resolución impugnada, revocando totalmente la R.D. N° 80.220-003-97 y declarar prescrita la contravención de omisión de pago de impuestos según Vista de Cargo N° 300-80.220-0036-96 y Pliego de Cargo N° 275/2007, con el archivo de obrados.

II. De la contestación a la demanda.

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

Manifiesta que de acuerdo con la L. N° 1340, vigente hasta el 3 de noviembre de 2003 y aplicable a los hechos generadores acaecidos durante su vigencia, existen dos fases diferentes: primera fase, de determinación hasta que quede firme, y la segunda fase, de cobranza coactiva; a su vez indica que en la primera fase, la prescripción se encuentra claramente regulada por los arts. 52 a 57 de la L. N° 1340 y la segunda fase, solamente por el art. 52 de dicha Ley, concluyendo que para la fase de cobranza coactiva existe un vacío legal en cuanto a la regulación de la prescripción, explicando que los arts. 53 a 57 de la precitada Ley Tributaria regulan únicamente la prescripción aplicable a la fase de determinación tributaria, ya que el hecho generador, el inicio del cómputo y las causales de suspensión e interrupción estaban definidos con relación precisa a esta y no regulaban dichos aspectos en cuanto a la prescripción de la cobranza coactiva.

Añade que el art. 52 de la L. N° 1340, hace una simple mención a que el derecho de exigir el pago de tributos prescribe a los 5 años, sin establecer desde cuando se computan esos cinco años, ni las causales de suspensión e interrupción; realizando una comparación con la L. N° 2492, aplicable a hechos generadores posteriores al 4 de noviembre de 2003, en la que no existe ese vacío legal, pues sus arts. 59-4, 60-II y 109 establecen las normas para la ejecución tributaria y su extinción por prescripción.

Explica el alcance de la prescripción en materia tributaria, refiriéndose a las SS.CC. Nos. 1606/2002-R y 992/2005-R de 19 de agosto, estableciendo que puede solicitarse la misma hasta en ejecución de sentencia, y que serían aplicables supletoriamente las normas del Código Civil, producto de los vacíos legales en la L. N° 1340; a su vez señala que el art. 307 de la L. N° 1340 no debe ser considerado aisladamente sino en relación con otras normas del mismo texto legal y otras ramas jurídicas, haciendo mención al art. 52 de esta Ley Tributaria, en sentido que esta disposición contempla la prescripción, considerando las facultades que la ley otorga a la administración tributaria y concretamente la de cobranza coactiva, por su naturaleza coercitiva, refiriéndose al texto de "exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos", caso contrario implica sostener que la facultad de cobro coactivo de la administración tributaria es imprescriptible.

Argumenta, dentro del caso de autos, que existe una resolución determinativa firme, por lo que no son aplicables los arts. 53 a 57 de la L. N° 1340, toda vez que se trata de la segunda fase, de cobranza coactiva, y que no corresponde considerar la resolución determinativa, sino únicamente verificar la prescripción del derecho de cobro de la administración tributaria, en función al art. 305 de la L. N° 1340.

Concluye, refiriéndose a los arts. 6, 7 y 53 de la L. N° 1340; 1492 y 1493 del Cód. Civ., en sentido que el cómputo de la prescripción de la ejecución tributaria, se inició el 1 de enero de 1998, momento desde el cual la administración tributaria pudo hacer valer sus derechos para efectivizar el cobro de la deuda tributaria, tomando en cuenta que la notificación de la R.D. N° 80.220-003-97, se practicó el 10 de abril de 1997, quedando firme el mismo, debiendo el término de la prescripción quinquenal concluir el 31 de diciembre de 2003; sin embargo, la administración tributaria, dentro de este periodo de prescripción, realizó una serie de actuaciones con el objeto de efectivizar el cobro de la deuda tributaria, como el 28 de octubre de 1997 por el que se notificó a Fermín Orellana Sejas con el Pliego de Cargo N° 275 de 15 de mayo de 1997 por el IVA, IT e IRPE, así como otras actuaciones de cobro; finalizando al manifestar que debido a la actividad de la administración tributaria que ejerció su derecho de cobro de la deuda tributaria antes del 31 de diciembre de 2003, no operó la prescripción con arreglo a los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ.

Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme la resolución impugnada.

III. Antecedentes administrativos y procesales.

- Que el 23 de diciembre de 1996, la administración tributaria notificó personalmente a Fermín Orellana Sejas con la Vista de Cargo N° 300-80-220-0036-96 de 9 de diciembre de 1996, señalando que se han observado las declaraciones juradas presentada por los periodos enero a diciembre de 1994, no se han determinado los impuestos conforme a ley, re liquidando el tributo a base de la determinación de ventas no facturadas, de la que surge un saldo a favor del fisco de Bs 264.848.-, por el IVA, IT e IRPE, por impuestos omitidos, tipificando la conducta del contribuyente inicialmente como defraudación y sancionando con el 100% del impuesto defraudado.

- El 10 de abril de 1997 se notificó a Fermín Orellana Sejas con la R.D. N° OF 80-220-003-97 de 21 de enero, la que resuelve determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, que asciende a Bs 412.277.-, por concepto de tributo omitido más accesorios de ley, por el IVA, IT e IRPE de los periodos que comprende, entre enero a diciembre

1994, además de la multa por incumplimiento de deberes formales por el acta de infracción F. 4444, y sancionar la conducta del contribuyente como defraudación.

- El 28 de octubre de 1997, la administración tributaria notificó mediante cédula a Fermín Orellana Sejas con el Pliego de Cargo N° 275 de 15 de mayo de 1997, por concepto de impuestos omitidos del IVA, IT e IRPE, por los periodos fiscales enero a diciembre de 1994, más el 100% de la sanción por defraudación sobre el tributo omitido actualizado, que alcanza a Bs. 706.595.

- Que el 21 de noviembre de 2007, Fermín Orellana Sejas mediante memorial solicitó extinción de obligación tributaria por prescripción, señalando que el 21 de enero de 1997 se emitió la R.D. N° 80-220-003-97, para posteriormente girar el Pliego de Cargo N° 275/97 de 15 de mayo de 1997, por los periodos enero a diciembre de 1994, los cuales por sus características se hallan prescritas conforme la S.C. N° 992/05 de 19 de agosto de 2005, por lo que el hecho generador y la notificación de la resolución, la preclusión del derecho a realizar el cobro coactivo por el tiempo transcurrido.

- El 12 de diciembre de 2007, la administración tributaria notificó al contribuyente con el decreto de 27 de noviembre de 2007, el cual niega la solicitud de la extinción por prescripción, señalando que la prescripción no se opera por el solo paso del tiempo, sino porque el acreedor no ejerció su derecho en ese tiempo, que en este caso la administración tributaria realizó acciones periódicas que importan el ejercicio de potestad de cobro que se demuestra que operó el requerimiento de pago, conforme el art. 1503-II del Cód. Civ., que la intimación de deudas, el inicio de la acción coactiva por las mismas, o para el descargo definitivo de estas, cuando no superen los citados montos.

- Que agotadas las instancias administrativas con la resolución del recurso jerárquico, interpusieron demanda contenciosa administrativa, la misma que fue resuelta mediante Sentencia N° 78/2015 de 10 de agosto, y que mediante S.C.P. N° 0996/16-S2 de 7 de octubre de 2016 se dejó sin efecto, ordenando a este tribunal la emisión de una nueva resolución.

#### IV. De la problemática planteada.

Que de la compulsa de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si operó la prescripción de la obligación tributaria del crédito fiscal IVA, IT e IRPE correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 1994, o si existieron actos que interrumpieron el cómputo de la misma.

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

Para resolver esta controversia es preciso señalar que la S.C.P. N° 0996/16-S2 de 7 de octubre de 2016 que dejó sin efecto, la Sentencia N° 78/2015, al resolver la acción de amparo interpuesta por el demandante, señaló que: "...de la revisión de la Sentencia N° 78/2015 ahora impugnada, se observa que la misma en su Considerando IV, se limita a la glosa extensa de la normativa contenida en los arts. 52 y 54-1) del C.T.B. 1992, concluyendo que, por mandato expreso de dichos preceptos legales la interrupción de la prescripción opera por la notificación de la resolución determinativa; sin embargo, los ahora magistrados demandados razonando que al no existir mención alguna "Respecto al cómputo de la prescripción de la ejecución tributaria" (sic) se posibilita la aplicación del art. 53 del C.T.B.1992 "y por analogía" (sic) de los arts. 1492 y 1493 del C.C., por supletoriedad en previsión de los arts. 6 y 7 del C.T.B.1992 que permiten la aplicación supletoria de la norma civil ante la existencia de vacíos legales del indicado Código; no obstante, la precedente cita de normas legales y su contenido, no fundan argumento suficiente que demuestre el trabajo razonado y suficiente que justifique aquella interpretación, por cuanto aun cuando en el párrafo siguiente se establece nuevamente el contenido normativo de los artículos señalados del sustantivo civil para establecer que la prescripción corre desde el momento que el derecho ha podido hacerse valer o que el titular ha dejado de ejercerlo, no expresa de qué forma, en el caso concreto, el derecho expectatio del acreedor no ha prescrito, conforme prevé el art. 54 del C.T.B.1992." continua manifestando que al existir una "exposición sucinta respecto de la posibilidad de aplicación al caso concreto de otras normas por analogía y aspectos inherentes a la prescripción tributaria...", por lo que concedió la tutela solicitada, dejando sin efecto la Resolución 78/2015 de 10 de marzo, disponiendo en consecuencia se emita una nueva en resguardo del debido proceso en su elementos de motivación, fundamentación y congruencia.

En ese entendido, corresponde a este tribunal una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia y en cumplimiento de la S.C. N° 0996/2016-S2, proceder a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

La prescripción, "es una categoría general del Derecho, cuya finalidad es modular el efecto del paso del tiempo sobre la inactividad de quien pudiendo ejercer un derecho no lo hace" (García Novoa Cesar, Presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILAT. Memoria III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2010); y al decir de este autor, "su fundamento radica en la seguridad jurídica, pues las pretensiones deben ejercitarse en un lapso temporal razonable no siendo aceptable que cualquier sujeto de derecho quede indefinidamente a merced de la actuación de otro".

El instituto de la prescripción estaba contemplado en nuestro ordenamiento jurídico abrogado (L. N° 1340 Código Tributario) en la Sección 5° del Capítulo V, referido a la Extinción -de las obligaciones tributarias-, actualmente en la L. N° 2492, en la Subsección V, de la Sección VII, dedicada a las formas de extinción de la obligación tributaria, como una categoría jurídica por la que, se le atribuye la función de ser una causa extintiva de la obligación tributaria, necesaria para el orden social, que responde a los principios constitucionales de certeza y seguridad jurídica, puesto que: "El fundamento del instituto de la prescripción estriba en evitar la inseguridad que trae aparejada el transcurso del tiempo sin el ejercicio de un derecho. En otros términos, su objeto es evitar la falta de certeza en las relaciones jurídicas, producto de la inactividad de un sujeto titular de un derecho" (Buitrago Ignacio Josué, presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Memoria IV Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2011).

Que en el caso de autos, tomando en cuenta que el periodo fiscalizado es de enero a diciembre de 1994, corresponde aplicar la L. N° 1340 que en su art. 52 señala que la acción de la administración tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años.

Por otra parte, el art. 54-1) y última parte del mismo cuerpo legal, determina que el curso de la prescripción se interrumpe por la determinación del tributo sea esta efectuada por la administración tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva, indicando finalmente que interrumpida la prescripción comenzará a computarse nuevamente el término de un nuevo periodo a partir del 1° de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción; sin embargo, si bien se estableció que esta normativa hace referencia al curso de la interrupción de la prescripción por la notificación de la resolución determinativa, corresponde realizar un análisis más profundo y amplio de la misma pues a partir de la notificación con dicha resolución, conforme señala la S.C. N° 996/20016-S2, no existiría norma alguna que refiera a la interrupción de la prescripción con actos administrativos que denoten la intencionalidad de la administración tributaria de efectivizar el cobro de adeudos, por lo que al no hacerse efectivo el cobro en el plazo establecidos correspondería correr la prescripción desde la notificación de la resolución determinativa.

En ese contexto, de la compulsada de antecedentes, se puede evidenciar que la administración tributaria notificó al contribuyente el 10 de abril de 1997 con la R.D. N° 80.220-003-97 de 21 de enero de 1997, acto administrativo que no fue impugnado por el sujeto pasivo; posteriormente el 28 de octubre de 1997 se le notificó con el Pliego de Cargo N° 275 de 15 de mayo de 1997, quedando ejecutoriada dicha resolución determinativa. Posteriormente el 21 de noviembre de 2007 Fermín Orellana Sejas, solicitó la extinción de la obligación tributaria por prescripción señalando que la Resolución Determinativa es del 21 de enero de 1997 y el Pliego de Cargo de 15 de mayo de 1997, actos administrativos que según el contribuyente se hallaban prescritos por haberse perfeccionado entre el nacimiento del hecho generador y la notificación de la resolución determinativa, así como la preclusión del derecho a realizar cualquier cobro coactivo por el tiempo transcurrido de acuerdo a la L. N° 1340; petición que fue respondida mediante Decreto de 27 de noviembre de 2007 (fs. 461), negando dicha solicitud, toda vez que la administración tributaria hubiese realizado una serie de actos tendientes al cobro del adeudo tributario y en previsión del art. 1503-II del Cód. Civ., no se habría producido la prescripción; ahora bien, con relación a las medidas de cobro realizadas por la administración tributaria como son el arraigo, embargo de bienes, y solicitudes de retención de fondos, que no pudieron hacerse efectivos y que se consideraron como causales de suspensión o interrupción del cómputo de la prescripción, por los fundamentos expuestos corresponde señalar que las mismas al no estar contempladas como causales de interrupción en el art. 54 de la L. N° 1340, no suspenden la prescripción; lo contrario implicaría que el sujeto pasivo no tendría ninguna seguridad jurídica si las medidas coactivas se mantienen en el tiempo de manera indefinida, aspecto que se prevé la norma puesto que la prescripción opera incluso en ejecución tributaria, brindando de esta manera seguridad jurídica en todas las etapas, siendo que el hacer efectiva la ejecución tributaria no puede estar supeditada al sujeto pasivo.

Que realizado el cómputo de la prescripción la misma se inició el 1 de enero de 1998 en previsión del art. 53 y la última parte del art. 54 de la L. N° 1340, y que concluye el 31 de diciembre de 2002, es decir que en el caso de autos operó la prescripción respecto al IVA, IT e IRPE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 1994, consiguientemente la Superintendencia Tributaria General (ahora Autoridad General de Impugnación Tributaria) no aplicó correctamente las disposiciones legales que configuran el presente caso de análisis.

Por consiguiente, el Supremo Tribunal de Justicia en mérito a la S.C. N° 0996/2016-S2 concluye que se incurrió en conculcación de normas legales, por lo que corresponde declarar probada la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente se deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0380/2008 de 7 de julio, la R.D. N° 80.220-003-97 de 21 de enero de 1997 y el Pliego de Cargo N° 275 de 15 de mayo de 1997, al haberse operado la prescripción.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



640

**Cidar Luis López Castillo c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Cidar Luis López Castillo de fs. 19 a 25, en contra de la Recurso Jerárquico N° 0703/2014 emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 30 a 32 vta., los antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

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

Manifiesta el demandante que como resultado de la fiscalización efectuada por la Gerencia Distrital La Paz del SIN, se determinó mediante la Orden de Verificación 00120VI00266 el cobro por los impuestos IVA e IT correspondientes al período fiscal marzo de la gestión de 2009, más la multa del 100% y se calificó su conducta como omisión de pago.

El 13 de noviembre de 2012 se emitió la Vista de Cargo SIN GDLPZ/DF/SVI/VC/980/2012, en la que se establece un adeudo tributario de UFV's 22.446,- emergente de supuestas ventas no facturadas; que fue ratificado, mediante R.D. N° 01106/2013 con CITE: SIN / GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/01106/2013 de 19 de septiembre, que determinó las obligaciones impositivas en la suma de UFV's 22.612,- correspondientes al IVA e IT del periodo marzo de 2009.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

El actor señala que las resoluciones emitidas se encuentran viciadas de nulidad, porque no se ha considerado objetivamente lo expuesto en el art. 99 parág. I de la L. N° 2492, toda vez que la Vista de Cargo SIN GDLPZ/ DF/ SVI/VC/980/2012 de 13 de noviembre, notificada mediante cédula, debió emitirse después del término de 30 días para formular y presentar los descargos, sin embargo, concluyó el 24 de diciembre, es decir 60 días después, sin que exista justificativo alguno e incumpliendo la norma.

Que esta omisión genera como efecto la falta de competencia del Gerente Distrital La Paz para dictar la aludida R.D. N° 01106/2013 de 19 de septiembre, toda vez que fue dictada fuera del plazo y al no existir autorización de la autoridad normativa del SIN, que ordene la emisión de la resolución impugnada fuera de plazo y con prórroga excepcional, se hubiese transgredido el art. 99 parág. I de la L. N° 2492, por no haberse anulado los actos administrativos.

Asimismo indica que al no haberse emitido otra resolución determinativa en la cual no se apliquen intereses sobre el tributo determinado por ese periodo fuera de plazo conforme prevé la norma, se vulneró el debido proceso, la legalidad y en consecuencia el principio de seguridad jurídica.

Por otra parte señala que en la vista de cargo se afirma que la fiscalización efectuada en virtud de la Orden de Verificación N° 00120VI00266, habría sido sobre base cierta de acuerdo al art. 43-I del Cód. Trib., empero dicha afirmación resulta indebida e incorrecta, ya que no responde a la verdad material. Que en los hechos la determinación debe ser realizada sobre base cierta, sin embargo la administración tributaria la realizó sobre base presunta, toda vez que los auditores del SIN, no han determinado claramente ni han tratado de identificar diferencias inesperadas o la ausencia de diferencias esperadas, que pueden indicar errores en los libros de ventas y los créditos fiscales contenidos en el libro de compras, así como entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros que debían ser investigados a cabalidad por los auditores, en consecuencia el procedimiento se halla viciado de nulidad conforme establece el art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable por mandato del art. 74 del Cód. Trib.

Así también manifiesta que no se evidencia que se haya cumplido el procedimiento determinándose supuestos ingresos no declarados por parte de su persona de manera "presunta" sin acompañar documentación que respalde las supuestas ventas efectuadas por su persona y pagos recibidos de los contribuyentes informantes, por lo que la vista de cargo y resolución determinativa de manera errónea manifiestan que la determinación fue realizada sobre base cierta perfeccionándose un vicio de nulidad sobre las mismas, aspecto que erróneamente fue corroborado y validado por la resolución de recurso de alzada.

Que los fiscalizadores procedieron a determinar la supuesta existencia de un reparo a favor del fisco por la depuración de facturas de débito fiscal IVA y su efecto con el IT correspondiente a la diferencia entre ventas declaradas y compras informadas por terceros en los periodos fiscales marzo de la gestión de 2009 del IVA e IT, en base a un reporte de supuestas compras informadas por contribuyentes informantes sin constatar el mismo con la documentación física de dichos contribuyentes informantes que respalde las supuestas compras y pagos realizados a su persona, a pesar de contar con las amplias facultades establecidas en el art. 100 del Cód. Trib.

Petitorio.

Por lo expuesto concluyó solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0703/2014 de 5 de mayo, por contener violación y aplicación indebida de la ley.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando que el sujeto pasivo basa su fundamento en los "vicios de nulidad en la resolución jerárquica que demuestran la incorrecta determinación efectuada por la AIT, ya que omitió considerar el art. 99-I de la L. N° 2492"; sobre este punto indica que la Resolución Determinativa emitida el 19 de septiembre de 2013 y notificada el 6 de noviembre, si bien se encontraría fuera de plazo, toda vez que el plazo máximo para emitir y notificar la resolución determinativa era el 25 de febrero de 2013; sin embargo, la administración tributaria en cumplimiento del art. 99-I de la L. N° 2492 determinó no aplicar intereses sobre el tributo determinado desde el día que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución, por lo que si bien es evidente que en presente caso, la liquidación de los intereses sólo debió realizarse hasta el 25 de febrero de 2013, no obstante, el incumplimiento a esta disposición no se encuentra sancionado, ni prevé la nulidad del proceso de determinación, ni la pérdida de competencia de la autoridad que debe emitir el acto administrativo, sino que esta sanción para la administración tributaria, implica dejar de cobrar intereses desde el día en que debió dictarse la resolución determinativa hasta el día de la notificación con el acto administrativo.

En ese sentido resalta que el plazo para la emisión de la resolución determinativa se da a efectos de control interno, cuyo incumplimiento puede dar lugar a un proceso de responsabilidad contra los funcionarios a cargo; sin embargo, no implica la pérdida de competencia o preclusión del derecho de la administración tributaria para determinar tributos y sanciones; por lo que para que exista anulabilidad de un acto, deben ocurrir los presupuestos establecidos en el art. 36-II de la L. N° 2341, aplicable supletoriamente por mandato del art. 74-1 y 201 del Cód. Trib. Boliviano, es decir, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados, que en el presente caso no ocurrió.

Sobre la determinación efectuada, refiere que la administración tributaria en función a la información extractada de sus sistemas de información, elaboró el papel de trabajo denominado "Análisis de las facturas informadas y presentadas por el contribuyente", en el cual se detalla los informantes que declaran servicios y/o compras realizadas a López Castillo Luis, en el periodo marzo de 2009 según módulo RC-IVA Da Vinci, asimismo dicha información fue comparada con las declaraciones juradas Form. 200 IVA y Form. 400 IT, reportadas por el contribuyente según SIRAT; declaraciones juradas, las cuales fueron declaradas en cero, situación que le permitió a la administración verificar los ingresos no declarados en el periodo, siendo evidente que la administración tributaria obtuvo información de sus sistemas de información SIRAT, Da Vinci y GAUSS, consistente en las declaraciones juradas IVA e IT del contribuyente del periodo marzo de 2009, así como la reportada por terceros a través del RC-IVA Da Vinci que identifican plenamente como proveedor a López Castillo Luis, por lo que la información fue la que se reportó en el SIN y la obtenida de terceros que hizo conocer los hechos generadores del tributo de forma directa e indubitable.

#### Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme la resolución jerárquica impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

- El 13 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe N° 4569/2012, en el cual establece que el contribuyente habiendo sido notificado con la orden de verificación, no presentó la documentación solicitada; por lo que revisado el SIRAT (LCV, IVA DA VINCI y DDJJ) y los reportes del Sistema GAUSS estableció la deuda tributaria por un monto de UFV's 22.446,- equivalentes a Bs 40.197.-, importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales contenida en el Acta de Contravenciones vinculada al Procedimiento de Determinación N° 51924.

- El 22 de noviembre de 2012, se notificó a Luis López Castillo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/980/2012 de 13 de noviembre, en la que establece sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente en la suma de UFV's 22.446,- por el IVA e IT, correspondientes al mes de marzo de 2009.

- El 6 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó al contribuyente con la R.D. N° 01106/13 de 19 de septiembre de 2013, que resolvió determinar sobre base cierta la deuda tributaria del contribuyente por ingresos no declarados por el IVA e IT en la suma de UFV 22.446,- equivalentes a Bs 42.152.-, correspondientes al mes de marzo de 2009, que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales contenida en el acta de contravenciones vinculada al procedimiento de determinación.

- Que el contribuyente interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 01106/2013 de 19 de septiembre, que fue resuelta mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0146/2014 de 10 de febrero, que determinó confirmar la resolución determinativa contra Cidar Luis López Castillo.

- Contra esta resolución el demandante interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0703/2014 de 5 de mayo, que determinó confirmar la resolución de alzada y en consecuencia se mantuvo firme y subsistente la R.D. N° 01106/2013 de 19 de septiembre.

- Que agotadas las instancias administrativas con la resolución del recurso jerárquico, el contribuyente interpuso demanda contenciosa administrativa, en la que luego de su tramitación y cumplidas la formalidades de ley, se decretó autos para sentencia.

#### IV. De la problemática planteada.

De la compulsión de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se establece que el objeto de la presente controversia radica en determinar:



1.- Si corresponde la nulidad de los actos administrativos hasta la emisión de la resolución determinativa, al haber sido emitida la misma, fuera de plazo y vulnerando el art. 99-I de la L. N° 2492.

2.- Si es evidente que no corresponde la determinación de la deuda tributaria sobre base cierta, toda vez que la fiscalización no se basó en documentos que acrediten la verdad material, correspondiendo la nulidad de conformidad con el art. 35-c) de la L. N° 2341.

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

1.- Con relación al primer punto de controversia del caso en análisis, es preciso señalar que el art. 99 en que: su parág. I de la L. N° 2492 establece "Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la resolución determinativa dentro el plazo de sesenta (60) días y para contrabando dentro el plazo de diez (10) días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la administración tributaria".

Su segundo párrafo indica: "En caso que la administración tributaria no dictara resolución determinativa dentro del plazo previsto, no se aplicarán intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución",

De lo manifestado y tomando en cuenta las fechas de notificación con los actos administrativos, se tiene que la vista de cargo fue notificada el 22 de noviembre de 2012, otorgándole al contribuyente el término de 30 días para formular y presentar descargos, plazo que concluyó el 22 de diciembre de 2012; ahora bien, a partir de ese momento se debió emitir la resolución determinativa, hasta el 25 de febrero de 2013, empero la misma fue pronunciada el 19 de septiembre de 2013 y notificada el 6 de noviembre de 2013, es decir después de más de 60 días, por lo que se evidencia que estaba fuera del plazo, conforme lo previsto por el art. 99-1 de la L. N° 2492.

No obstante lo descrito en el párrafo anterior, esto no implica dar razón al demandante cuando solicita la nulidad de la resolución determinativa por su extemporaneidad en su pronunciamiento, toda vez que el actor no considera que el pronunciamiento de la resolución determinativa fuera del plazo señalado por ley no da lugar a la nulidad sino únicamente y conforme prevé el artículo citado, en caso que la administración tributaria no dictara resolución determinativa dentro del plazo previsto, no aplicará intereses sobre el tributo determinado desde el día en que debió dictarse, hasta el día de la notificación con dicha resolución.

Debe tenerse presente que respecto de las nulidades, además de la consideración de otros principios, debe aplicarse el de especificidad o legalidad; es decir, que no podrá determinarse la nulidad, a no ser que la misma esté prevista en la ley.

En consecuencia respecto a este punto no corresponde la nulidad solicitada, habiendo este tribunal sostenido este criterio, al emitir la Sentencia N° 344/2015 de 7 de julio.

2.- Con relación al segundo punto de controversia, respecto a que la determinación de la base imponible sobre base cierta no corresponde, toda vez que la fiscalización no se basó en documentos que acrediten la verdad material, por lo que corresponde la nulidad en conformidad del art. 35-c) de la L. N° 2341.

Sobre el particular es menester señalar que el art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (aplicable en materia tributaria en virtud al art. 201 de la L. N° 3092), determina los presupuestos de nulidad del acto administrativo en los siguientes términos: "Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: a) Los que hubiesen sido dictados por autoridad administrativa sin competencia por razón de la materia o del territorio, b) Los que carezcan de objeto o el mismo sea ilícito o imposible, c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado y cualquier otro establecido por ley".

Por otra parte el art. 42 de la L. N° 2492 del C.T.B., establece: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar".

En este sentido, existen dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad con lo que dispone el art. 43 de la misma ley, que son sobre base cierta y base presunta.

El art. 76 de la L. N° 2492 del C.T.B., dispone: "En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria".

El art. 200 de la L. N° 3092 (Título V del CTB), determina que los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la L. N° 2341, de Procedimiento Administrativo (LPA), al principio de oficialidad o de impulso de oficio y que la finalidad de dichos recursos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos.

Además, en cuanto al debido proceso consagrado en el art. 115-II de la C.P.E., en sus elementos configurativos de defensa, motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativas, el art. 211-I de Título V del C.T.B., expresa que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la pronuncia y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas; así como el derecho a una justicia pronta y oportuna, directamente vinculadas a la tutela judicial efectiva.

Que en el caso de autos respecto a determinar si existió errónea aplicación de la determinación de la base imponible sobre base cierta, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso se hubiese generado por la información de terceros sin tomar en cuenta la verdad material de los hechos, corresponde el siguiente análisis:

La administración tributaria, conforme se verifica de los antecedentes administrativos, en el papel de trabajo denominado "Análisis de las facturas informadas y presentadas por el contribuyente", detalló únicamente los informantes que declaran servicios y/o compras realizadas a

López Castillo Luis, en el periodo marzo de 2009, según módulo RC-IVA Da Vinci, información que fue comparada con las declaraciones juradas Form. 200 IVA y Form. 400 IT, reportadas por el contribuyente según SIRAT; declaraciones juradas que según indica la administración tributaria, fueron declaradas en cero.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes del proceso no se evidencia que la determinación sobre base cierta se haya basado en documentación otorgada por el contribuyente, menos que hayan sido verificados sus estados financieros, talonarios de facturas y otra documentación de manera que se pueda evidenciar que las Facturas Nos. 2157, 2173, 2024, 2158, 2017, 2170, 2180, 2181, 2161, 2370, 2176, 2168, 2160, 2166, 2362, 2162, 2175, 1977, 2049, 2048, 2043, 1989, 2260, 2163, 2178, 2039, 2159, 2169, 2364 y 1992, fueron emitidas por éste, limitándose a señalar que las facturas detalladas no fueron declaradas por el mismo y que se encontrarían legalmente dosificadas por la administración tributaria; que sin embargo, la administración tributaria nunca contó con documentación otorgada por el contribuyente por lo que dicha entidad se hallaba plenamente facultada a determinar la base imponible a través del método de determinación sobre base presunta y no así sobre base cierta.

Por otra parte, la administración tributaria consideró la información proporcionada por los clientes del contribuyente, para determinar la deuda tributaria sobre base cierta, sin embargo omitió exigir documentación física que respalde la misma, y que evidencie que los bienes o servicios fueron realmente adquiridos, lo que no ocurrió en el caso de autos.

Es importante considerar que las resoluciones determinativas, conforme establece el art. 99 del C.T.B., deben contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del D.S. N° 27310, desarrolla la frase "especificaciones sobre la deuda tributaria" y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

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

En la especie, la autoridad demandada, el resolver el recurso jerárquico deducido y que dio lugar a la interposición de la presente demanda, tanto en la valoración de los antecedentes, como de la expresión de agravios contenida en el memorial de interposición del recurso de alzada por el contribuyente, no ha verificado que la vista de cargo y la resolución determinativa carecen de los requisitos esenciales tales como las especificaciones sobre la deuda tributaria debidamente respaldada, así como tampoco ha dado aplicación del principio de verdad material y al derecho a la defensa, aspectos necesarios para la calificación de la conducta y la sanción del sujeto pasivo.

En ese contexto, de la revisión del contenido de la resolución determinativa, se evidencia que la misma se limita a una descripción de los hechos, tomando en cuenta información por la que presume que se hubiese incurrido en omisión de pago por parte del contribuyente y contradictoriamente determinando la base imponible sobre base cierta, cuando no probó que la aplicación de dicho método de determinación responda a la previsión legal específica, pues la resolución determinativa no contiene como uno de los elementos esenciales, lo determinado en el art. 44 de la L. N° 2492.

"La administración tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre base presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo...".

En consecuencia, al haberse vulnerado lo previsto en el art. 99-II de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310, al constatarse que se limitó al sujeto pasivo hacer uso del derecho al debido proceso en su elemento defensa vinculado a la falta de motivación y fundamentación de la misma y la observancia de los principios de verdad material, asegurando la averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido, más aun si no se demostró que le fue requerida la información necesaria y pese a ello no la presentó, provocando con dicha actuación indefensión al sujeto pasivo, implica la vulneración del derecho al debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, e inobservancia del principio de verdad material inherente al procedimiento administrativo.

#### Conclusiones.

Por los fundamentos expresados, no debe pasarse por alto que los actos de la administración pública deben estar sometidos exclusivamente a la ley; en el presente caso los actos de la administración tributaria, debieron adecuar sus actuaciones a procedimiento, y habiéndose constatado vicios de nulidad en el procedimiento de determinación, corresponde aplicar los arts. 35-I-c) y 36-II de la L. N° 2341.

En consecuencia, en el caso en estudio, la resolución determinativa constituye un acto administrativo en el que no se consideró el procedimiento formal previsto por normativa jurídica tributaria, careciendo de eficacia jurídica, puesto que por las razones fundamentadas precedentemente se encuentra viciada de nulidad, por vulneración del derecho al debido proceso y a la defensa, al no encontrarse enmarcada en el procedimiento de determinación.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA EN PARTE** la demanda, dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0703/2014 de 5 de mayo, con relación a la determinación de la deuda tributaria sobre base cierta; consecuentemente, anula obrados hasta la R.D. N° 01106/2013 con CITE: SIN / GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/01106/2013 de 19 de septiembre, debiendo la administración tributaria emitir una nueva, en observancia de lo dispuesto en la presente resolución.

No suscriben las Magistradas Maritza Suntura Juaniquina, Rita Susana Nava Durán y Norka N. Mercado Guzmán por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



641

**Arquitectura e Ingeniería AIR S.R.L. c/  
Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca  
Contencioso  
Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso seguido por Arquitectura e Ingeniería AIROS S.R.L., en el que impugna la Resolución del Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013 Of. Rect. N° 830/13.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 256 a 278 interpuesta por Laura Zulma Pizza Bilbao y memorial de subsanación interpuesto por Laura Gabriela Viricochea Pizza que cursa de fs. 287 a 289, en sus calidades de representantes legales de la Empresa Arquitectura e Ingeniería AIROS S.R.L., contra Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, la contestación de fs.91 a 98; la réplica de fs. 120 a 121; duplica de fs. 154 a 156 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.-

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La parte demandante señala que quedó en indefensión al no haber logrado la restitución de sus derechos en sede administrativa, motivando la interposición de la demanda en contra de la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, con la finalidad de que se evalúe la situación emergente del proceso de resolución de contrato así como los antecedentes del proceso de impugnación y ejecuciones de las pólizas de caución otorgadas, ante la intención manifiesta de incumplir con lo dispuesto en la cláusula décima novena en su núm. 2.3 segundo párrafo respecto a la obligación de proceder a la liquidación de saldos deudores y acreedores de ambas partes, además de los pagos que correspondan conforme una correcta evaluación del grado de cumplimiento de los términos de referencia y verificación de errores procedimentales de fondo y forma, que provocan la nulidad del mismo, a fin de declarar probada la demanda anulando lo obrado hasta el vicio más antiguo.

1.2. Fundamentos de derecho.

Refiere que durante el proceso de ejecución del proyecto se produjeron tres llamadas de atención, mediante las cuales se hizo saber lo siguiente:

En la primera llamada de atención se rechazó el Informe de Avance N° 2, sin ningún tipo de análisis ni sustento de fondo y sin considerar el cambio parcial efectuado a la orientación del proyecto de manera arbitraria y discrecional, puesto que después de suscrito el contrato y una vez desarrollada la segunda reunión, se comunicó el cambio parcial del proyecto, mismo que no fue respaldado a tiempo de la emisión de la primera llamada de atención por un contrato modificatorio al proyecto, aspecto que es plenamente demostrable por las distintas misivas y observaciones existentes tanto de ida como de vuelta entre la supervisión y la empresa demandante, demostrando que los productos y alcances de los Objetivos Específicos contenidos en el DBC, fueron ampliados y/o modificados pero no introducidos en el contrato modificatorio.

La segunda llamada de atención se caracterizó por el hecho de que al emitirse la misma, la consultora aun no contaba con los respaldos contractuales y legales necesarios para validar la modificación parcial del proyecto, y la causal de no renovación de la póliza de garantías de cumplimiento de contrato y de correcta inversión de anticipo fue subsanada con la emisión de ambas en 28 de octubre de 2013, acto que dejó sin efecto su validez y eficacia en cuanto a la causa en que se fundó y, al momento de ser utilizada por la contraparte como base para la resolución de contrato, se apartó de la legalidad y la buena fe, por lo que la segunda llamada estuvo carente de elementos esenciales que le permitan surtir efectos jurídicos, puesto que al modificarse los alcances del proyecto sin un contrato modificatorio pertinente, se distorsionó el objeto del proyecto previsto en el DBC, ocasionando que la causa que provocó la llamada de atención no se adecúe a las normas legales pertinentes.

La tercera llamada de atención hace referencia al hecho de que la supervisión omite efectuar un levantamiento puntual de las observaciones en lo que respecta al Informe N° 2, limitándose implemente a referir su contenido a otro documento, recayendo nuevamente en ilegalidad y provocando la indefensión de la empresa demandante, ya que al no saber con claridad cuáles fueron los productos puntuales y específicos que requieren ser corregidos, desconoce qué aspectos modificar y carece de los medios necesarios para verificar su pertinencia a fin de que si no correspondiese, pueda proceder a su representación, en atención al Contrato Modificatorio N° 1 y al primer contrato en lo que corresponde, el cual señala que el plazo para la entrega de este producto es de 75 días calendario, computables a partir de la firma del contrato y que al estar a 5 días de la culminación del plazo del servicio, no se cuenta aún con documento de las alternativas y, menos aún, con el estudio final; motivación que resulto ilegal y arbitraria puesto que se pretendió establecer como causal de sanción un acontecimiento futuro sujeto a plazo determinado, por tanto la tercera llamada de atención constituyó un acto sujeto a nulidad, en aplicación del art. 35-b)-c)-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Que la resolución de contrato determinada en la comunicación OF. R CT. N° 830/13 de 6 de noviembre de 2013, carece de elementos esenciales en su formación, acarreado vicios de nulidad de puro derecho en su contenido, en consideración a que dicho acto prescindió total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, careciendo de motivación y fundamentación, por cuanto provoca indefensión al ser ilegal y contrario a la C.P.E. al determinar el art. 35-l)-b)-c)-d). II. de la L.P.A., normativa concordante con lo desarrollado y dispuesto por el TCP a través de la S.C.P. N° 0405 de 22 de junio de 2012; consiguientemente, la entidad contratante representada por el Rector Benigno Méndez Machado al momento de dictar el acto sancionatorio ilegal Of. Rect. N° 830/13 de Resolución de Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013 de 6 de noviembre, inobservó normativa contractual y legal, así como principios y garantías jurisdiccionales de orden constitucional y señala como normas vulneradas, los arts. 14-II, 24, 46, 49-III, 115-I-II, 117-I-II., 119 de la C.P.E., art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, lesionando así derechos y garantías reconocidos en todo Estado de Derecho, poniendo a la Empresa AIROS SRL, en estado de indefensión.

### 1.3. Petitorio.

En función a lo expuesto precedentemente, solicita se declare probada la demanda, anulando todo lo obrado hasta el vicio más antiguo que está contenido en la Resolución Administrativa Of. Rect. N° 830 de 6 de noviembre de 2013, de Resolución de Contrato de Consultoría por Producto N° 43 de 27 de abril de 2013, por ser ilegal, atentatoria a los derechos, principios y garantías constitucionales y fundamentales y vulnerar los derechos y garantías constitucionales de la Consultora AIROS SRL, disponiendo la repetición de la suma de Bs 157.420,00; cancelada a Latina Seguros Patrimoniales S.A. por concepto de ejecución de la póliza de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo que fueron otorgadas a su favor, imponiéndose costas en el marco de lo dispuesto por los arts. 98-I y 199 al 201 del CPC, así como el pago de daños y perjuicios emergentes del acto ilegal de resolución de contrato.

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

De fs. 411 a 414 cursa memorial de contestación a la demanda, mediante el cual Elizabeth Flores Andrade se apersona en representación del Rector de la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca, Benigno Méndez Machado, para responder a la demanda en los siguientes términos:

Que el marco normativo para la contratación de bienes y servicios, inmerso en el art. 47 de la L. N° 1178 y D.S. N° 0181, constituyen normas básicas que regulan las diferentes modalidades de contratación y establecen los requisitos para la elaboración de contratos modificatorios en el art. 89 y el Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013, el documento base de contratación, la propuesta presentada por la Empresa AIROS SRL., el Contrato Modificatorio N° 1, la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 y su decreto reglamentario que regula el procedimiento y los plazos para la presentación de los recursos de revocatoria y jerárquico.

Que en cumplimiento del D.S. N° 0181, la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca público en la página del SICOES con el CUCE N° 13-0138-00-369629-1-1, la convocatoria pública bajo la modalidad de Apoyo Nacional ANPE N° 024/2013, invitando a empresas interesadas a presentar sus propuestas para la realización del estudio a Diseño Final Proyecto Técnico, Económico, Social y Ambiental "TESA", construcción del Hospital Biomédico, proceso que adjudicado a la Empresa AIROS S.R.L., suscribiéndose así el Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013 de 27 de abril e n el que se establecieron las bases de contratación, así como las causas que de manera unilateral conlleven la resolución de contrato, aspecto en virtud al cual la entidad en función al principio administrativo de autotutela informó al consultor sobre la Resolución del Contrato de Consultoría N° 43/2013 y ejecutó las pólizas de cumplimiento de contrato y correcta inversión, presentadas por el consultor como garantía a la entidad, con la finalidad de evitar daño económico a la universidad, proceso de resolución que debe ser subido al SICOES, motivando la inhabilitación de la empresa para presentarse a convocatorias públicas por el plazo establecido en las normas básicas, ya que de no subir esta información al sistema, la universidad se vería imposibilitada de iniciar un nuevo proceso de contratación para el proyecto en cuestión, lo que le acarrearía perjuicio.

Que la empresa demandante, acumuló tres llamadas de atención emitidas por el supervisor de la universidad, de las cuales la primera respondió a la revisión del segundo informe de avance y las observaciones emanadas de la nota CITE OFCGOF N° 354, por no cumplir con los términos de referencia que corresponden a los objetivos específicos N° 1 y 2 y cronogramas; asimismo, señala que el 15 de octubre de 2013 el supervisor emite la segunda llamada de atención en virtud al documento recibido, que contenía solamente el programa médico y no así el estudio de las alternativas técnicas (anteproyecto) que debía presentarse hasta el 11 de octubre, de acuerdo al plazo establecido en la nota Cite Of N° 356 y que esos retrasos en la presentación de informes ocasionaron un desfase del 36% en el cronograma para el servicio de consultoría, además de haberse evidenciado la no renovación de las pólizas de garantía de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo, cuyos plazos de vigencia fenecieron el 7 de octubre de 2013.

Que la tercera llamada de atención fue efectuada ante el incumplimiento reiterado de los términos de referencia respecto a los resultados esperados del Objetivo N° 2 que contaba con un plazo de 75 días calendario a partir de la firma del contrato y al estar a 5 días de la culminación del plazo del servicio, no existía un documento de alternativas (anteproyecto), y menos aún, el estudio a diseño final.

Que a través de las tres llamadas de atención se evidenció que el consultor presentó sus informes de manera incompleta y fuera de los plazos establecidos en el cronograma aprobado por el supervisor de la entidad, generando un desfase excesivo, tornándose imposible que se entreguen los productos determinados en el contrato y en los términos de referencia, puesto que el consultor en este tipo de contratos no puede pasar de una fase a la otra sin cumplir con la fase anterior que debe estar aprobada por el supervisor general, lo que tornó imposible que presente los productos establecidos en el contrato y término de referencia debido a que no subsanó de manera íntegra las observaciones realizada por el supervisor a sus informes 1 y 2, siendo totalmente falso que se hubiese modificado el objeto del contrato y que el mismo fuese sobredimensionado, cuando en realidad solo se recomendó al consultor dar a sus informes un enfoque académico.

Que al haber incurrido el consultor en las causales previstas para la resolución del contrato en la cláusula décima octava, num. 2, 2.1 en los incs. a) por incumplimiento en la realización de la consultoría en el plazo establecido y e) por acumulación de tres llamadas de atención escritas, se resolvió el contrato administrativo, mediante Oficio Rectoral N° 830 de 6 de noviembre de 2013; resolución que fue objeto de impugnación en la vía administrativa de acuerdo al procedimiento establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo 2341 y su Decreto Reglamentario, a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, que fueron resueltos de manera fundamentada por la Universidad, confirmando la Resolución de Contrato de Consultoría por Producto N° 043/2013, siendo por tanto falso que se hubiese vulnerado el debido proceso en su elemento motivación y fundamentación o que se hubiese dejado en indefensión a los representantes de la Empresa AIROS SRL, quienes asumieron defensa material y técnica durante la tramitación de los recursos, haciendo uso de su derecho constitucional a la doble instancia. En relación a los supuestos vicios de nulidad de que adolece la Resolución del Consejo Universitario N° 035/2013 que resuelve el recurso jerárquico, indica que la misma fue emitida con el quórum de 2/3 de votos de los miembros del consejo.

#### II.1. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita declarara improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada en el caso de autos, por no existir vulneración alguna de normativa ni derechos

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsas de los antecedentes que cursan en obrados, se evidencia lo siguiente:

De fs 10 a 63 del primer cuerpo de antecedentes, cursa la Convocatoria Pública N° 024/2013 de contratación de servicio de empresa consultora para estudio a diseño final: proyecto integral técnico económico social y ambiental "Tesa" Construcción Hospital Biomédico para la U.M.R.P.S.F.X.CH.; a fs. 64 cursa la Resolución Administrativa RP 35/2013 que aprobó el informe de la comisión de calificación que desarrolló el proceso de apertura, análisis y evaluación de propuestas en base a lo establecido en el DBC.

De fs. 67 a 70 del primer cuerpo de antecedentes, cursa el Contrato Administrativo de Consultoría por Producto 43/2013 que en su Cláusula Décima Octava regula lo relativo a la extinción del contrato, especificando que este extremo se producirá en caso de acumulación de tres llamadas de atención, entre otros.

Con posterioridad a la presentación del Primer Informe por parte de la Consultora contratada, cursa la nota CITE OF. CGOF N° 268 de 2 de octubre de 2013, que recomienda ajustar y complementar el documento profundizando cada punto con mayor rigurosidad técnica y metodológica; de fs. 143 a 144 del mismo cuerpo de antecedentes cursa nota de la Universidad contratante a la Empresa demandante, mediante la cual rechaza el Informe 2, por existir copias exactas de otros estudios publicados en internet.

A fs. 155 cursa la primera llamada de atención de 2 de octubre de 2013, que se efectúa luego de la revisión del segundo informe, por no cumplir los términos de referencia que corresponden a los objetivos específicos 1 y 2 y cronograma, aspectos que repercuten negativamente con los resultados y productos esperados. Mediante CITE OF. CGOF N° 356 de 4 de octubre de 2013 que cursa a fs. 156, se otorgó a la Empresa demandante un plazo adicional e impostergable de 7 días para presentar el segundo informe corregido y complementado.

De fs. 160 a 161 cursa la segunda llamada de atención de 15 de octubre de 2013 que observó la no renovación de las Pólizas de Garantía de Cumplimiento de Contrato y Correcta Inversión de Anticipo y el hecho de que el Informe contenía solamente el programa médico y no el estudio de alternativas técnicas; A fs. 164 cursa el Contrato Modificatorio N° 1 de 25 de octubre de 2013 que amplió el plazo de conclusión del servicio por 15 días calendario, es decir, hasta el 10 de noviembre de 2013.

A fs. 167 cursa la Póliza de Garantía de Cumplimiento de Contrato de Servicios Para Entidades Públicas, a fs. 179 cursa la tercera llamada de atención efectuada como consecuencia del incumplimiento reiterado de los Términos de Referencia respecto al Objetivo N° 2, a fs. 180 cursa la nota Of. RECT. N° 830/13 mediante la cual se notifica la resolución del contrato administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013, al haberse producido retraso en la realización de la consultoría y por haber acumulado tres llamadas de atención por escrito y de fs. 187 a 193 cursa memorial de interposición de recurso de revocatoria contra la determinación de Resolución de Contrato Of. RECT. N° 830/13.

De fs. 203 a 205 del segundo cuerpo de antecedentes, cursa la solicitud de suspensión de ejecución de garantía a Latina Seguros Patrimoniales S.A., que efectuó la Empresa AIROS S.R.L., y posterior nota RECT. OF. N° 849/2013 que envió la Universidad a la misma aseguradora, solicitando la ejecución de las pólizas antes mencionadas.

Posteriormente cursa en el segundo cuerpo de antecedentes, la Resolución de fs. 209 a 214 de 19 de diciembre de 2013 que rechaza el recurso de revocatoria confirmando en todas sus partes el proceso de Resolución de Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013, por incumplimiento de la empresa Consultora AIROS S.R.L., en la realización del servicio, de acuerdo al cronograma establecido; una

vez interpuesto el Recurso Jerárquico, fue pronunciada la Resolución del HCU N° 035/2014 que rechaza el Recurso Jerárquico interpuesto por la Empresa Consultora AIROS S.R.L.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de controversia versa sobre el hecho de establecer si efectivamente la Empresa Consultora AIROS S.R.L., incumplió los términos del contrato administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013, en cuanto se refiere al cronograma establecido para la entrega del servicio.

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

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o denegar la tutela solicitada en la demanda, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico planteado; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca.

Que del análisis del problema jurídico planteado se tuvo que por su parte el D.S. N° 0181 de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios (NB-SABS), brindando mayor especificidad y detalle sobre los tipos de servicios de consultoría en la administración pública boliviana, los distingue en tres grupos; así en su art. 3, manifiesta:

"pp) Servicios de consultoría: Son los servicios de carácter intelectual tales como diseño de proyectos, asesoramiento, auditoría, desarrollo de sistemas, estudios e investigaciones, supervisión técnica y otros servicios profesionales, que podrán ser prestados por consultores individuales o por empresas consultoras;"

"qq) Servicios de consultoría individual de línea: Son los servicios prestados por el consultor individual para realizar actividades o trabajos recurrentes, que deben ser desarrollados con dedicación exclusiva en la entidad contratante, de acuerdo con los términos de referencia y las condiciones establecidas en el contrato;"

"rr) Servicios de consultoría por producto: Son los servicios prestados por un consultor individual o por una empresa consultora, por un tiempo determinado, cuyo resultado es la obtención de un producto conforme los términos de referencia y las condiciones establecidas en el contrato;"

Sobre la validez en el tiempo del contrato de consultorías individuales en línea, el art. 89-1 del mencionado D.S., estima que "Las modificaciones al contrato deberán estar destinadas al cumplimiento del objeto de la contratación y ser sustentadas por informe técnico y legal que establezca la viabilidad técnica y de financiamiento"; especificando más adelante en su parág. II inc. b), que las modificaciones al contrato para consultores individuales de línea: "Es aplicable cuando la Unidad Solicitante requiere ampliar el plazo de servicio de consultoría individual de línea, para lo cual, de manera previa a la conclusión del contrato, realizará una evaluación del cumplimiento de los términos de referencia. En base a esta evaluación, la MAE o la autoridad que suscribió el contrato principal, podrá tomar la decisión de modificar o no el contrato del Consultor..."

Esta modificación podrá realizarse hasta un máximo de dos veces, no debiendo exceder el plazo de cada modificación al establecido en el contrato principal".

La precitada norma, conserva, en un marco general, la naturaleza extraordinaria de asesoría especializada, por la que se entiende y justifica una consultoría, imponiendo paralelamente otras notas que hacen a la especificidad de lo que es en sí una consultoría individual de línea, precisando las peculiaridades distintivas de este tipo de contrataciones, a saber: i) servicios prestados por un consultor individual, que excluye el convenir actividades con personas jurídicas; ii) actividades o trabajos recurrentes, que es la determinación directa sobre el objeto del contrato, siendo necesario especificar que la recurrencia no es equivalente a funciones propias del giro de la entidad o en su caso de presentarse tal figura la contratación sea excepcional; iii) exclusividad, que aleja la posibilidad de relaciones contractuales paralelas y coetáneas en el contratista, siendo un distintivo presente ya en la L. N° 3302; iv) el contrato, incluidos los términos de referencia convergen en el descriptor de la consultoría; v) el límite en el número de modificación al contrato, determinando expresamente que, previa evaluación y decisión de la instancia pertinente, no podrán sobrepasar dos modificaciones que por un lado no rebasen el plazo del contrato principal, y siempre que refleje la necesidad de cumplimiento de su objeto.

La Ley del Presupuesto General del Estado para la gestión 2010 (Ley Financiamiento) en su art. 25; sobre el tema en análisis, señala:

"a) La contratación de consultoría deberá ser clasificada en: de línea, por producto y de auditorías y revalorización de activos.

b) Independientemente de la modalidad de contratación y de la fuente de financiamiento, la contratación de consultores en la entidad del sector público, se efectuará mediante los procedimientos establecidos en las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios (SABS).

c) Los consultores de línea de una entidad pública, no deben ejercer funciones como personal de planta o prestar simultáneamente servicios de consultoría de línea o por producto en otras entidades públicas.

d) Los consultores por producto de una entidad pública, no deben ejercer funciones como personal de planta o prestar simultáneamente servicios de consultoría de línea en otras entidades públicas.

e) Por la naturaleza de su relación contractual, ningún consultor deberá percibir, bajo cualquier denominación, beneficio adicional a sus honorarios por servicios prestados a una entidad pública.

f) Los procesos de contratación, deberán considerar lo siguiente:

I. De los consultores Individuales de Línea: Los consultores individuales de línea, desarrollaran sus actividades con dedicación exclusiva en la entidad contratante, de acuerdo a los términos de referencia y contrato suscrito. En los ministerios de Estado, el monto máximo de los honorarios de los consultores individuales de línea, no deberá ser mayor a la remuneración mensual de un director general. El nivel de remuneración de consultores de línea en las entidades públicas, debe estar definido en función a la escala salarial aprobada en la entidad y las funciones establecidas para el personal de planta, para lo cual no se requiere ningún instrumento legal adicional.

II. De los consultores por producto: Los consultores individuales por producto, serán contratados para tareas especializadas no recurrentes. Estos consultores no deberán ser contratados por la misma entidad en más de un contrato al mismo tiempo.

Que en ese contexto, se tuvo que la Universidad Mayor, Real y Pontificia de San Francisco Xavier de Chuquisaca contrató los servicios de la Empresa AIROS S.R.L., para el Diseño Final Proyecto Técnico, Económico, Social y Ambiental "Tesa", construcción del Hospital Biomédico, en virtud al Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013 de 27 de abril de 2013, que estableció las bases de contratación y las causas que de manera unilateral conllevarían en su caso, la resolución del mismo, entre las cuales fueron estipuladas tres llamadas de atención como límite máximo para proceder a la resolución unilateral del contrato, mismas que fueron acumuladas en el caso de autos en base al siguiente detalle:

La primera llamada de atención produjo como consecuencia de la revisión del segundo informe de avance que motivó se efectúen las observaciones inmersas en la Nota CITE OFCGOF N° 354, por incumplimiento de los términos de referencia de los Objetivos Específicos N° 1 y 2 y sus cronogramas correspondientes.

La segunda llamada de atención se produjo el 15 de octubre de 2013 y fue emitida por el supervisor, al haber recibido el documento elaborado por la Empresa demandante, que contenía solamente el programa médico, más no el estudio de alternativas técnicas (anteproyecto) que debía presentarse hasta el 11 de octubre del mencionado año, conforme al plazo establecido en la Nota Cite Of N° 356; retrasos que ocasionaron un desfase del 36% en el cronograma fijado para el servicio de consultoría.

La tercera llamada de atención produjo como consecuencia del incumplimiento reiterado de los términos de referencia del Objetivo N° 2 que tenía un plazo de 75 días calendario a partir de la firma del contrato; llamada de atención que enmarcó sus alcances a las causales previstas para la resolución del contrato en la cláusula décima octava, num. 2, 2-1 en los inc. a) por incumplimiento en la realización de la consultoría en el plazo establecido y e) por acumulación de tres llamadas de atención escritas, adecuando su accionar a lo dispuesto en el contrato administrativo; por lo que mediante Oficio Rectoral N° 830 de 6 de noviembre de 2013 se hizo conocer ese extremo a la empresa demandante, misma que hizo uso de los recursos que le franquea la ley, a través de los recursos de revocatoria y jerárquico, habiendo sido confirmada la Resolución de Contrato de Consultoría por Producto N° 043/2013 con la debida fundamentación y motivación, por lo que esta instancia judicial no halla vulneración alguna del debido proceso y menos aún que se hubiese dejado en indefensión a la parte actora, puesto que la misma hizo uso oportuno de los recursos que le franquea la ley para hacer valer sus reclamos y observaciones en sede administrativa.

Por otro lado, en cuanto se refiere al Contrato Modificatorio N° 1, resulta no ser evidente lo argumentado por la parte actora, puesto que el mismo en su cláusula segunda determina que el alcance del mismo se circunscribe a la complementación del trabajo en función al ámbito académico/investigativo, complementación justificada por los fines y objetivos de la universidad, habiéndose ampliado el plazo para la entrega del trabajo, por 15 días.

#### V.1. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la resolución impugnada adecuó sus alcances conforme a derecho, enmarcando su accionar en las disposiciones legales que sustentan esta decisión, correspondiendo desestimar la demanda en el caso de autos, al ser evidente que no concurre al proceso la prueba necesaria concluyente que permita establecer la veracidad de los hechos demandados por la parte actora.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa de fs. 256 a 278, interpuesta por Laura Zulma Pizza Bilbao y Laura Gabriela Viricochea Pizza en calidad de representantes legales de la Empresa Arquitectura e Ingeniería S.R.L.; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución del Contrato Administrativo de Consultoría por Producto N° 43/2013 Of. Rect. N° 830/13.

No suscriben los Magistrados Jorge Isaac von Borries Méndez, Dra. Maritza Suntura Juaniquina y Rita Susana Nava Duran por ser de voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



642

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

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz, en el que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0682/2014 de 5 de mayo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria,

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 65 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en calidad de Gerente Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 72 a 79 vta., la réplica de fs. 105 a 107 vta., duplica de fs. 111 a 112 y los antecedentes de la resolución impugnada.

Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 5 de mayo, es atentatoria a los intereses de la Administración Tributaria, ya que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales procedió a efectuar la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente CONSTRUMAT Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimiento que dio a las disposiciones legales relativas al IVA, con relación a las facturas de compras detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, mismas que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses de abril, mayo y junio de 2012.

Que la verificación efectuada sobre base cierta permitió comprobar que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a ley, ya que consignó en las declaraciones juradas, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante; posteriormente fue emitida la Vista de Cargo 0012-820-00120VI08802-0851/2012 de 20 de diciembre de 2012 que fue notificada a CONSTRUMAT el 8 de febrero de 2013 con la finalidad de que ofrezca las pruebas pertinentes, sin embargo, ante la insuficiencia de descargos se emitió la R.D. N° 17-00106-13.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pretende validar la prueba presentada en instancia de alzada por las facturas Nos. 3, 9752, 356, 653751, 666121, 274, 275 y 8597 cuyo crédito fiscal asciende a la suma de Bs 77.847.- sin embargo respecto a las notas que revocó la AGIT, la ARIT Santa Cruz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT- SCZ/R.A. N° 0072/2014, señaló los aspectos reales de las notas que revocó la AGIT, favoreciendo al contribuyente con un crédito fiscal que no le corresponde.

Que la parte interesada, al presentar las certificaciones de los cheques que no fueron presentados en etapa de verificación ante la Administración Tributaria a fin de demostrar su validación al crédito fiscal, no debió merecer la valoración de prueba efectuada por la AGIT, por haber sido presentadas las pruebas en forma extemporánea, ya que el administrado tenía la obligación de presentar toda la prueba a la Administración Tributaria a fin de demostrar su validación al crédito fiscal.

Señala que respecto a los medios fehacientes de pago que tienen la finalidad de demostrar la materialidad de las operaciones, documentando la efectividad de las transacciones, el recurrente tenía la obligación de presentar toda la documentación a la Administración Tributaria, lo cual no ocurrió en el presente caso, toda vez que las certificaciones de cheques que corresponden a algunas facturas observadas, fueron presentadas a la AIT y no así a la Administración Tributaria, como debía hacerse en la etapa de verificación, ya que estas pruebas se encuentran en el expediente administrativo de la ARIT y no así en el cuaderno de antecedentes del SIN, por lo cual se observó el incumplimiento del presupuesto establecido en los arts. 76 y 81 de la L. N° 2492, derivando ello en el hecho de que las facturas no cuenten con medios fehacientes de pago que validen efectivamente la transacción, puesto que la prueba no fue presentada oportunamente, operándose la preclusión, ya que la instancia de presentación de prueba correspondía al momento en que la Administración Tributaria solicitó la prueba de respaldo para la validación del crédito fiscal antes de la emisión de la R.D. N° 17-00106-13.

Indica que la prueba presentada en recurso de alzada resulta dilatoria e inoportuna, ya que no desvirtúa las observaciones realizadas por la Administración Tributaria en cumplimiento del art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492 que señalaban como obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el hecho de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, y otros documentos o instrumentos públicos, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que correspondan, disposición complementada por los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., referente a la obligatoriedad de todo comerciante de llevar una contabilidad adecuada a la actividad que realizan, con la finalidad de demostrar su situación mediante medios fehacientes de pago, debiendo llevar



obligatoriamente los libros diario, Mayor, inventario y balances, debiendo respaldarse toda transacción comercial, por lo que apropiación del crédito fiscal depende del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales que permitan establecer la existencia del hecho imponible a fin de ser considerados por la Administración Tributaria como válidos.

Que el respaldo del crédito fiscal a ser declarado dependerá de la eficacia probatoria y del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que normativamente se disponga en las leyes y resoluciones administrativas referidas al efecto, así como al cumplimiento del respaldo de la factura original vinculada con la actividad gravada, puesto que el sujeto debe demostrar efectivamente que se realizó la transacción, además que la nota fiscal declarada cumpla las formalidades establecidas en la normativa aplicable.

Que en ese sentido, la documentación presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite corroborar las constancia de pagos entre las partes, puesto que siendo el sujeto pasivo quien pretendió hacer valer su derecho al cómputo del crédito fiscal, es quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó en cumplimiento de lo establecido por el art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492 y arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., pero que sin embargo, en el caso de autos la realización efectiva de la transacción no fue demostrada por el sujeto pasivo con las facturas observadas e identificadas en el Código 3.

Que en la legislación boliviana, el art. 4 de la L. N° 843 establece que el hecho imponible debe hallarse respaldado con la emisión de la respectiva factura, nota fiscal o documento equivalente, en tanto que el inc. a) del art. 8 de la citada ley, dispone que el Crédito Fiscal IVA resulta de la aplicación de la alícuota correspondiente sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen, que hubiese sido facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida.

Que la Empresa CONSTRUMAT LTDA., no presentó la documentación suficiente para demostrar a la Administración Tributaria lo concerniente a las facturas observadas, por tanto, no desvirtuó los argumentos vertidos respecto a las observaciones del SIN.

### I.3. Petitorio.

Por lo expuesto solicita se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 05 de mayo, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 17-00106-13 de 26 de abril de 2013.

## II. De la contestación a la demanda.

### II.1. Fundamentos de la contestación a la demanda.

La parte demandada señala que de la revisión de antecedentes se verificó que el 14 de agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Empresa CONSTRUMAT LTD., con la Orden de Verificación Interna 00120VI0880 para la verificación específica de crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por la mencionada empresa, los meses de abril, mayo y junio de la gestión 2010, solicitándole documentación consistente en Declaraciones Juradas F-200, Libro de Compras, Facturas de compras originales, Medios de Pago de las Facturas Observadas, misma que fue analizada, habiendo sido observadas las facturas con Código 3 y Código 4-3.

Asimismo señala que el sujeto pasivo presentó en instancia de alzada la misma documentación presentada a la Administración Tributaria y cheques certificados por el Banco Ganadero que fueron valorados por la ARIT, además de haberse evidenciado que presentó tanto en etapa administrativa como en etapa recursiva ante la ARIT, la factura original observada, los Comprobantes de Egreso, el Libro de Compras IVA y fotocopias de cheques y solo en etapa recursiva presentó ante la ARIT las fotocopias de cheques certificado por el Banco Ganadero, en consecuencia, según lo dispuesto por los nums. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, entre las obligaciones del sujeto pasivo están la de respaldar la actividad y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que le correspondan.

Refiere que las transacciones correspondientes a la facturas observadas, fueron realizadas con pagos en efectivo, afectando la cuenta "caja" y con cheques afectando la cuenta "bancos"; asimismo, en caso de pagos realizados al contado se observa que el "Comprobante de Egreso" requiere llevar la firma de quien recibe el pago, la fecha y las firmas de quienes autorizan y aprueban la salida de dinero, la ausencia de aclaración de firma puede considerarse una falta formal que de ninguna manera podría ser causal de nulidad; consecuentemente, los "comprobantes de egreso" por si solos no permiten demostrar la realización del pago efectivo, si no van acompañados del libro diario en que conste el registro contable de la transacción realizada, el libro mayor que evidencia el movimiento de la cuenta caja y la determinación de los saldos respectivos y el balance general en el que se verifiquen los saldos, contrastándolos con los saldos determinados en el libro mayor.

Manifiesta también que de los pagos efectuados mediante la emisión de cheques de la cuenta 1041-086031 del Banco Ganadero, cursan en el expediente fotocopias de los cheques y endosos que acreditan su cobro, cheques que se encuentran debidamente legalizados por el Banco Ganadero y constituyen medios fehacientes de pago, por lo que se confirma el monto de Bs 95.950.- y se revoca el monto de Bs 77.847.

Indica que el recurrente respaldó sus actividades y el crédito fiscal emergente de las facturas 3, 9752, 356, 653751, 666121, 274, 275 y 8597, pero incumplió el respaldo del crédito fiscal de otras tantas facturas, en virtud a lo cual fue revocada parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0072/2014 de 17 de febrero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Que el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3 señaló Resoluciones Jerárquicas respecto a los requisitos de validez para el crédito fiscal, mediante las cuales se anota que de acuerdo con la doctrina y legislación tributaria vigente en el país, existen requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara la Administración Tributaria, especialmente uno de ellos que se refiere al hecho de que el crédito fiscal debe surgir de la emisión de una factura, nota fiscal o documento equivalente y en el caso de ventas, debe respaldarse la transacción con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente. En ese sentido señala que es importante analizar si se cumplieron los tres supuestos que radican en la efectiva emisión de las facturas, la efectivización de la transacción y si la misma estaba vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del

gravamen, aspectos que concurren en el caso de autos al haberse evidenciado la emisión de la factura, declaración del débito fiscal y pago relacionado a la Factura N° 4830 por Bs 25.431.

#### II.2. Petitorio.

Por lo expuesto solicita declarar improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 05 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión y compulsión de los antecedentes administrativos que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

De fs. 313 a 321 del Anexo 4, cursa la R.D. N° 17-00106--13de26de abril, que calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago, por adecuar su conducta a lo estipulado por el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310, sancionándolo con una multa del 100% sobre el tributo omitido; de fs. 271 a 279 cursa la Vista de Cargo N° 0012-820-0010VI08802-0851/2012 que en lo principal establece que el sujeto pasivo no demostró la procedencia y cuantía de los créditos fiscales utilizados, configurando ello, indicios de Omisión de Pago; a fs. 260 cursa el Acta de Contravenciones Tributarias N° 56403 que establece como contravención la falta de presentación del Libro de Compras IVA; a fs. 197 cursa la Factura N° 666121 de 23 de junio de 2010, por un valor de Bs 11.220.- a fs. 198 cursa Comprobante de Egreso por el monto de la mencionada factura y a fs. 199 la fotocopia del Libro de Compras IVA del periodo 06-2010.

A fs. 206 del Anexo 4 cursa la Factura N° 274 de 7 de junio de 2010, por el monto de Bs 3.185.- con su comprobante de egreso que cursa a fs. 204 y libro de compras IVA del periodo 06-2010 que cursa a fs. 20.

A fs. 51 del Anexo 1 cursa la Factura N° 275 de 7 de junio de 2010, por el monto de Bs 3.660.- más su Comprobante de Egreso; a fs. 128 cursa la Factura N° 653751 de 3 de mayo de 2010 por el monto de Bs 11.220.- y cheque del 26 de abril por el mismo monto que cursa a fs. 130, asimismo, a fs. 161 cursa la Factura N° 03 de 19 de abril de 2010 por Bs 2.600.- y cheque de 13 de abril de 2010 por el mismo monto, que cursa a fs. 163.

A fs. 174 cursa la Factura N° 9752 de 19 de abril de 2010 por el monto de Bs 7.490.- 66 y cheque que le corresponde, por el mismo monto, que fue girado el 13 de abril del año 2010; a fs. 186 cursa la Factura N° 356 de 07 de mayo de 2010, por el monto de Bs 17.706.- y Libro de Compras IVA del periodo 05-2010 que cursa a fs. 185 así como el cheque girado el 07 de mayo de 2010 por el mismo monto, que cursa a fs. 188 de obrados; a fs. 233 cursa la Factura N° 8597 de 07 de junio por el monto de Bs 541.731.- y comprobantes de egreso que cursan a fs. 234, 236, 238 y 240.

#### IV. De la problemática planteada.

En el caso de autos la controversia radica en establecer si la prueba presentada por el sujeto pasivo o contribuyente, en recurso de alzada, fue indebidamente valorada por la parte demandada al tiempo de pronunciar la resolución impugnada en el caso de autos.

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

Que por su naturaleza jurídica, el proceso contencioso administrativo reviste las características de juicio depuro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada en la demanda, teniendo presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde al Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante, y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese contexto, del análisis del problema jurídico planteado es necesario precisar que de la revisión de antecedentes remitidos a esta instancia judicial, se pudo establecer que la Gerencia Graco Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, no obstante de estar obligada a realizar una evaluación y análisis de la documentación aportada por el contribuyente, con la finalidad de establecer si efectivamente concurrió la contravención presuntamente atribuida, asumió un rol pasivo que no es el atribuido por ley, ya que no tomó en cuenta los descargos del sujeto pasivo, con relación a las facturas que motivan el proceso, vulnerando su derecho a la defensa, puesto que la Factura N° 666121 de 23 de junio de 2010, por un valor de Bs 11.220.- acompaña el Comprobante de Egreso por el monto de la mencionada factura y la fotocopia del Libro de Compras IVA del periodo 06-2010 que respalda la transacción; igualmente la Factura N° 274 de 07 de junio de 2010, por el monto de Bs 3.185.- cuenta con el respaldo del comprobante de egreso correspondiente y Libro de Compras IVA del periodo 06-2010; la Factura N° 275 de 7 de junio de 2010, por el monto de Bs 3.660.- cuenta también con el correspondiente comprobante de egreso; la Factura N° 653751 de 3 de mayo de 2010 por el monto de Bs 11.220.- está acompañada por el cheque del 26 de abril girado por el mismo monto; cursa también en antecedentes la Factura N° 03 de 19 de abril de 2010 por Bs 2.600.- y cheque de 13 de abril de 2010 por similar monto.

La Factura N° 9752 de 19 de abril de 2010 por el monto de Bs 7.490.- está respaldada por el cheque girado por el mismo monto; cursa también en antecedentes la Factura N° 356 de 7 de mayo de 2010, por el monto de Bs 17.706.- y libro de compras IVA del periodo 05-2010, así como el cheque girado el 7 de mayo de 2010 por el mismo monto, la Factura N° 8597 de 7 de junio por el monto de Bs 541.731.- cuenta de igual manera con comprobantes de egreso que cursan a fs. 234, 236, 238 y 240; todo lo cual permite concluir que el sujeto pasivo acreditó los medios fehacientes de pago que fueron efectivamente valorados por la autoridad demandada, sin que esta instancia judicial encuentre vulneración alguna del procedimiento en sede administrativa que importe dejar sin efecto la resolución impugnada, en consideración al hecho de que constituye un acto que estableció la debida valoración objetiva de las pruebas presentadas por el contribuyente, bajo el principio de verdad material.

Que sobre el particular, la S.C.P. N° 0140/2012 de 9 de mayo, razona lo siguiente: "Desde la concepción del Estado Constitucional de Derecho, la tramitación de los procesos judiciales o administrativos no debe constituirse en simples enunciados formales (justicia formal, como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales), sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales

procesales y sustantivos (justicia material, debido proceso y sus derechos fundamentales constitutivos y sustantivos)". En este entendido Bolivia asume un nuevo modelo de Estado a partir de la aprobación de la nueva Constitución Política del Estado el año 2009, basado en el respeto e igualdad de toda la sociedad boliviana, resaltando los principios y valores constitucionales; en tal sentido el rol que antes se le atribuía al Juez o Tribunal ha cambiado, pues el proceso es un instrumento para que el Estado a través del Juez cumpla con su más alto fin, que es lograr la armonía social y la justicia material, ya que ahora los jueces y tribunales deben estar comprometidos con la averiguación de la verdad material y la consolidación de la justicia material, interviniendo activa y equitativamente en el proceso, para lograr que la decisión de fondo este fundada en la verdad real de los hechos (verdad material), pruebas cuya producción no son de iniciativa exclusiva de las partes, ya que el juez tiene la posibilidad incluso más amplia de generar prueba de oficio que le revele la verdad material de los hechos, puesto que su actividad no está guiada por un interés privado de parte, como el de los contendientes quienes tienen su propia verdad, al contrario su interés al ser representante del Estado Social es público y busca el bienestar social, evitando así que el resultado del proceso sea producto de la sola técnica procesal o la verdad formal que las partes introducen al proceso, por lo que en conclusión, el juez tiene la amplia facultad de decretar la producción de pruebas de oficio que considere necesarias y que resulta fiel expresión del principio de verdad material en procura de la justicia material, sobre los cuales se cimienta su nuevo rol de garante de derechos fundamentales.

Con relación a la vulneración del debido proceso y del derecho a la defensa que acusa la demanda, cabe señalar que la Constitución Política del Estado en su art. 24 dispone: "Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta (...) "; asimismo, el art. 115-II determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones".

Por otro lado, el derecho a la defensa en el procedimiento administrativo conforme a la S.C. N° 0024/2005 de 11 de abril, comprende: a) el derecho a ser escuchado en el proceso; b) el derecho a presentar prueba dentro del proceso; c) el derecho a una decisión fundada; d) el derecho a hacer uso de los recursos; y e) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal, por ello la citada Sentencia Constitucional textualmente señala: "Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, comprendiendo los derechos: a) a ser oído; b) a ofrecer y producir prueba; t) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la S.C. N° 1670/2004-R de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial "(...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual el Tribunal Constitucional, en la S.C N° 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: (...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado pueda afectar sus derechos, interpretación constitucional de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos: i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) el derecho a presentar prueba; iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal...". En ese contexto, de la exhaustiva revisión de los antecedentes administrativos, se concluye que no existe vulneración alguna del debido proceso o del derecho a la defensa que acusa la parte actora, ni prueba alguna aportada por la parte actora, que acredite lo contrario.

### V.3. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 5 de mayo, obró conforme a derecho, enmarcándose en las disposiciones legales que sustentan esta decisión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 65 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0682/2014 de 05 de mayo.

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

Relator: Magistrado Dr. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



643

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

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 20, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 46 a 51; renuncia réplica al no haberse presentado esta, antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 41 a 47), con los siguientes fundamentos:

Antecedentes. Conforme se evidencia de los antecedentes administrativos, la administración tributaria conforme a las facultades conferidas por los arts. 100 y 101 del Cód. Trib. y en mérito al lazo obligacional entablado con el contribuyente Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del mismo, con el objeto de comprobar el cumplimiento que este ha dado a las disposiciones legales en vigencia correspondientes al IVA y al IT del periodo fiscal noviembre de la gestión 2000 por lo que en fechas 31 de agosto y 5 y 10 de septiembre del 2003 esta administración procedió a notificar mediante edicto al contribuyente, no habiendo este presentado la documentación solicitada, se emitió la Vista de Cargo N° 20-OP.72-978-507/03 en la que se ajustaron las bases impositivas reliquidándose el tributo sobre base de ventas no declaradas originalmente, originándose reparos a favor del fisco tanto del IVA e IT por el periodo fiscal de noviembre de 2003, posteriormente notificada la vista de cargo mediante edictos no se pagó la liquidación practicada ni se presentó descargos por lo que se emitió la R.D. N° 531/2004 de 09 de junio de 2004 determinándose deuda tributaria de Bs 2.862.- y multa por mora de Bs 1957.- y en 20 de agosto de 2004 se libró pliego de cargo N° 134/04 contra Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez y vencido el plazo de 3 días para pagar la deuda tributaria, el contribuyente mediante nota de 2 de enero de 2012 solicitó prescripción de la deuda tributaria, solicitud respondida por el proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 y por último, el contribuyente presentó recurso de alzada que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0050/2014 de 17 de enero de 2014 que dispuso anular obrados hasta el proveído N° 177/2013 y emitirse criterio legal rechazando o aceptando la solicitud de prescripción, que fue ratificado por el Recurso Jerárquico.

2. Fundamentación de derecho. De la violación de la seguridad jurídica. La Autoridad General de Impugnación Tributaria, ha señalado que toda vez que la Autoridad Administrativa Tributaria no se habría pronunciado expresamente aceptando o rechazando la solicitud de prescripción habría vulnerado el derecho al debido proceso y a la defensa, sobre este aspecto no existe ningún tipo de procedimiento establecido por la L. N° 2492 que señale expresamente que en caso de solicitudes de prescripción se deban tramitar de una u otra forma, emitiendo resolución, la cual declare procedente o improcedente la respuesta de la misma, asimismo el mencionado trámite fue respondido a través de la emisión del Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013, que señala, que dentro de las facultades establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492, no se establece la declarar la prescripción de las obligaciones impositivas de los contribuyentes, por lo que no corresponde a la Administración pronunciarse al respecto. Debe considerarse que si bien la L. N° 2341 del Procedimiento Administrativo en su art. 17-I señala que la Administración Pública está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos, más no se debe olvidar que esta Ley es una norma de carácter general en el ámbito administrativo y su aplicación es de carácter subsidiario más aún cuando la L. N° 2492 no regula absolutamente nada sobre la prescripción. Sobre la vulneración del derecho a la petición, se ha demostrado que en ningún momento existió vulneración alguna a este derecho puesto que la Administración Tributaria actuó respetando el derecho a la petición individual o colectivo y a la obtención de una respuesta formal y pronta, como se evidencia con el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 y la anulación no corresponde si se considera lo que establece la S.C. N° 00992/2005-R de 19 de agosto de 2005 que señala: "...el tribunal de amparo declaro improcedente el recurso con los siguiente fundamentos: a) el derecho de petición solo se tiene lesionado por la falta de respuesta y en el caso presente el recurrente recibió respuesta a sus solicitudes, aunque negativas a su pretensión, lo que no constituye violación a este derecho...". Por lo que se puede evidenciar que no ha existido lesión al derecho a la defensa, seguridad jurídica y la garantía del debido proceso, ya que el proceso se ha realizado conforme a lo dispuesto por el código tributario y notificado el proveído el contribuyente asumió defensa y se respetó las reglas preestablecidas que fueron de conocimiento pleno del contribuyente.

3. Errónea interpretación sobre el derecho a la defensa, al debido proceso y a la petición. Respecto a la indefensión del sujeto pasivo en aplicación del pará. II del art. 36 de la L. N° 2341 y el art. 24 de la C.P.E., cabe mencionar que en ningún momento existió vulneración alguna, ya que la Administración Tributaria actuó respetando en todo momento el derecho a la petición, puesto que como se evidencia en el presente caso la solicitud de prescripción fue respondida de forma oportuna y pertinente, mediante el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 conforme el art. 16-h) de la L. N° 2341, con lo que queda demostrado que la supuesta vulneración del derecho a la petición no se realizó y la administración Tributaria respeto, el principio a la seguridad jurídica.

4. Transgresión a los arts. 143 de la L. N° 2492 y el art. 4-4 de la L. N° 3092, toda vez que el proveído N° 177/2013 es inimpugnable. El proveído N° 177/2013, impugnado por el contribuyente, no es sujeto de impugnación ante el órgano administrativo, ya que se debe considerar que la L. N° 2492 y la L. N° 3092 no permite que se interpongan recursos de alzada contra actos administrativos de mero trámite sino contra actos administrativos definitivos que determinen tributos, conforme señalan los arts. 143 de la L. N° 2492 y art. 4 de la L. N° 3092, asimismo, la jurisdicción y competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria se ejerce por mandato de los arts. 132 y 143 de la L. N° 2492 y el art. 141 del D.S. 29894 debiendo esta conocer y resolver los recursos de alzada y jerárquico que se interpongan en contra de los actos definitivos de la administración tributaria y en función de dicha competencia pueden disponer anulación de obrados, al evidenciar que los actos administrativos no cumplen con los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dan lugar a indefensión de los interesados, previsiones que no se cumplen en el presente caso, ya que se dio una respuesta fundamentada, la cual fue de conocimiento del recurrente. Se debe considerar que para la doctrina administrativa, el proveído N° 177/2013 no constituye propiamente un acto administrativo definitivo, pues el mencionado proveído simplemente constituye un acto procesal de mero trámite, ya que no todos los actos o actividades que realiza la administración son actos administrativos destinados a producir efectos de derecho, por lo que es necesario diferenciar entre acto administrativo de mero trámite y un acto administrativo definitivo, al respecto Agustín Gordillo, en su libro Tratado de derecho Administrativo Capítulo II, tomo III señal que los actos de mero trámite son: "aquellos que no producen efecto jurídico directo alguno, son por esencia instrumentales y por ende dependientes, pues tienen su sentido en relación con la totalidad de procedimiento y no son en consecuencia impugnables por recursos...", asimismo señala que el acto administrativo definitivo: "Es aquel que resuelve sobre el fondo del problema planteado por la necesidad administrativa o la petición del particular, ... su nota fundamental está en su autonomía funcional que le permite producir derechos y obligaciones y lesionar o favorecer por sí mismo al particular". Por lo señalado, se puede evidenciar que la diferenciación antes mencionada posee una importancia capital desde la perspectiva del control jurídico de la legalidad de la actuación administrativa, ya que este control recae sobre la resolución que concluye el procedimiento. esta limitación objetiva del tipo de actuaciones administrativas sobre las que cabe plantear tanto los recursos administrativos como los judiciales (contencioso administrativo), tiene su razón de ser en el intento de concentrar la totalidad de los motivos de impugnación que puedan afectar a la legalidad de una cierta decisión administrativa en un único recurso, vía de impugnación que puede incluir tanto los motivos dirigidos directamente frente a la resolución como aquellos que tienen por efecto discutir la legalidad de algunos de los actos de mero trámite, a estos efectos, ha de valorarse que los actos de mero trámite constituyen fases del mismo dirigidas a preparar la decisión final, pero al no ser decisorias no son impugnables.

5. De la inexistencia de motivación del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014. La Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir, el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014, no ha tomado en cuenta que la misma carece de aquel elemento esencial que debe poseer toda resolución, como el de la fundamentación, elemento que no existe en dicha resolución, ya que lo único que se hace es indicar que el Proveído N° 0177/2013 no se encuentra supuestamente fundamentado, legando a extralimitar sus funciones al señalar que la Administración Tributaria debe rechazar o aceptar la solicitud de prescripción planteada, sin argumento legal que respalde dicha aseveración, pretendiendo que esta administración vaya más allá de las facultades que establece la norma.

## 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 y se declare firme y subsistente N° el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013.

## II. Contestación de la demanda.

### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 4 de agosto de 2014 (fs. 23) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 46 a 51), con los siguientes argumentos:

1. Sobre la violación al principio de seguridad jurídica y la errónea interpretación sobre el derecho a la defensa, al debido proceso y a la petición. Sobre estos puntos corresponde poner en evidencia que los fundamentos de la demanda y petitorio no tienen respaldo legal y fáctico, pese a ello se debe puntualizar ciertos antecedentes que deben ser señalados a fin de tener una correcta visión del presente caso, en ese marco de los antecedentes se evidencio que el 20 de enero de 2012, el sujeto pasivo interpuso prescripción a la ejecución tributaria correspondiente a la R.D. N° 00531/2004, reiterando dicha solicitud el 18 de diciembre de 2012, ante lo cual el 16 de octubre de 2013, la gerencia Distrital La Paz del servicio de Impuestos Nacionales, notificó al sujeto pasivo en Secretaría con el Proveído N° 0177/2013 de 24 de septiembre de 2013, el cual indica que en el marco de las facultades específicas establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492, no está la de declarar prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que no corresponde a esa Administración Tributaria pronunciarse al respecto. Por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, conforme lo solicitado por la partes, aclaró que los arts. 31 de la L. N° 2492; 4-3 de la L. N° 3092 y 5 del D.S. N° 27310, establecen que el contribuyente puede solicitar la prescripción en sede administrativa e interponer Recurso de Alzada contra el acto que rechazó la solicitud de extinción de la obligación tributaria por prescripción, aspectos que de forma expresa y específica dejan en evidencia la obligación de la administración tributaria de emitir un acto administrativo que se pronuncie sobre la solicitud de prescripción, además que conforme a los arts. 17, 28 y 51 e la L. N° 2341 toda autoridad administrativa tiene obligación de emitir resolución

expresa, conteniendo los requisitos mínimos referidos a la competencia, causa, objeto, procedimiento, fundamento y finalidad, lo cual no fue cumplido por el Servicio de Impuestos Nacionales. En cuanto al art. 66 de la L. N° 2492 y las facultades de la Administración Tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria aclaró a través de la Resolución Jerárquica impugnada, que si bien dicho art. no señala de manera expresa la facultad para que la Administración Tributaria declare la prescripción, el mismo no considera que la figura de la prescripción es una forma de extinguir las acciones de control, verificación, comprobación para determinar tributos, imponer sanciones o ejecutarlas que tiene la administración tributaria, es decir, que emerge de las facultades que le otorga el Código Tributario para cumplir su fin recaudatorio, por lo que resulta ilógico los argumentos de la Administración Tributaria ahora demandante, siendo evidente que el Proveído N° 0177/2013, vulnera los derechos del sujeto pasivo a la petición, a un debido proceso y a la defensa establecidos en los arts. 24 y 115-II de la C.P.E.; 69-2 y 6 de la L. N° 2341, de acuerdo a lo previsto en el art. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113. Asimismo el cuanto al argumento que la Administración Tributaria respondió la solicitud de prescripción esta no fue una respuesta oportuna, adecuada, clara y precisa y congruente con lo peticionado. Todo lo anteriormente señalado se respalda en las SS.CC. Nos. 0034/2014-S2 de 20 de octubre y 1365/2015-R de 31 de octubre.

2. Transgresión del art. 143 de la L. N° 2492 y del art 4-4 de la L. N° 3092 toda vez el proveído es inimpugnable. Sobre la transcripción ut supra, es necesario señalar que se trata de un nuevo argumento señalado por el demandante que no fue observado ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, por lo que no se pronuncia en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión. Sin perjuicio de lo señalado, se debe aclarar, que conforme se tiene de la misma confesión de la Administración Tributaria, que se habría respondido al petitorio de prescripción del sujeto pasivo, se tiene que dicho acto administrativo se adecua a lo previsto en el num. 3 del art. 4 de la L. N° 3092, en consecuencia queda expedita la vía de impugnación ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.

Falta de motivación de la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014. Contrariamente se debe señalar que no existe fundamentación y motivación en el Proveído 0177/2013, incumplimiento así con la amplia jurisprudencia señalada entre otras sentencia constitucionales en la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo. Consiguientemente, no es evidente que la resolución impugnada en la presente demanda adolezca de falta de motivación y fundamentación, por lo que se tiene que las normas del debido proceso fueron efectivamente cumplidas, ha momento de emitir resolución conforme los presupuestos exigidos por el art. 28-e) de la L. N° 2341 y 31-II del D.S. N° 27113. De igual manera se hacer presente que los argumentos del demandante no demuestran una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más, el demandante solo se limita a realizar afirmaciones por lo demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

#### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013.

#### III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado, Oscar Daniel Yancovic Gosalvez, notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 69, no asume defensa.

#### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas de Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez, con el objeto de comprobar el cumplimiento del IVA y al IT del periodo fiscal noviembre de la gestión 2000 por lo que en fechas 31 de agosto y 5 y 10 de septiembre del 2003 se notificó mediante edicto al contribuyente.

b) No habiendo el contribuyente, Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez presentado descargos, se emitió la Vista de Cargo N° 20-OP.72-978-507/03 de 8 de octubre en la que se ajustaron las bases impositivas reliquidándose el tributo sobre base de ventas no declaradas originalmente, originándose reparos a favor del fisco tanto del IVA e IT por el periodo fiscal de noviembre de 2003, posteriormente notificada la vista de cargo mediante edictos no se pagó la liquidación practicada ni se presentó descargos por lo que se emitió la R.D. N° 531/2004 de 9 de junio de 2004 determinándose deuda tributaria de Bs 2.862.- y multa por mora de Bs 1957.

c) El 20 de agosto de 2004 se libró Pliego de cargo N° 134/04 contra Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez.

d) El contribuyente mediante nota de 2 de enero de 2012 solicitó prescripción de la deuda tributaria emitida en el pliego de cargo, solicitud respondida por el proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013.

e) El 29 de octubre de 2013, el contribuyente presentó recurso de alzada contra el proveído N° 177/2013, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0050/2014 de 17 de enero de 2014 que dispuso anular obrados hasta el proveído N° 177/2013 y emitirse criterio legal rechazando o aceptando la solicitud de prescripción posteriormente interpuesto el Recurso Jerárquico por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, se confirmó la resolución de alzada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014.

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

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

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

1. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 ha violado la seguridad jurídica, el derecho a la defensa, y al debido proceso, puesto que no existe ningún tipo de procedimiento establecido por la L. N° 2492 que señale expresamente que en caso de solicitudes de prescripción se deban tramitar de una u otra forma, y se respetó el derecho a la petición emitiendo el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013.

2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 transgredió los arts. 143 de la L. N° 2492 y el art. 4-4 de la L. N° 3092, toda vez que el proveído N° 177/2013 es inimpugnable, por ser un acto de mero trámite.

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 se encuentra inmotivada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria extralimitó sus funciones al señalar que la Administración Tributaria debe rechazar o aceptar la solicitud de prescripción planteada.

## 5.2 Análisis y resolución.

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

1. Sobre el primer objeto de controversia referido a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 ha violado la seguridad jurídica, el derecho a la defensa, y al debido proceso, puesto que no existe ningún tipo de procedimiento establecido por la L. N° 2492 que señale expresamente que en caso de solicitudes de prescripción se deban tramitar de una u otra forma, y se respetó el derecho a la petición emitiendo el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013", se debe hacer las siguientes consideraciones de orden legal y de hecho:

a) En el presente caso es inexcusable revisar la aplicación supletoria de la Ley del Procedimiento, con ese objetivo se tiene que el art. 74-1 del Cód. Trib., que dispone: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa", de tal forma que la Ley de Procedimiento Administrativo se aplica supletoriamente el Código Tributario, prescribiendo el art. 74-I del Cód. Trib. que en caso de deficiencias, lagunas o carencias de regulación tributaria se puede suplir las deficiencias, lagunas o carencias de regulación con las prescripciones de la Ley de Procedimiento Administrativo. En el caso de autos, al no haber regla expresa sobre la emisión de resoluciones administrativas y los requisitos de contenido y forma de los actos administrativos en el Código Tributario, es aplicable supletoriamente la Ley de Procedimiento Administrativo, igualmente, en el caso de las nulidades al no tener ninguna regla expresa en el Código Tributario, es aplicable supletoriamente la Ley de Procedimiento Administrativo.

b) Conforme a lo anteriormente señalado, son aplicables supletoriamente de la Ley de Procedimiento Administrativo a materia tributaria, las disposiciones sobre obligación de la autoridad administrativa de dictar resolución expresa en todos los procedimientos cualquiera sea su forma de iniciación previsto en el art. 17-I de la Ley del Procedimiento Administrativo, es también aplicable el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo), que establece que se revocará el acto anulable cuando el vicio ocasione la indefensión o lesione el interés público. Entendiendo por indefensión, el no tener conocimiento del proceso en cuestión como señala la S.C. N° 1357/2003-R de 18 de septiembre del 2003 al indicar: "(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa"; y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la Ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SS.CC. Nos. 779/2005-R de 08 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre".

f) En el presente caso al ser aplicables las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo de forma supletoria a materia tributaria por mandato del art. 74-1 del Cód. Trib., la Administración Tributaria se encontraba compelida a emitir una resolución expresa que resuelva la solicitud de prescripción de la deuda tributaria del contribuyente, Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez, de 02 de enero de 2012, la cual fue rechazada por proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013, señalando que dentro de las facultades establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492, no se establece la prescripción de las obligaciones impositivas de los contribuyentes, por lo que no se dio una respuesta al contribuyente sobre su solicitud, asimismo al no haberse dado una respuesta a la solicitud de prescripción, la Autoridad General de Impugnación Tributaria confirmó la anulación hasta la emisión del proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013.

g) En conclusión, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 al confirmar la nulidad de obrados hasta el proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 y que se emita resolución aceptando o rechazando la solicitud de prescripción del contribuyente, Oscar Gabriel Yankovic Gosalvez, no infringió, el principio de seguridad jurídica y el derecho al debido proceso en su vertiente legítima defensa, puesto que no se dio una respuesta motivada a la solicitud de prescripción.

2. Sobre el segundo objeto de controversia referido a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 transgredió los arts. 143 de la L. N° 2492 y el art. 4-4 de la L. N° 3092, toda vez que el proveído N° 177/2013 es inimpugnable, por ser un acto de mero trámite", se debe efectuar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a) Revisado el proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 que originan el presente proceso contencioso administrativo, se hace imperioso examinar la legislación administrativa sobre el carácter definitivo de una resolución administrativa, así se tiene el art. 56 de la Ley del Procedimiento Administrativo aplicable por disposición del art. 74-1 y 201 del Cód. Trib., que dispone: "I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. II. Para efectos de esta Ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos

actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa". De tal forma que el art. 56 Ley del Procedimiento Administrativo sigue la postura que el acto o resolución administrativo definitiva no puede ser definida desde la perspectiva de la Administración Pública o Autoridad Administrativa sino se tiene que ver la postura del administrado y en este caso determinar los efectos jurídicos que puedan tener en el administrado, en ese sentido un acto administrativo para su dictación esta precedido de diversas actuaciones y que cada una de estas actuaciones puede lesionar los derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados y que para definir que se trata de un acto administrativo definitivo se tiene que tomar en cuenta que este ponga fin a la vía administrativa o cortar procedimiento.

b) En el caso de autos el Proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 al disponer que dentro de las facultades establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492, no se establecía declarar la prescripción de las obligaciones impositivas de los contribuyentes, por lo que no corresponde a la Administración pronunciarse al respecto, dicho proveído cortaba procedimiento al tener efecto negatorio a la solicitud de prescripción, por lo que se debe considerar un acto administrativo definitivo y por consiguiente susceptible de impugnación mediante los recursos tributarios de impugnación.

c) En conclusión la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014 no transgredió los arts. 143 de la L. N° 2492 y el art. 4-4 de la L. N° 3092, puesto que el proveído N° 177/2013 de 24 de septiembre de 2013 era impugnable al cortar procedimiento o poner fin a la vía administrativa de conformidad al art. 56 Ley del Procedimiento Administrativo.

3. Sobre el tercer objeto de controversia referido a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 se encuentra inmotivada y la Autoridad General de Impugnación Tributaria extralimitó sus funciones al señalar que la Administración Tributaria debe rechazar o aceptar la solicitud de prescripción planteada", se debe efectuar el siguiente análisis:

a) De acuerdo a la S.C. N° 0577/2012 de 20 de julio de 2012, la motivación como elemento del debido proceso es el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional y que esta no debe ser necesariamente ampulosa sino que puede ser suscita, por ello, la citada Sentencia Constitucional expresamente indica: "...En efecto, el deber de motivación de los fallos supone un elemento fundamental del debido proceso, conforme ha expresado la S.C. N° 0012/2006-R de 04 de enero, al indicar: "La motivación de los fallos judiciales está vinculada al derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional eficaz, (...) y se manifiesta como el derecho que tienen las partes de conocer las razones en que se funda la decisión del órgano jurisdiccional, de tal manera que sea posible a través de su análisis, constatar si la misma está fundada en derecho o por el contrario es fruto de una decisión arbitraria; sin embargo, ello no supone que las decisiones jurisdiccionales tengan que ser exhaustivas y ampulosas o regidas por una particular estructura; pues se tendrá por satisfecho este requisito aun cuando de manera breve, pero concisa y razonable, permita conocer de forma indubitable las razones que llevaron al juez a tomar la decisión; de tal modo que las partes sepan las razones en que se fundamentó la resolución; y así, dada esa comprensión, puedan también ser revisados esos fundamentos a través de los medios impugnativos establecidos en el ordenamiento; resulta claro que la fundamentación es exigible tanto para la imposición de la detención preventiva como para rechazarla, modificarla, sustituirla o revocarla".

b) En el caso de autos revisada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014, se puede constar que esta se encuentra debidamente motivada para confirmar la anulación y desglosa la obligación de resolver en el punto IV.3.1 en varios incisos i a xviii y en esta se puede comprender las razones de porque la autoridad administrativa tributaria, tenía el deber de resolver la solicitud de prescripción de deuda tributaria, además la resolución jerárquica impugnada, al confirmar la anulación y ordenar que la autoridad administrativa tributaria resuelva la prescripción sea aceptando ésta o rechazándola, no se extralimita pues solo ordena resolver la solicitud de prescripción conforme crea conveniente o criterio de la autoridad administrativa tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 20, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0608/2014 de 21 de abril del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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





644

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

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 65, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ0651/2014 de 25 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación a la demanda de fs. 71 a 89; réplica de fs. 127 a 128; dúplica de fs.136 a 137 y antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Fundamentos de la demanda.

Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. Antecedentes; refiere como antecedente que el 30 de septiembre de 2013 se notificó a su empresa con la Resolución Administrativa CEDEIM N° 23-00865-13 dictada por la Gerencia distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, estableciendo a favor de su empresa la devolución impositiva por el IVA del periodo octubre 2012 el importe de Bs 15.712.606.- de un monto solicitado de Bs 21.703.556.- reducción que no correspondería en razón a que: erróneamente en los gastos de realización se aplicó el art. 10 del D.S. N° 25465 e ilegalmente se depuró parte del crédito fiscal de las facturas de compras mayores a 50.000 UFV supuestamente por que no se demostró el pago del 87% de las facturas Nos. 2459,2460,2464 y 2465 emitidas por la Empresa COLQUIRI, 868, 869, 870, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 888, emitidas por COMIBOL y facturas Nos. 16,18,21, 22 por SOCYMET SRL, respectivamente, ante tales irregularidades su empresa interpuso recurso de alzada emitiéndose Resolución de Alzada ARIT-LP/RA0061/2013 de 20 de enero resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13 de 30 de septiembre, dejando sin efecto el importe observado de Bs 3.202.734.- confirmando el importe de 2.788.216.- por el mismo concepto ,asimismo; mantiene el monto de Bs 15.712.606.- establecido como importe por devolver, siendo el monto total sujeto a devolución de Bs 18.915.340.- para el período fiscal octubre 2012, ante tal situación su empresa interpuso recurso jerárquico a cuyo efecto se emitió la Resolución Jerárquica AGIT RJ-0651/2014, que mantuvo la depuración del crédito fiscal de Bs 2.802.171.- estableciendo un importe a devolver de Bs 18.901.385.

a) Gastos de Realización; manifestó que siendo que por este concepto la Resolución impugnada confirmó el tope máximo de devolución determinado por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0061/2014 de Bs 21.703.556.- en tal antecedente su empresa apoya plenamente dicha resolución y los fundamentos que respaldan.

b) Medios fehacientes de pago; transcribiendo in extenso los fundamentos técnico jurídicos de la Resolución AGIT-RJ 00651/2014 de 25 de abril, con relación a las facturas observadas por medios fehacientes de pago, en los puntos i, iv,v,vi,vii,ix,xiv,xv,xvi,xxx,xxxi,xxxii,xxxiv,xxxv,xxxvi,xxxvii,xxxviii,xxxixseñaló que su empresa hizo una solicitud de devolución de Bs 21.703.556.- habiendo establecido la Resolución Jerárquica de 18.901.385, confirmando la depuración de Bs 2.802.171.- por los siguiente conceptos: descuentos por regalía minera Bs 55.839.- descuentos por manipuleo de concentrados Bs 6.212.- descuentos a favor de la empresa factura 873 COMIBOL Bs 2, depuración medios fehacientes de pago de facturas 50.000 UFVs 2.740.122 totalizando una suma de Bs 2.802.171.

2. Indebida depuración por concepto de regalía minera.

En el caso de Bs 55.837.- supuestamente por falta de descuento y pago de la retención de la Regalía Minera de las facturas Nos. 2459,2460.2464, 2465 emitidas por COMIBOL-Colquiri y la facturas N° 16 de SOCYMET SRL cuyo detalle es el siguiente:

Facturas	Según AGIT RM MAS 13%	Según EMV solo 13%	Descuento RM diferencia a reclamar.
2459	45,205	36.290	8,915
2460	66,184	52,998	13,186
2464	80,087	65,162	14,925
2465	86,181	69,707	16,473
16	2,340	0	2.340

Totales	279,997	224,157	55,839
---------	---------	---------	--------

Diferencia indebidamente confirmada por la AGIT al parecer por confusión de dato, que en los hechos, habiéndose realizado el descuento y empoce por concepto de Regalía Minera (RM) a momento de la compra de concentrados de Sn, su empresa en la etapa inicial de fiscalización presentó los extractos de los descuentos por la compra de concentrados, así como la boleta de pago o empoce de 3009 respecto de las facturas observadas, aspecto del cual no se percató la AGIT, en tal antecedente demanda su devolución de la suma indebidamente depurada.

3. Indebida depuración por concepto de manipuleo de concentrados. Por este concepto se depuró Bs 6.212.- que corresponde a crédito fiscal del 13% de pago de manipuleo de concentrados que su empresa realizada a cuenta de COMIBOL Huanuni Factura N° 116 por Bs 19.146.78; y factura N° 117 por Bs 27.942.60; de SEDECAR Ismael Escobar C. (descuento efectuado en las facturas 876 y 888, COMIBOL Huanuni) ambos equivalentes a \$us. 6.864.35.- a tipo de cambio venta (Bs 6.96) equivalente a Bs 47.77.88; cuyo crédito IVA del 13% es de 6.211.- suma verificada en por la ARIT en las facturas 876 y 888, en el cuadro retención regalía minera y pagos en F- 3009 expresados en \$us., ubicado en la pág. 24 de la citada resolución, suma indebidamente depurada.

Devolución del total del crédito de las facturas Nos. 2459, 2460, 2464 y 2465 emitidas por la Empresa COLQUIRI N° 868, 869, 870, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886 y 888, emitidas por COMIBOL y facturas N° 16, 18, 21, 22 por SOCYMET SRL; finalmente demandó la suma de Bs 2.740.122.- que corresponde a la depuración parcial de la facturas señaladas por supuesta falta de medios fehacientes de pago, misma que estarían respaldadas por la citadas facturas que de acuerdo al principio de neutralidad impositiva prevista por la L. N° 1963 modificado por la L. N° 1489 de 23 de marzo de 1993 por su art. 12, no fue cumplido por la Administración Tributaria, la ARIT ni la AGIT, puesto que su empresa compra concentrados de mineral en el mercado interno para refinarlos y fundirlos con destino de operaciones de exportación, labor en la cual emplea muchos insumos, suscribiendo para el efecto contratos de prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, debido a que no está recibiendo la devolución de los impuestos internos al consumo. Por lo que no se estaría reintegrando conforme establece el art. 11 de la L. N° 843, por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora previstos en el art. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y num. 3) del art. 24 del D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999. La depuración efectuada por el SIN no tomo en cuenta que las facturas depuradas cumplen con las 3 condiciones fundamentales para su validez, de ser originales, corresponde al período solicitado y están vinculadas a las operaciones gravadas, depuración que contraviene el art. 2 de la L. N° 1963 modificado por el art. 13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, quede conformidad los arts. 66 y 70-4 de la L. N° 2492 las facturas presentadas constituyen medios fehacientes de pago y respaldo de actividades.

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, la empresa demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT- RJ 0651/2014 en la parte solicitada y queden sin efecto la resolución de alzada y la resolución administrativa CEDEIM Previa N° 2300865-13 de 30 de septiembre.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 30 de diciembre de 2014 (fs. 67) y corrido traslado al Director Ejecutivo General de la autoridad General de Impugnación Tributaria Daney David Valdivia Corita, éste responde a la demanda (fs. 71 a 89), con los siguientes argumentos:

a) Refiere que la demanda planteada no se circunscribe a los términos en que se ha pronunciado la Resolución de Recurso Jerárquico, puesto que el monto ahora demandado no fue objeto de impugnación en instancia de alzada y jerárquica, que al no haberse planteado dicho monto se tiene como acto consentido libre y expreso, renunciando al ejercicio de impugnar hechos o actos no declarados como agravios, sobre los que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio de manera oficiosa y ultra petita por el principio de congruencia, por lo que la demanda contenciosa administrativa no sería la vía para resolver, actos consentidos y no impugnados en el recurso jerárquico. Que la doctrina clásica del proceso contencioso administrativo entiende que éste asume el papel de controlar la legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos frente a las extralimitaciones de la administración, es decir, que el contencioso administrativo importa la solución judicial del conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando ésta vulnera derechos subjetivos o agravios intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad administrativa, por haber infringido aquélla, de algún modo, la norma legal que regla su actividad y a la vez protege tales derechos o intereses; estando legitimado quien ha sufrido o teme sufrir lesión de a cualquier derecho o intereses protegible y pretende el auxilio de jueces y tribunales. Asimismo, citó la S.C. N° 1273/2005-R de 14 de octubre, referida a la congruencia de la resolución respecto a lo demandado o peticionado.

b) A continuación, reiteró los fundamentos de la resolución jerárquica a efectos de que éste tribunal verifique los puntos resueltos en alzada y jerárquico. Y señaló que en los antecedentes administrativos se observó que la Administración Tributaria, con la Orden de Verificación Previa — CEDEIM 13990200451, el 11 de septiembre de 2013, inició la verificación del IVA periodo octubre 2012 en la modalidad Verificación Previa CEDEIM, a la Empresa Metalúrgica Vinto; solicitando mediante Requerimiento F-4003 N° 13400900005 a la Empresa Metalúrgica Vinto, la presentación de documentación para inicio de la verificación. Posteriormente, el 24 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió Informe CITE SIN/GDOR/DFNE/INF/130/2013, -entre otros- señala que las Facturas de Exportación N° 498, 499, 501, 505 y 507 (Gastos en puerto), no se encuentran claramente establecidos y no guardan relación, ya que las diferencias entre el importe consignado en la factura comercial de exportación y documentos de respaldo en cuanto al monto efectivamente pagado; señala que Factura Comercial de Exportación N° 499 fue verificada con la Factura del Transportista Sistema de Transporte Nacional e Internacional SORIANO LTDA. N°1879, en la que evidencia que se facturó por el transporte de 21 jabas de Estaño Metálico, reflejado en el Certificado de Salida y Manifiesto Internacional de

Carga carretera No 453402, y según detalle del Despacho de la Carga (Gastos Portuarios), se habría transportado 22 jabas la Factura Comercial No 501 presenta observaciones por concepto de destino final, ya que en la Factura se consigna destino HUANGPU y según despacho de la carga el destino final es SHANGHAI; en cuanto a la Factura de Exportación No 502, señala que no cuenta con contrato de compraventa del estaño metálico, por el comprador del mineral o metal, agrega que existe inconsistencias con la Factura Comercial No 502 y la Póliza de Exportación, ya que en la Factura se consigna puerto de destino Arica-Chile y en la Declaración de Exportación señala como puerto de y país de destino Calama; en consecuencia, determina un importe menor al solicitado en la DUDIE según fiscalización de Bs 19.162.546.- (fs. 1117-1122 de antecedentes administrativos c.6). Finalmente, el 30 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó la Resolución Administrativa CEDEIM previa N° 2300865-13, de 30 de septiembre de 2013 (fs.1144-1150 de antecedentes administrativos c.6).

c) Que la Administración Tributaria, elaboró la cédula de trabajo cálculo del valor 13% IVA Exportaciones (fs. 29 de antecedentes administrativos c.1), con el objeto de determinar el Valor FOB 13% IVA de las exportaciones, sustentando dicho procedimiento en las Leyes Nos. 843, 1489 y 1963, el D.S. N° 25465 y la RND N° 10-0004-03, para lo cual consideró la DUDIE, pólizas de exportación, facturas de exportación y reportes de aduana. En la citada cédula, expone que el Valor Oficial de Cotización de \$us. 23.990.245.74; a continuación, a efectos de determinar los gastos de realización observó las Facturas Comerciales N° 502 y 506 por no estar respaldado por las condiciones contratadas de compra-venta de estaño metálico, adicionalmente señaló que existe inconsistencias en la Factura Comercial 502 y la póliza de exportación, puesto que en la Factura se señala puerto de destino Arica Chile y en la Declaración de la Exportación se consigna puerto de destino Calama; las Facturas Nos. 498, 499, 501, 505 y 507, por presentar diferencias entre el importe consignado en las facturas y el pago en efectivo por el gasto en puerto, aplicando en estos casos el 45% como gastos de realización establecida en el art. 10 del D.S. N° 25465. Una vez deducidos los gastos de realización presuntos al valor oficial de cotización, aplicó el 13% correspondiente a la alícuota del IV A, determinando el importe máximo de devolución en 19.162.546.

d) Que respecto, al valor oficial de la cotización, evidenció que las Facturas Comerciales de Exportación Sn, 497, 498, 499, 501, 502, 503, 504, 505, 506, 507, 508, 509, 510, 512, 513 y 514; que las mismas consignan un Valor Inicial, al que se le resta los Gastos de Realización por Flete Terrestre, Seguro y Gastos de Puerto hasta Arica, de cuya diferencia se obtiene el Valor FOB FRONTERA, que también se encuentra consignado en las respectivas Declaraciones Únicas de Exportaciones (DUE) Nos. C-16266, 16348,16508, 16517, 16904, 16989, 16993, 16995, 785, 17268, 17375, 17378, 17392, 17817, 17820, y 17845; (fs. 111 123, 132, 138, 150, 156, 169, 178, 189, 195, 202,212, 223, 234, 245 y 257 de antecedentes administrativos c.1 y 2). La Administración Tributaria, en el Papel de Trabajo "V2.1" (fs. 29 de antecedentes administrativos c. ), a efectos de determinar el valor FOB IVA Exportaciones, en la columna "Valor Oficial de Cotización \$us.", consignó el importe que corresponde al Valor Oficial Bruto que se encuentra registrado en los Formularios de Liquidación de Regalía Minera (fs. 11 , 129, 136, 145, 154, 165, 175, 186, 193, 199, 208, 219, 230, 241, 252, 264 e 1) que acompañan a las Facturas Comerciales de Exportación Citadas.

e) De la determinación de los gastos de realización, aplicando el 45% de presunción, por observación a las condiciones contractuales, de la compulsas de antecedentes administrativos, así como de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23- 0086513, de 30 de septiembre de 2013, se conoce que la Administración Tributaria observó gastos de realización, por diferencias entre el importe consignado con la Factura comercial de exportación y los documentos de respaldo en cuanto monto efectivamente pagado de las Facturas comerciales Nos. 498, 499, 501, 505 y 507; adicionalmente la Factura comercial No 499 la observa debido a que en la Factura del transportista N° 1879, se consigna que se facturó el transporte de 21 jabas de Estaño Metálico, reflejado en certificado de salida y el MIC N° 453402, sin embargo según detalle del despacho de la carga (gastos portuarios) se habría transportado 22 jabas y la Factura Comercial N° 501 la observó por el destino final consignado en la Factura comercial HUANGPU y según detalle del despacho de la carga Shanghai; observa también la Factura comercial de exportación N° 502 por no contar con contrato de compra-venta del Estaño Metálico, adicionalmente que en la Factura se encuentra consignado destino final Arica-Chile y en la declaración de Exportación Calama; aplicando a las citadas Facturas el 45% para la determinación de Gastos de Realización, de acuerdo al art. 10 del D.S. N° 25465. De la revisión de las Facturas comerciales de exportación Nos. 498 y 501, fueron emitidas a CHINA MINMETALS NON.FERROUS METALS CO. LTD., la N°499 y 507 fueron emitidas a OXBOW METALES MEXICO S. DE R.L. DE CV., la N° 502 fue emitida a Industria Proveedoradora de Partes Metalúrgicas LTDA., y la N° 505 fue emitida a TOYOTA TSHO CORPORATON (fs. 128, 135, 144, 185 y 198 de antecedentes administrativos c.1 ).

f) Con relación a la Factura de Exportación N° 502, observada en la Resolución Administrativa N° 23-00865-13 por no contar con contrato de compra-venta del Estaño metálico, además de existir inconsistencias en el destino final consignado en la Factura que señala Arica-Chile y en la declaración de Exportación se consignó destino final Calama (fs.1146 de antecedentes administrativos c.6); señaló que la Administración Tributaria, como resultado de la verificación a los gastos de realización, referidos a la citada factura, elaboró la cédula de trabajo denominado "determinación de diferencias de gastos de realización", advirtiéndose que la Administración Tributaria en cuanto a los gastos de realización correspondientes a la Factura de Exportación N° 502, establece diferencias, respecto a la documentación que respalda el flete terrestre y el seguro, mismos que se hallarían consignados en la factura comercial, siendo la única observación para la aplicación de la presunción del 45% como gastos de realización, la ausencia del contrato de compra-venta que respalde la citada exportación. De la compulsas a la Factura de Exportación No 502 (fs. 153 de antecedentes administrativos c.1 ), se verificó que la misma corresponde a la venta de Estaño Metálico en Lingotes al cliente del exterior Industria Proveedoradora de Partes Metalúrgicas LTDA., con domicilio en Avenida las Industrias N° 335-Barrio Industrial Puerto Seco- Calama-Chile, especificando como lugar de embarque Oruro y Puerto de Destino Arica-Chile, detallando a continuación los gastos de realización por \$us 1.043.93.- constituidos por los fletes terrestres y seguros, asimismo muestran Valor FOB Frontera de \$us. 440.689.15.- y un Valor CIF Arica- Chile de \$us. 441.211.11.- Asimismo, de forma consecuente, la Declaración Única de Exportación (DUE) N° -16904, señala en su Casilla N° 8 "Consignatario": Industria Proveedoradora de Partes Metalúrgica> LTDA.; Casilla 20 "Condiciones de Entrega (INCOTERM) y Observaciones" CIF Arica-Chile; Casilla 22 "Divisa y Valor FOB Total". USD 440.89, 15; y, Casilla 31 "Bultos y Descripción de las Mercancías": cantidad de bultos 19, lingotes en atado manojo, de barras de Estaño Metálico sin alterar (fs. 150 e antecedentes administrativos c.1). En este sentido señaló que en comercio exterior, como es el presente caso las condiciones contratadas

están dadas por los Términos Internacionales de Comercio (INCOTERM), que se constituyen en un conjunto de reglas internacionales para la interpretación de los términos comerciales más utilizadas en las transacciones internacionales, que determinan los derechos y obligaciones de los vendedores (exportadores) y compradores (importadores), que intervienen en una operación, condiciones que fueron adoptadas por nuestro país como miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la legislación aduanera así como en el Código de Comercio.

g) En este contexto, también se debe advertir que si bien, tal como señaló la propia EMV en el cuadro "ventas por exportación octubre 2012": no existe contrato respecto a la Factura Comercial de Exportación No 502; sin embargo, se tiene que la EMV respaldó las condiciones contratadas con el comprador del exterior mediante la Factura de Comercial de Exportación W 502, Declaración Única de Exportación (DUE) C-16904, MIC/DTA W466071, Factura del transportista, comprobantes de pago, orden especial de pago, que acreditan que la venta del mineral se efectuó bajo en INCOTERM CIF Arica-Chile, documentación que no fue observada por la Administración Tributaria, por lo que corresponde desestimar la aplicación del 45% como gastos de realización por la Factura de Exportación No 502, más aun cuando el art. 10 del D.S. N° 25465, claramente establece que la presunción del 45% solamente será aplicable cuando las condiciones contratados no se encuentren respaldadas, aspecto que la Administración Tributaria, no demostró, sustentando su observación simplemente en la falta de un contrato de compra-venta. Respecto a la observación de la Administración Tributaria referido a que en la Factura comercial se consigna puerto de destino Arica Chile y en la DUE País de destino Calama, aclaró que tanto Arica como Calama se encuentran en el País de Chile, si bien en la DUE C-16904, en la casilla 8 está el Consignatario, Nombre y dirección, se consigna la dirección del consignatario como Puerto Seco-Calama-Chile, dato coincidente con lo consignado en la Factura Comercial de Exportación No 502 en la parte de Dirección del cliente, asimismo, en la casilla 17 País de Destino de la DIJE se consigna como destino Chile, por lo que no se advierte la inconsistencia de puerto de destino señalado por la Administración Tributaria.

h) Respecto a las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 498, 499, 501, 505 y observadas por la Administración Tributaria por diferencias entre el importe consignado con la Factura Comercial de exportación y los documentos de respaldo en cuanto al importe efectivamente pagado en las citadas Facturas, por lo que el 45% de presunción según lo previsto en el art. 10 del Decreto N° 25465, la Administración Tributaria en el Papel de Trabajo "Determinación de Diferencias de Gastos de Realización", advirtió que las diferencias observadas por la Administración Tributaria corresponden a Gastos en Puerto, éstas diferencias corresponden al tipo de cambio utilizado a momento de la previsión de gastos de realización y el efectivo de dichas Facturas, aspecto no previsible por tanto no atribuible al sujeto Pasivo, más aún, considerando que los gastos de puerto se encuentran respaldadas con comprobantes de bancos, constancias de depósitos en bancos, comprobantes de provisiones varias, notas de cobro por servicios portuarios, detalles de carga (fs. 584-629 de antecedentes administrativos c.3 y c.4). Respecto al diferencia en el número de jabas declaradas en la Factura comercial de exportación No 499 y lo registrado en el detalle de despacho de carga, corresponde aclarar que la diferencia se debe a un error en la consignación en el despacho de la carga, en la que se consigna cantidad 22 jabas, con un 22.213 Kg., y evidentemente tal como señala la Administración Tributaria, Factura y en el MIC se consigna 21 jabas con un peso de 22 213 Kg., dato correcto (fs. 134-135 y 596 de antecedentes administrativos c.1 y c.3), al respecto, el sujeto pasivo en instancia de Alzada presentó prueba de reciente obtención cumpliendo lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492 (CTB), consistente en nota dirigida a ASP-8, en la que solicita la reimpresión del documento con el dato correcto de 21 jabas (fs. 54 del expediente), asimismo, se advierte que si bien existió un error en la consignación en la cantidad de jabas, el peso coincide, por lo expuesto, no corresponde la observación de la Administración Tributaria respecto a esta Factura.

i) Que las diferencias observadas por la Administración Tributaria corresponden a Gastos en Puerto, estas diferencias corresponden al de cambio utilizado a momento de la previsión de gastos de realización y el efectivo de dichas Facturas, aspecto no previsible por tanto no atribuible al sujeto Pasivo, más aun, considerando que los gastos de puerto se encuentran respaldadas con comprobantes de Bancos, constancias de depósitos en Bancos, comprobantes de provisiones varias, notas de cobro por servicios portuarios, detalles de carga (fs. 584-629 de antecedentes administrativos c.3 y c.4). Respecto al diferencia en el número de jabas declaradas en la Factura comercial de exportación No 499 y lo registrado en el detalle de despacho de carga, corresponde aclarar que la diferencia se debe a un error en la consignación en el despacho de la carga, en la que se consigna cantidad 22 jabas, con un 22.213 Kg., y evidentemente tal como señala la Administración Tributaria, Factura y en el MIC se consigna 21 jabas con un peso de 22 213 Kg., dato correcto (fs. 134-135 y 596 de antecedentes administrativos c.1 y c.3), al respecto, el sujeto pasivo en instancia de Alzada presentó prueba de reciente obtención cumpliendo lo previsto en el art. 81 de la L. N° 2492 (CTB), consistente en nota dirigida a ASP-8, en la que solicita la reimpresión del documento con el dato correcto de 21 jabas (fs. 54 del expediente), asimismo, se advierte que si bien existió un error en la consignación en la cantidad de jabas, el peso coincide, por lo expuesto, no corresponde la observación de la Administración Tributaria respecto a esta Factura. Respecto a la Factura No 501, observada por la Administración Tributaria por concepto de destino final HUANGPU consignada en la Factura, y según detalle del despacho de la carga destino SHANGAI (fs. 144 y 623 de antecedentes administrativos c.1 y c.4), el Sujeto Pasivo solicitó la corrección de dicho error, mediante nota dirigida a ASP8, presentada como prueba de reciente obtención en instancia de Alzada (fs. 54 del expediente), siendo lo correcto destino final HUANGPU. De lo expuesto, se advierte que las observaciones corresponden a errores que fueron subsanados por el exportador, mediante prueba de reciente obtención presentada en instancia de alzada, que no fue objetada por la Administración Tributaria. Que en la actividad administrativa —entre otros se rige por el principio de verdad material, en ese sentido la Administración Tributaria en las Facturas Comerciales de Exportación Nos. 498, 499, 501, 505 y 507, debió considerar los gastos de realización efectivamente verificados por ella misma, por lo que corresponde desestimar la aplicación del 45% como gastos de realización por las citadas Facturas de Exportación, aclarando que la Administración Tributaria para determinar el valor oficial de cotización tomó en cuenta el valor oficial bruto del formulario de 1 como se muestra en el papel de trabajo "Cálculo del Valor 13% IVA Exportaciones" (fs. 29 de antecedentes administrativos c.1), sin embargo, en el presente caso para la determinación del valor oficial de cotización se toma en cuenta el valor de las Facturas comerciales de exportación deduciendo los gastos realizados desde la frontera hasta puerto de destino.

j) Sobre los medios fehacientes de pago. Señaló en forma clara y precisa el art. 3 del D.S. N° 25465, dispone que el crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. N° 843 (TO). La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los Sujetos Pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. N° 843 (TO). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas, después de restar éste del crédito fiscal, el excedente de crédito que resultare en el período fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación. Del mismo modo, el parág III art. 12 del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27310 (RCTB), dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV, deberán ser respaldadas por los Sujetos Pasivos y/o terceros responsables, con medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente. Por otra parte, el num. 4, art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), establece como obligación del Sujeto Pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas respectivas, por otro lado el Numeral 5 de la misma norma señala que, el Sujeto Pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

k) Que de la revisión de antecedentes administrativos y del expediente, evidenció que el 11 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), con la Orden de Verificación Previa CEDEIM N° 13990200451, a fin de verificar el crédito fiscal comprometido en el período agosto 2012; asimismo, mediante Requerimiento No 13400900005 solicitó la presentación de documentación para realizar la verificación señalada -entre otros- de las Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA y medios fehacientes de pago de todas las facturas de compras con importes mayores de 50.000 UFV (f. 2 y 9 de antecedentes administrativos c. 1 ). Como resultado del trabajo de verificación, el 24 de septiembre de 2013 la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DFNE/INF/130/2013, que observa el crédito fiscal emergente de las facturas de compra de mineral, que no se encuentran respaldadas en su totalidad; observando el saldo no respaldado (fs. 1138.1143 de antecedentes administrativos c. 6); en ese sentido, el 30 de septiembre de 2013, se notificó la EMV, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa No 23.00865-13, que establece como IVA sujeto a devolución del período octubre 2012, el importe de Bs 15.712.606., y como importe no sujeto a devolución Bs 3.449.940.

1) Asimismo, según el Papel de Trabajo, "Verificación Crédito Fiscal compras superiores a 50.000 UFV- Medios Fehacientes de Pago" (fs. 680 de antecedentes administrativos c.4), evidenció que la Administración Tributaria con el código b: "No se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago", observó las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888; emitidas por COMIBOL, además de las facturas 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL, debido a que las mismas no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, depurando el crédito fiscal IVA, por un total de Bs 3.449.940. Que si bien la normativa vigente no contempla la figura que respalda la observación parcial de una factura, se entiende que la Administración Tributaria pudo haber observado el total de cada una de las Facturas, empero, al haber verificado la compra-venta de mineral y su pago por lotes, observó sólo una parte de las Facturas N° 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872 873, 75, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888 emitidas por COMIBOL, además de las Facturas 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL., por que evidenció los medios fehacientes de pago de los lotes que le fueron presentadas e identificados, por lo que dicha instancia jerárquica, al igual que la instancia de Alzada, en cumplimiento del parág. 11, art. 63 de la L. N° 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del Sujeto Pasivo, solamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas, por ambas partes.

m) La Administración Tributaria en su Recurso Jerárquico manifiesta que la EMV, presentó como medio fehaciente de pago, el pago por la Regalía Minera, observando que el importe Facturado incluiría esta carga fiscal, por lo que se estaría solicitando la devolución de la misma contraviniendo el D.S. N° 25465; sobre ello, puntualizó que conforme. El art. 1 de la L. N° 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería), quienes realicen las actividades mineras, están sujetos al pago de una Regalía Minera, cuya base de cálculo es el valor bruto de venta, que resulta de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial; asimismo, estableció que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el Libro Ventas Brutas - Control RM, en tanto que el comprador descontará el importe de la RM liquidada a sus proveedores que se asentará en un Libro llamado Compras - Control RM. Asimismo, el parág. 1 del art. 4 del D.S. N° 29577, prevé que para metales o minerales metálicos que disponen de cotización internacional el valor bruto de venta es el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino de metal por su cotización oficial; el art. 12 del citado Decreto Supremo, establece que en operaciones de venta en el mercado interno, los compradores de minerales y metales tienen la obligación de retener el importe de la RM liquidada por sus proveedores. Por otra parte, conforme al art. 5 de la L. N° 843 (TO), la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resulta de deducir del precio total, las bonificaciones y descuentos, y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor deberá emitir la Factura, y debe incluir el impuesto sin mostrarse por separado; en tanto que el comprador, tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre dicha Factura en los términos dispuestos en el art. 8 de la citada Ley, es decir que cumpla los requisitos para su validez, éstos son: 1) Estar respaldado con la Factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente. En este marco normativo, evidenció que el vendedor en el precio neto de venta no debe incluir el valor que corresponde a la Regalía Minera, pues siendo el precio neto de venta aquel que se puede obtener de la venta de bienes o la prestación del servicio en plaza; la normativa sólo prevé que el IVA sea parte integrante del precio neto de venta y que a efectos de la devolución, por el principio de neutralidad impositiva, sea este impuesto el que debe ser reintegrado al exportador. En el caso de la venta de minerales, cuya comercialización se rige por la cotización internacional, el Valor Bruto de Venta (contenido de mineral fino multiplicado por la cotización internacional), no incluye el IVA, por lo que en ventas en mercado interno el vendedor debe incluir el IVA, en su alícuota efectiva, para su facturación; en tanto, que la Regalía Minera liquidada en cada operación de venta debe calcularse sobre la base del Valor Bruto de Venta, es decir, sin la aplicación del IVA; consecuentemente, estos gravámenes, si bien consideran el Valor Bruto de Venta como base para su cálculo, son independientes en su liquidación.

n) En este contexto, enfatizó que las compras realizadas por EMV a la COMIBOL, conciernen a concentrados de estaño, mineral que rige su comercialización en función a una cotización oficial, que es el promedio aritmético quincenal a base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, siendo este indicador el que debe ser considerado para la determinación del Valor Bruto de Venta, a efectos de determinar la base imponible del IVA y la base del cálculo de la Regalía Minera, aspecto que fue considerado por la EMV en las "Liquidaciones Finales", que reflejan, por un lado, la determinación del "Valor Neto", que es la base para la Facturación a efectos del IVA y, por otro, el cálculo de la Regalía Minera sobre el "Valor Bruto de Venta", estableciendo al final el saldo que EMV cancela a COMIBOL (Empresa Minera Huanuni, Empresa Minera Colquiri -EMH) Asimismo, que por las Facturas de compra de mineral, la EMV solicitó la devolución impositiva, la Administración Tributaria en el inicio del proceso de verificación solicitó los medios fehacientes de pago por las compras a 50.000 UFV, de la revisión de antecedentes se verifica que EMV a fin de respaldar los pagos de las compras, presentó los cuadros cursantes a fs. 685, 698, 714, 723, 741, 759, 775, 791, 807, 823, 839, 856, 872, 888, 905, 923, 940, 956, 980 y 1000; de antecedentes administrativos, correspondiente a las Facturas 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 883, 884, 885, 886, 887 y 888; emitidas por COMIBOL en los cuales efectúa correlación entre la forma de: "Determinación del importe de la Factura", y "Medios Fehacientes de Pago", evidenciándose que en la primera parte, a partir "Valor Neto Base P/Facturación", determinado en las "Liquidaciones Finales", "Alicuota efectiva del IVA "14.94252874 %" se estableció el "Valor de la Factura " para cada uno de los Lotes de mineral adquirido, importes por los cuales la emitió la correspondiente Factura, cumpliendo lo dispuesto en los arts. 4 y la L. N° 843 (TO); en la segunda parte de los citados cuadros, la EMV la descripción de los pagos, estableciendo en la columna: "Comprobante Final" el detalle de los Comprobantes de Banco, Dólares emitidos por el pago de la compra, cuyos importes registrados en la columna: "Líquido Pagable", saldo a cancelar establecidos según las "Liquidaciones Finales", incluyen el IVA ni el importe de la Regalía Minera, reflejando en la "Regalías Mineras": que el importe por este concepto fue descontado del importe total a cancelar, en virtud a la retención establecida en el Artículo 25 del Decreto Supremo\_ No 29577; respecto a las Facturas Nos. 16, 18, 21 y 22 emitidas SOCYMET SRL., no presentó los cuadros citados.

o) De esta descripción, se evidenció que en la determinación de la base imponible IVA o el precio neto de venta o precio Facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a Facturar, no incluyó la RM como estableció la Administración Tributaria, pues las Liquidaciones Finales efectuadas por el comprador EMV, reflejan que el Valor Neto, sobre los cuales se aplica la alícuota efectiva del IVA, no toma en cuenta el valor que corresponde a la Regalía Minera, por el contrario en la determinación del saldo a cancelar, el importe de dicha carga fiscal, calculada sobre el Valor Bruto de Venta (contenido fino por la cotización oficial), es descontado del valor de la compra para establecer el saldo que la EMV debe empozar a favor del vendedor, COMIBOL. Situación que también se refleja en los documentos: "Detalle de Liquidaciones Finales Facturados por Lotes", elaborados por la COMIBOL (vendedor), donde el Saldo a Cobrar resulta de descontar al Valor Neto de Ventas (que no incluye el IVA), el total de la Regalía Minera; sin embargo, esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL, no afecta la base imponible del IVA, pues no incluye en el importe facturado, el concepto de la Regalía Minera; de esta manera, las observaciones de la Administración Tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la Facturación, no corresponden. Asimismo, respecto a las Facturas 16, 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL., señaló que si bien la EMV no presentó los cuadros detallando la determinación de los importes de las Facturas, como lo hizo para las Facturas de COMIBOL, de la compulsión de antecedentes se advierten las Liquidaciones Finales en las que se consignan los importes por Regalía Minera, en dichas Liquidaciones si bien se consignan las RM no se incluyen el IVA ni el importe de la RM, ya que dichos importes se descontaron del importe total a cancelar (fs. 1046, 1058, 1070 y 1076 de antecedentes administrativos c. 6); por lo que las observaciones de la Administración Tributaria sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, no corresponden.

p) La Administración Tributaria, según la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA N° 23-00865-13 (fs. 1147 de antecedentes administrativos c.6) sustenta su observación en la aplicación del inc. b) parág. IV del art. 4 del D.S. N° 29577; al respecto, señaló que la cita de dicha normativa no resulta pertinente al caso, toda vez que la misma está referida a minerales no metálicos o minerales metálicos no contemplados en los parágs. I, II y III del citado art. 4, que no es el caso del concentrado de estaño, cuya base de cálculo de la Regalía Minera, se determina conforme el parág. I del art. 4 del D.S. N° 29577, en función al contenido fino de mineral la cotización oficial. En este entendido, siendo evidente que la Regalía Minera no forma parte importe facturado por la COMIBOL no es correcta la apreciación de Administración Tributaria respecto a que EMV, estaría solicitando la devolución crédito fiscal IVA con componente de la Regalía Minera, sino que los mismo tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, en cada liquidación, corresponde ingresar al análisis de dichos importes como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

q) Que de la revisión del Informe CITE: S1N/GDOR/DFNEIINF/13012013 y Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13 (fs. 1138-1143 y 1144-1150 de antecedentes c.6), se advierte que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Facturas N° 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888 emitidas por COMIBOL, además de las Facturas 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL, bajo el mismo concepto de depuración; en este entendido, según el Trabajo: "Verificación Crédito Fiscal Compras Superiores a 50.000 UFV- Medios fehacientes de pago" (fs. 680 de antecedentes administrativos c.4), se evidencia la Administración Tributaria depuró un crédito fiscal total de Bs3.449.940.-, cuya observación es el código b: "No se encuentra completamente respaldada medios fehacientes de pago", debido a que el sujeto pasivo no presentó documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad, incumpliendo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310 (CTB) modificado art. 12 del D.S. N° 27874. Estableciendo que las Facturas de COMIBOL Nos. 2459, 2460, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888; así como las facturas de SOCYMET SRL., Nos. 16, 18, 21 y 22 fueron emitidas a EMV (fs. 680 de antecedentes administrativos c.4), por su parte Administración Tributaria para la depuración parcial del Crédito Fiscal, consideró la información del monto pagado, que según los Papeles de Trabajo: "Determinación del importe efectivamente pagado" (fs. 681683 de antecedentes administrativos c.4), alcanza para las Facturas analizadas a Bs 136.326.222.19; dichos pagos aceptados por la Administración Tributaria se encuentran registrados en los Comprobantes de Bancos Bolivianos, Comprobantes de Bancos Dólares, Depósitos en favor de COMIBOL, Comprobantes de Liquidación de Concentrados y respaldados con los Comprobantes de Liquidación de Concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 26.537.992,96.

r) Así se tiene que las Regalías Mineras alcanzan a \$us. 746.702,05 correspondiente a las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por COMIBOL, y Nos. 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET S.R.L. por \$us 731.347,06; sin embargo, de la revisión de los "Cuadros Desglosados Regalías Mineras" (fs. 1025-1029 de antecedentes administrativos c.4), advirtiéndose que no en todos los casos se evidenció las retenciones por lotes de las RM, ya que las mismas no se encuentran registradas en dichos cuadros, por lo que al no tener evidencia de la retención no se la considera como medio fehaciente de pago, en ese entendido se tiene que las Regalías Mineras respaldadas alcanzan a \$us. 684.987,51; equivalentes a Bs 4.767.513,07; al tipo de cambio de Bs 6,96; operaciones que fueron respaldadas con los Formularios 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera con Nos. de Orden 4037592658, 4037591901, 4037591707 y 4037591797 (fs.1 017-1024 de antecedentes administrativos c.6), correspondientes al período octubre de 2012, acompañadas de los "Cuadros Desglosados Regalías Mineras" citados anteriormente, en el que se evidencia las retenciones realizadas por lotes, que forman parte de las Facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por COMIBOL, y Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL., acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el art. 21 del D.S. N° 29577. Por lo expuesto, las retenciones efectuadas por \$us 684.987,51; por concepto de Regalías Mineras se constituyen en Medios de Pago válidos, resultando la diferencia sin respaldo de medios fehacientes de pago, por las Facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 18, 21 y 22, además de las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465 y 16, en el importe de Bs 21.555.145,91; por el cual el Sujeto Pasivo no acreditó pago alguno, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 2.802.171.

s) En cuanto a la Factura No 2459, la EMV en su Recurso Jerárquico, señaló que sin justificación se depuró el Crédito Fiscal de Bs 3.361.-, añade que la diferencia establecida por la ARIT de Bs 27.991.- respecto a la Factura No 2459 realidad corresponde a Bs 24.629.- que provienen del crédito fiscal de las Facturas Nos. 13892 de Espectro Lab y 2127 emitida por EMV, que respaldan el servicio de Análisis de dimisión de muestras de concentrado de Sn y la venta de sulfato de Cobre a COMIBOL, al efecto adjunta dichas Facturas (fs. 116-117 del expediente). De la revisión de la Factura No 2459, se evidencia que ésta fue emitida a EMV por \$us. 308.523,83 al cambio de Bs 0,96 por dólar americano, equivalente a Bs 2.940,32; (fs. 684 de antecedentes administrativos c.4); por su parte, la Administración Tributaria para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró el importe del líquido pagable final de \$us 258.562,47 al tipo de cambio de Bs 6,86; cuando la liquidación es al tipo de cambio de Bs 6,96; (fs. 685 de antecedentes administrativos c.4), lo que refleja una diferencia de Bs 25.856,25; equivalente a Bs 3.361.- en crédito fiscal, diferencia que alega la EMV señalando que dicho importe se depuró sin justificación; al respecto, se debe tener en cuenta que para efectos impositivos se debe considerar la fecha de emisión de la factura, ya que según el art. 8 de la L. N° 843 (TO) el cómputo del crédito fiscal de emisión de la factura es el 01 de octubre de 2012, cuando estaba vigente el tipo de cambio de Bs 6,96; por dólar americano, es el tipo de cambio que debe aplicarse a momento de realizar la conversión.

t) Ahora bien, cabe señalar que la Factura N° 2459, fue emitida en virtud a la Liquidación Final N° 998/2012-S (fs. 692 de antecedentes administrativos c.4) que comprende el lote 02/2012; de la verificación de las Facturas Nos. 13892 y 2127, presentadas por la EMV como medios fehacientes de pago, se tiene que la Factura N° 2127 emitida por EMV corresponde al pago por la venta de solución de sulfato de cobre cristalizado (fs. 690 de antecedentes administrativos c.4) y la Factura N° 13892 emitida por Spectro Lab corresponde a servicio de análisis de dimisión de Estaño (Sn), a la que se adjunta detalle del servicio prestado, misma que refiere que corresponde al Lote No EMCOL-02/2012, gastos que fueron descontados en la Liquidación Final, según se remite a la nota EMV-C098012012 (fs. 691 de antecedentes administrativos c.4), que no fueron consideradas como parte de pago por la Administración Tributaria, sin embargo siendo que estas guardan relación con la transacción, corresponde su consideración como parte de la misma, por ende como medios fehacientes de pago, en ese entendido, se determina un importe efectivamente pagado de \$us. 258.562,47; (fs. 685 de antecedentes administrativos c.4) en los que se incluye el gasto referido anteriormente. Respecto a la RM por un total \$us. 9.853,26; consignado en el cuadro de determinación del importe de la Factura No 2459 (fs. 685 de antecedentes administrativos c.4), corresponde señalar que dicho importe no se encuentra registrado en el Cuadro Desglosado de Retención Regaifas Mineras, por tanto no se tiene evidencia de la retención, en consecuencia no se considera como medio fehaciente de pago, en ese sentido, considerando que el importe de la Factura N° 2459 asciende a \$us 308.523,83; y el importe efectivamente pagado asciende a \$us 258.562,47; se tiene una diferencia sin respaldo de \$us 49.961,36; (\$us 308.523,83; (menos) \$us 258.562,47;), equivalente a Bs 347.731,07; determinando el crédito fiscal fmal observado de Bs 45.205.- expuesto en el cuadro "Detalle de Pagos Efectuados Considerando la RM".

u) Por otro lado, la EMV en su Recurso Jerárquico, señala que debe considerarse las Facturas Nos. 116 y 117 emitidas por SEOECAR, correspondientes a pago de manipulación de concentrados a cuenta de COMIBOL Huanuni, presentada ante la Administración Tributaria como medios fehacientes de pago que respaldan a las Facturas Nos. 876 y 888, al efecto adjunta las Facturas emitidas por SEDECA y los Estados de Cuenta/Analíticos (fs.112-115 del expediente). De la verificación de las Facturas Nos. 116 y 117 emitidas por SEDECAR-Ismael Escobar Cruz (fs. 853 y 1015 de antecedentes administrativos c. 5 y c.6); cabe indicar que la EMV, en el proceso de verificación, presentó los "Estados de Cuenta/Analíticos al 15110/2012 y 30110/2012" (fs. 851 y 1013 de antecedentes administrativos c. 5 y c.6), observándose que los costos por manipuleo en favor de COMIBOL fueron acreditados en la cuenta: "Otras Cuentas por Cobrar"; como en derecho de la EMV; identificando fechas de la prestación de servicios, las mismas que coinciden con la descripción consignada en las facturas; sin embargo, no se adjunta detalle alguno, pese a que las facturas identifican la existencia de los mismos, que permiten establecer que los costos de manipuleo corresponden a los lotes de compra de mineral que corresponden a las Facturas Nos. 876 y 888; por lo que, las facturas presentadas como descargo, no pueden ser consideradas como medio de pago.

v) Consiguientemente, por los argumentos expuestos quedó claro que la retención por la Regalía Minera se constituye en medio fehaciente de pago, así como las Facturas Nos. 2127 emitida por EMV a COMIBOL y 13892 emitida por Espectro Lab a la EMV, con relación al análisis de los medios fehacientes de pago, sin embargo existe una diferencia sin respaldo de Bs 21.555.145,91; equivalente a un crédito fiscal de Bs 2.802.171.- que no cuenta con medios fehacientes de pago y no puede ser sujeto de devolución, por lo que corresponde a esta instancia

Jerárquica revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, por las compras que si cuenta con el sustento de medios fehacientes de pago; según lo establecido en los arts. 66-11; 70-4 y 5 de la L. N° 2492 (CTB); 37 del D.S. N° 27310 (RCTB) modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874; vale decir, que se establece como crédito fiscal no sujeto a devolución por el importe total de Bs 2.802.171.-, y confirmar la parte que se dejó sin efecto, referida a las retenciones efectuadas por concepto de Regalías Mineras, que se constituye en medio de pago; asimismo, se mantiene como la base de Bs 21.703.556.M para la devolución impositiva; en consecuencia, el importe sujeto a devolución asciende a Bs 18.901.385.- correspondiente al período fiscal octubre de 2012. Por lo expuesto, lo aseverado por el demandante carece en absoluto de contenido jurídico-tributario y permite evidenciar a través de su confesión que no existe agravio alguno en este punto. Concluyó citando las Resolución Jerárquica N° AGIT-RJ-0446/2012, como doctrina tributaria y la Sentencia N° 30/2014 de 14 de mayo.

## 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto y se mantenga firme y subsistente Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0651/2014 de 25 de abril, emitida por dicha instancia administrativa.

## III. Respuesta del tercero interesado.

### 3.1. Fundamentos del tercer interesado.

La Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales fue notificada legalmente por orden instruida (fs. 150 a 177) habiendo contestado a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto a (fs. 142 a 145) con los siguientes fundamentos:

Medios Fehacientes de pago; citando el art. 65 del Cód. Trib., concordante con el art. 4-g) de la L. N° 2341 sostuvo que los actos de la administración tributaria se presumen legítimos y ejecutivos por estar sometida a la ley. El num. 11 del art. 66 de la L. N° 2492, establece que las operaciones de devolución impositiva deben estar respaldadas a través de documentos bancarios y otros, que así mismo el num. 4) del art. 70 de la L. N° 2492 que es obligación del sujeto pasivo respaldar sus operaciones gravadas mediante otros registros generales y especiales y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos que considere que le correspondan y por su parte el art. 37 D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874 dispone: "Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a ciento mil 00/100 unidades de fomento a la vivienda, deberán ser respaldadas por el sujeto pasivo y/o terceros responsables, a través de medios fehacientes de pago para que la Administración Tributaria reconozca el crédito correspondiente". Que la Administración aplicó estrictamente lo señalado por la normas precitadas respecto a las facturas observadas por este concepto, siendo que la documentación presentada por el contribuyente no pueden ser considerados como medios fehacientes de pago de las facturas de devolución impositiva por concepto de compra de mineral. Por lo que los argumentos vertidos por la empresa demandante no son evidentes, que la Resolución Jerárquica Impugnada realizó una correcta valoración acorde a la norma aplicable en lo referido a la depuración de las Facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 18, 21 y 22, además de las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465 emitidas por COMIBOL y Factura N° 16, emitida por SOCYMET SRL mismas que no cuenta con medios fehaciente de pago.

3.2. Petición del tercer interesado. En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa Metalúrgica Vinto.

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

a) El 11 de septiembre de 2013, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó personalmente a Ramiro Félix Villavicencio Niño, de Guzmán, en representación de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Orden de Verificación-CEDEIM N° 13990200451, modalidad verificación previa CEDEIM, para la revisión de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el período fiscal octubre 2012, solicitando para el efecto la documentación detallada en el Formulario 4003, Requerimiento W 13400900105, consistente en las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Ventas y Compras, Notas Fiscales de respaldo al Débito y Crédito Fiscal, Extractos Bancarios, Estados Financieros, Dictamen de Auditoría de la gestión 2012, Libros de contabilidad Diarios, otros Documentos originales de CEDEIM, Declaraciones Únicas de Exportación DUE, Documentos de respaldo a la Exportación RUE (vigente), Medios fehacientes de por compras mayores a 50.000 UFV, Gastos de Realización y Estructura de Costos del período exportado (fs. 1 y 16 de antecedentes administrativos anexo 2).

b) El 13 de septiembre de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto, según Acta de Recepción de Documentos N°13990200451, presentó a la Administración Tributaria las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Ventas y Compras IV A, Factura de Ventas y Compras, Extractos Bancarios, del periodo octubre de 2012, Formulario de Solicitud CEDEIM, Pólizas de exportación, documentos de respaldo a la exportación RUE, Poder de Representación, Medios fehacientes de pago, Gastos de Realización y Estructura de Costos (fs. 12 de antecedentes administrativos c. 1). El 24 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe C TE: SIN/GDOR/DFNE/INF/130/2013, en el que concluye que como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM, determinó que se devolverá Bs15712 606.-, por el IVA, del período octubre de 2012 (fs. 1138-1143 de antecedentes administrativos anexo 6).

c) El 30 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto, con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00865-13, de la misma fecha, estableciendo como importe a devolver mediante CEDEIM de Bs15.712.606.- por el IVA del periodo fiscal octubre 2012 y determinando el monto no sujeto a devolución de Bs 3.449.940.- (fs. 1144- 1150 vta. de antecedentes administrativos anexo 6).



d) El 21 de octubre el sujeto pasivo presentó recurso de Alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-IPZ/RA 0061/2014 de 20 de enero, revocando parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM previa N° 23-00865-13, misma que dejó sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 3.202.734.- y confirmó el importe de Bs 2.788.216.- por el mismo concepto, ascendiendo el monto total sujeto a devolución de Bs 18.915.340.- La citada Resolución fue impugnada mediante recurso jerárquico presentado por la Gerencia Distrital de Oruro, así como por la Empresa Metalúrgica Vinto y fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0651/2014 de 25 de abril, revocando parcialmente la Resolución de Alzada, en lo referente a compras que no cuentan con medios fehacientes de pago, manteniéndose subsistente la depuración del crédito fiscal de Bs 2.802.171.- estableciendo un importe a devolver de Bs 18.901.385.- (fs. 1 a 89 de antecedentes administrativos anexo 1).

V. Conflicto jurídico, análisis y resolución.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

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

Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, indebidamente confirmó el crédito fiscal depurado por no contar con medios fehacientes de pago la suma de Bs 2.802.171.- en virtud de haberse presentado las respectivas facturas que constituyen medios de pago.

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

a) La Empresa Metalúrgica Vinto refiere que su empresa solicitó la devolución impositiva de Bs 21.703.556.- por el periodo octubre 2012, sin embargo la Resolución Jerárquica impugnada estableció un monto de 18.901.385.- y confirmó la depuración de Bs 2.802.171.- como crédito no sujeto a devolución, por los siguiente conceptos: descuentos por regalía minera Bs 55.839.- descuentos por manipuleo de concentrados Bs 6.212.- descuentos a favor de la empresa Factura N° 873 COMIBOL Bs 2.- depuración medios fehacientes de pago de facturas 50.000 UFVs 2.740.122 totalizando una suma de Bs 2.802.171.- que en criterio de la empresa demandante fue indebidamente confirmado por la AGIT, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, puesto que los mismos estarían respaldados por las facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868,869 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879. 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888 emitidas por COMIBOL, además de las Facturas 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL, mismas que le dan a la empresa el derecho a la devolución del crédito fiscal IVA, conforme establece el art. 125 de la L. N° 2492, L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999, art. 1 y 2 que modifica los arts. 12 y13 de la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993, art. 8-a), 11 de la L. N° 843, D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999, arts. 3, 24-3), art. 8 del D.S. N° 21530.

b) Al respecto de la revisión de antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria procedió a la depuración parcial de las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868,869 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879. 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888 emitidas por COMIBOL, además de las Facturas 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL, como se tiene de la Hoja de Trabajo: "Verificación Crédito Fiscal Compras Superiores a 50.000 UFV- Medios fehacientes de pago" que cursa a fs. 680 del anexo 5 antecedentes administrativos, la Administración Tributaria depuró un crédito fiscal total de Bs 3.449.940, cuya observación corresponde al Código b: "No se encuentra completamente respaldada con medios fehacientes de pago", debido a que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde el pago en su totalidad, incumpliendo lo establecido en el art. 37 del D.S. N° 27310 modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874, depurando el crédito fiscal de Bs. 3.449.940.

c) Para la depuración parcial del Crédito Fiscal, la Administración Tributaria consideró la información del monto pagado, que según los Papeles de Trabajo: "Determinación del importe efectivamente pagado" que cursa a fs. 681 a 683 de anexo 5, alcanza para las Facturas analizadas a Bs 136.326.222.19.- dichos pagos fueron aceptados por la Administración en atención a que fueron registrados en los Comprobantes de Bancos Bolivianos, Comprobantes de Bancos Dólares, Depósitos en favor de COMIBOL, Comprobantes de Liquidación de Concentrados y respaldados con los Comprobantes de Liquidación de Concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 26.537.992.96.

d) Si bien se estableció que las Regalías Mineras alcanzan a \$us. 746.702.05; correspondiente a las Facturas Nos. 2459, 2460, 2464, 2465, 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por COMIBOL, y Nos. 16, 18, 21 y 22, emitidas por SOCYMET SRL. por \$us. 731.34.06; empero, de la revisión de los "cuadros desglosados regalías mineras", que se encuentran a fs. 1025-1029 de antecedentes administrativos, se advierte que no en todos los casos se pudo evidenciar las retenciones por lotes de las Regalía Minera, ya que las mismas no se encontraban registradas en dichos cuadros, por lo que al no tener evidencia de la retención no se consideró como medio fehaciente de pago, por lo que se estableció que las Regalías Mineras respaldadas alcanzaban a \$us. 684.987.51; equivalentes a Bs 4.767.513.07; al tipo de cambio de Bs 6.96; operaciones que fueron respaldadas con los Formularios 3009 Boleta de Pago de la Regalía Minera con Nos. de Orden 4037592658, 4037591901, 4037591707 y 4037591797 que cursan a fs.1017 a 1024 de antecedentes administrativos, correspondientes al periodo octubre de 2012, acompañadas de los "Cuadros Desglosados Regalías Mineras" citados anteriormente, en el que se evidenció que las retenciones realizadas por lotes, que forman parte de las Facturas Nos. 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887 y 888 emitidas por COMIBOL, y Nos. 18, 21 y 22 emitidas por SOCYMET SRL., acreditando de esta manera el Sujeto Pasivo la retención señalada y el empoce respectivo a la entidad recaudadora para ser considerado como un medio de pago, obligación establecida en el art. 21 del D.S. N° 29577. En ese sentido, se consideró que las retenciones efectuadas por SUS. 684.987.51; por concepto de Regalía minera se constituían medios fehacientes de pago válidos; sin embargo, se estableció una diferencia sin respaldo de Bs 21.555.145,91 por las facturas Nos 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888,18, 21, 22 además de las facturas 2459, 2460, 24, 64 y 16,por los cuales la empresa demandante no acreditó pago alguno cuyo crédito fiscal es de Bs 2.802.171.

e) En cuanto al argumento referido a la depuración por concepto de manipuleo de concentrados, que la empresa demandante realizó a cuenta de COMIBOL-Huanuni, facturas N° 116 por Bs 19.146.78; y factura N° 117 por Bs 27.942.60; de SEDECAR Ismael Escobar C., descuento efectuado en las facturas 876 y 888, equivalente a Bs 47.775.88; cuyo crédito IVA del 13% es de Bs 6.211.- que igualmente fue planteado en su recurso jerárquico, el cual mereció respuesta por parte de la Autoridad recurrida, señalando que las Facturas Nos. 116 y 117 emitidas por SEDECAR-Ismael Escobar Cruz, evidenció que el sujeto pasivo presentó los "Estados de Cuenta/Analíticos al 15110/2012 y 30110/2012" a fs. 851 y 1013 de antecedentes administrativos, habiéndose observado, que los costos por manipuleo en favor de COMIBOL fueron acreditados en la cuenta: "Otras cuentas por cobrar"; como en derecho de la Empresa demandante; identificando fechas de la prestación de servicios, las mismas que coinciden con la descripción consignada en las facturas; sin embargo, no se adjuntó detalle alguno, que permitan establecer que los costos de manipuleo corresponden a los lotes de compra de mineral que corresponden a las Facturas Nos. 876 y 888; por lo que, las facturas presentadas como descargo, no fueron consideradas como medio de pago.

f) Por los argumentos expuestos, se establece que la entidad demandante no acreditó con medios fehacientes de pago la totalidad del crédito fiscal correspondiente al 87% a las facturas Nos 867, 868, 869, 870, 872, 873, 875, 876, 878, 879, 880, 882, 883, 884, 885, 886, 887, 888, 18, 21, 22 además de las facturas 2459,2460,24,64 y 16, equivalente al crédito de Bs 2.802.171.-, en tal razón no es posible dar curso a lo demandado más aún cuando no se ha acreditado ni justificado la procedencia del crédito fiscal depurado, con nuevos argumentos, que deban ser considerados para revocar la determinación asumida por la autoridad recurrida, por consiguiente este tribunal, mantiene lo resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 65, interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto representada por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución Jerárquico R.J. AGIT 0651/2014 de 25 de abril. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



645

**Empresa Constructora VENTURA JULGER ASOCIADOS S.R.L. c/  
Gobierno Autónomo Municipal de Oruro  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Oruro**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso seguido por Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL representada por Marcelo Cortes Gutiérrez contra Gobierno Autónomo Municipal de Oruro.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo de fs. 130 a 136 demandando cumplimiento de contrato; pruebas presentadas.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L. representada por Marcelo Cortes Gutiérrez, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 130 a 136), con los siguientes fundamentos:

1. Fundamentos de hecho. Por la documentación acompañada, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, mediante requerimiento de propuestas técnicas mediante modalidad de Apoyo Nacional a la Producción y Empleo, solicitud de Cotizaciones N° 012/08, convocó a personas naturales y jurídicas, para el Empedrado Entorno Plaza Junta Vecinal Barrio Jardín, convocatoria a la cual la Empresa Ventura Julger Asociados S.R.L., se presentó y habiendo cumplido los requerimientos solicitados, se adjudicó el proyecto mencionado. Producto de la

adjudicación, Ventura Julger Asociados S.R.L. suscribió con la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro (ahora Gobierno Autónomo Municipal de Oruro), a través de sus representantes, en ese entonces Lic. Edgar Basan Ortega y José Alfredo Lujan Guerra, minuta de Contrato N° 034/08 de 30 de mayo de 2008, para la ejecución de la obra Empedrado Entorno Plaza Junta Vecinal Barrio Jardín, obra a ser ejecutada en plazo de 90 días calendario, por un precio total de Bs 140.450.53.-. Posteriormente, una vez que se dio la orden para el inicio de la ejecución del proyecto, se iniciaron los trabajos de ejecución, desde el 4 de julio de 2008. Independientemente, de las actividades insertas en el contrato, la Honorable Alcaldía Municipal de Oruro, mediante supervisión y fiscalización, requirieron que la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L. realizará trabajos que no se encontraban señalados en el presupuesto inicial, los cuales fueron consignados en el Contrato Modificatorio N° 107/08 de 16 de diciembre de 2008, incrementándose el monto a Bs 8.315.34.- las que se ejecutaron efectivamente consistentes en: Provisión y colocación de rejilla metálica; Sumidero de hormigón ciclópeo, provisión tendido de tubería de PVC D-6; y Construcción de colector pluvial y en 24 de noviembre de 2008, se procedió a la entrega provisional de la obra y posteriormente en 28 de diciembre de 2008 de mayo de 2007 se procedió a la entrega definitiva de la obra, tal como consta en la respectiva acta, estableciéndose en la misma los siguientes aspectos: a) Fecha de inicio: 04 de julio de 2008; b) Fecha de conclusión: 24 de noviembre de 2008; c) Monto del contrato: Bs 140.450.53.-; d) Incremento por contrato modificatorio N° 1: Bs 8.315.34; Incremento por Orden de Cambio N° Bs 6.198.15; e) Monto total de la obra: Bs 154.964.02; Es necesario hacer notar que al existir con frecuencia cambios dentro de la HAMO (ahora GAMO), en cuanto a lo que se refiere a los supervisores de obra y en consecuencia una total desorganización fruto de la negligencia de los mismos. Asimismo, debe tomarse en cuenta el reconocimiento por parte del supervisor del pago de Bs 38.250.06; es de 8 de enero de 2010.

2. Fundamentos de derecho. a) Sobre el cumplimiento de la obligación. El art. 450 del Cód. Civ., establece: "Hay contrato cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para constituir, modificar o extinguir entre sí una relación jurídica" y que todo lo acordado en un contrato, conforme determinar el art. 519 del Cód. Civ.: "El contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes. No puede ser disuelto... por las causas autorizadas por la ley". Por lo mismo, el art. 291-1 del compilado civil establece que: "El deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de la prestación debida". Del que se establece, que el término prestación no solo como un debito sino como una actividad que debe o no desplegar el deudor a favor del acreedor, un comportamiento (acto u omisión) que debe realizar el deudor a favor del acreedor, comportamiento que se materializa en un dar, hacer o no hacer, de donde se deduce por simple lógica que el objeto de la obligación resulta ser la prestación; b) Sobre el resarcimiento por incumplimiento del contrato. Previniendo la posibilidad de incumplimiento el art 339 del Cód. Civ., refiere "El deudor que no cumple exactamente la prestación debida está obligado al resarcimiento del daño si no prueba que el incumplimiento o el retraso en el cumplimiento es atribuible a imposibilidad de ejecutar la prestación por una causa que no le es imputable", concordante con el art 334 (debió decir art. 344) del mismo cuerpo legal que establece: "El resarcimiento del daño, en razón del incumplimiento o del retraso, comprende la pérdida sufrida por el acreedor y la ganancia de que ha sido privado..." Resarcimiento que se adecua a lo establecido en el art. 568-1 del Cód. Civ.: "En los contratos con prestaciones recíprocas cuando una de las partes incumple por su voluntad la obligación, la parte que ha cumplido puede pedir judicialmente el cumplimiento... más el resarcimiento del daño... ". Todo esto en mérito y aplicación del art. 775 del Cód. Pdto. Civ., que señala: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes de la C.P.E., se presentará la demanda ante la Corte Suprema de Justicia con los requisitos señalados en el art. 327"; c) Bases jurisprudenciales de la vía contencioso administrativa. De acuerdo a lo señalado en el art. 775 del Cód. Pdto. Civ. se tiene que de conformidad al A.S. N° 193/2013: "...toca realizar consideraciones con relación a la naturaleza jurídica de los contratos, y secuencialmente recurrimos en primer término al concepto general de señalar que un contrato es un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, siendo el contrato un tipo de acto jurídico en el que intervienen dos o más personas y está destinado a crear derechos y generar obligaciones, rigiéndose por el principio de Autonomía de la voluntad, según el cual, puede contratarse sobre cualquier materia no prohibida, perfeccionándose por el consentimiento y las obligaciones que nacen de él -contrato- teniendo fuerza de ley entre las partes contratantes. Corresponde asimismo, consecuencia de lo anterior, precisar en función a los sujetos que intervienen en la relación contractual y el tipo de legislación que le es aplicable: Es en ese orden se tiene, los contratos privados, donde los sujetos intervinientes persiguen intereses particulares, y sus obligaciones y derechos se mantienen en un plano horizontal por la prestación recíproca que emana del contrato; esta relación contractual es propia del Derecho privado, y están regulados, corrientemente, por el Código Civil. Por otro lado, se encuentran los contratos administrativos, donde interviene como sujeto contractual el Estado, mediante las instituciones que componen la Administración Pública, la relación contractual se ve compelida a la satisfacción de necesidades de carácter público, y su regulación pertenece al derecho administrativo. Los contratos del Estado, están regidos predominantemente por el derecho público y con un régimen jurídico único. Estrictamente hablando, no hay contratos Civiles de la Administración; en principio, todos son de derecho público, sometidos a reglas especiales. Como ya lo señalamos, los contratos de la administración se rigen predominantemente por el derecho público, pero los hay también regidos en parte por el derecho privado. Así, están más próximos al derecho Civil más lejanos del derecho administrativo los contratos de cesión, permuta, donación, compraventa, mandato, depósito, fianza, transporte, contratos aleatorios. Por el contrario, están más cerca del derecho administrativo los contratos de empleo o función Pública, empréstito, concesión de servicios públicos, concesión de obras Públicas, obra Pública y suministro. Siendo primordial fijar la atención en ésta distinción, en consideración a que un contrato de carácter privado no es equiparable a uno de naturaleza administrativa, por las características y elementos que las componen, y en el caso, por el régimen jurisdiccional a la cual están expuestas al presentarse las controversias que deriven de ellas. De lo anteriormente expuesto, se puede evidenciar que los contratos suscritos con el estado y que de estos sugiere algún problema, los afectados pueden accionar sus derechos bajo un tratamiento especial ante el Órgano Judicial. Asimismo, antes de entrar al tema en cuestión sobre los procesos contenciosos, el A.S. N° 399/2012 de 1 de noviembre de 2012 señala: "...se hace necesario establecer la diferencia entre proceso contencioso y proceso contencioso administrativo para luego definir a que juez o tribunal corresponde el conocimiento de la demanda, para este efecto acudiremos al tratadista Manuel Osorio, quien en su Obra "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales" establece lo siguiente: Juicio Contencioso: "Es aquel que se plantea, se tramita y se resuelve entre partes que mantienen pretensiones opuestas, concretadas en la demanda y en la contestación que la controvierten en todo o en parte". En tanto que respecto al Juicio Contencioso Administrativo, define: "Que es aquel en el que uno de los litigantes es la administración pública (el Estado, una provincia, municipio o corporación similar) y el otro un particular o una autoridad que

reclama contra las resoluciones definitivas de aquélla - en otro caso, hay que agotar previamente la llamada vía gubernativa o jerárquica -, que causan estado, dictadas en uso de sus facultades regladas - las discrecionales no son impugnables, salvo manifiesto abuso de poder - y que vulneran un derecho o un interés de carácter administrativo, establecido o fundado en la ley, decreto, reglamento u otra disposición preexistente". El mismo autor define a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa como: "La función jurisdiccional que, según explica Bielsa, tiene por objeto resolver los conflictos, litigios o contiendas que surgen por virtud de la acción administrativa y que se suscitan entre la administración pública y los administrados o entre entidades administrativas". Como se podrá advertir, para que se apertura la vía del proceso contencioso administrativo, es requisito que la persona afectada reclame contra esa decisión asumida por la Administración Pública y en todo caso agote la llamada vía administrativa interponiendo los recursos de revocatoria y jerárquicos, una vez agotada esa vía administrativa recién se habilita el proceso contencioso administrativo previsto en el art. 778 del Cód. Pdto. Civ. lo que no ocurre en el caso presente, ya que como se tiene indicado, el demandante no impugnó ni mucho menos pretende dejar sin efecto la decisión de la resolución del contrato asumida por la entidad contratante en la vía administrativa; mientras no se dé los presupuestos anteriormente indicados, estaremos simplemente frente a un Proceso Contencioso que prevé el art. 775 del mismo cuerpo legal, habida cuenta que la demanda recae sobre un contrato de carácter administrativo donde está inmerso el interés público. Respecto a los procesos contenciosos previstos en el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., Carlos Morales Guillén con acertado criterio indica lo siguiente: "Que muchas de las negociaciones comprendidas en el precepto en análisis (art. 775 CPC.) no solo pueden ser obra del Poder Ejecutivo, sino también del Poder Legislativo y aun de otras diversas entidades fiscales autónomas". Según el criterio del citado autor, los procesos contenciosos previstos en la referida norma legal, no solo es de exclusividad para la atención de los problemas legales emergentes de los contratos administrativos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, sino también del nivel departamental, municipal, etc.; este criterio hoy en día se encuentra aún más fortalecido por el tema del reconocimiento de las autonomías por la C.P.E. y por la L. N° 031 Ley Marco de Autonomías y Descentralización, normas legales que han fortalecido la administración de los Gobiernos Autónomos ...De lo manifestado se concluye, en caso de existencia de controversias entre una Entidad pública con personas particulares respecto a contratos administrativos y siempre que no se traten de conflictos referentes al cuestionamiento de resoluciones administrativas y/o actos administrativos propiamente dichos, y mientras no exista una normativa específica que establezca el tratamiento de los procesos contenciosos entre la Administración Pública y los particulares, debe aplicarse lo dispuesto por el art. 775 del Cód. Pdto. Civ.". Por último, sobre la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en los procesos contenciosos, se tiene varios AA.SS. Nos. 115/2013 de 11 de marzo, 419/2012 de 15 de noviembre y 321/2013 de 20 de junio.

3. Sobre las obligaciones pendientes de pago en el caso concreto. Como se ha demostrado el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro (antes Honorable alcaldía Municipal de Oruro), a pesar de que Ventura Julger Asociados S.R.L., ha entregado la obra "Empedrado Junta Vecinal Barrio Jardín", en tiempo oportuno y dentro del plazo establecido, con plena conformidad y satisfactoria por parte del contratante, habiendo concluido la obra, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro no realizó el pago de liquidación final por la ejecución de la obra mencionada, que asciende a Bs 38.250.06; tomando en cuenta el anticipo. Aun cuando la obra ha sido entregada satisfactoriamente, hasta el presente son vanos las solicitudes de cancelación que se reitera, cuando el monto está demostrado.

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide cumplimiento de obligación por la efectiva ejecución del proyecto "Empedrado Junta Vecinal Barrio Jardín", más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios.

### II. Contestación de la demanda.

#### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda contenciosa por decreto de 15 de diciembre de 2014 (fs. 141) y corrido traslado al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro y trabada la relación procesal y calificado el proceso como ordinario de puro derecho, éste responde fuera de plazo, sin embargo, sobre la contestación de la demanda fuera de plazo, la Sala Civil de Tribunal Supremo de Justicia, ha sentado la jurisprudencia en reiterados autos supremos, entre ellos el A.S. N° 309/2013 de 17 de junio 2013 en el sentido de considerar la contestación aun fuera de plazo, puesto que en esta se inscribe la posición del demandado y materializa el derecho a la defensa, el citado Auto Supremo expresamente señala: "...habrá que considerar con relación a la contestación, que este Tribunal Supremo en resoluciones emitidas ha razonado en sentido que la misma así sea extemporánea debe ser considerado por el juzgador, en atención que — contestar- importa el exponer ante el Juez la posición del demandado frente a la demanda, materializando así el derecho a la defensa que de ninguna manera puede ser restringido, y el demandado en todo momento tiene la posibilidad de hacer saber al Juez sobre los hechos demandados, tomando en cuenta que la demanda es el vehículo formal a través del cual se ejercita la acción, y la contestación es el vehículo formal a través del cual el demandado enfrenta o encara la acción del demandante, y conforme al entendimiento del art. 72 del Cód. Pdto. Civ., incluso la posibilidad del declarado rebelde que comparece al proceso de asumir defensa en el estado en que se encontrare su tramitación, conlleva decir que aun en esa comparecencia puede exponer sus asertos como defensa, pues nada le impide a ello...", en razón a ello, se considera la contestación de fs. 268 a 270, que expone los siguientes argumentos:

1. Contesta negativamente. Se contesta la demanda en forma negativa, toda vez que los elementos que el ahora demandante argumenta, se alejan totalmente a la realidad de los hechos, ya que narra una infinidad de trabajos totalmente falsos y más aún con precios totalmente fraudulentos, tratando de sorprender, también se hace notar que en una oportunidad ya se tuvo una reunión con el ahora demandante, para tratar la deudas que no datan de la nueva gestión municipal, más al contrario son de la anterior gestión, empero con el afán de defender derechos del estado y no vulnerar derechos, se tuvo una reunión con el ahora demandante donde grande fue la sorpresa, ya que esta empresa habría trabajado sin antes haber tenido las autorizaciones pertinentes, por esos antecedentes es que no se canceló las sumas que la empresa exigía, hasta no haber regularizado su documentación pendiente. Como se ve, una entidad descentralizada del Gobierno

Central, como en este caso el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, no puede destinar recursos del estado de trabajos que no han sido legalmente instruidos. Si bien es cierto que tiene un contrato con el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, esta empresa en su momento no ha llegado a cumplir con todos los pasos procedimentales administrativos, para poder cobrar el trabajo que habría brindado, ahora bien, en los procedimientos administrativos estas empresas deben presentar una serie de requisitos y sobre todo presentar las diferentes actas de entrega, ya sea provisional y definitiva, si estas hubieran cumplido a cabalidad con el contrato, un requisito es facturar a nombre de la institución donde prestó servicios, vale decir en este caso a nombre del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, empero estas empresas no cuentan con facturas o no quieren facturar, ya que solo quieren tener ganancias y no así pagar sus impuestos como todo ciudadano boliviano, por este antecedentes no procede la cancelación de los contratos hasta que las empresas cumplan con la entrega de facturas. Asimismo se adjunta a la presente demanda, un informe de la Dirección del Tesoro, donde se manifiesta que solo se debería a la empresa un saldo de Bs 31.037; y no así 38.520.06; Además, el ahora demandante en ninguna parte de su demanda, menciona que se le cancelo la planilla y el haber recibido un anticipo, por lo que actúan maliciosamente. Es más, esta empresa es la única que viene a demandar al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro vía contencioso administrativa y tiene dos demandas que se vienen tramitando en la Sala Especializada en Materia Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa del Tribunal Departamental donde de la misma manera pretende cobrar por el servicio prestado a la institución.

## 2. Fundamento jurídico.

Si bien existe basta normativa legal para la cancelación de contratos que se tiene con el Estado, empero no hay que olvidar que existen normas administrativas como son las Normas Básicas del sistema de Administración de Bienes y Servicios (D.S. N° 181) de donde nacen a la vida jurídica los procesos de contratación, misma que en distintas cláusulas abre los caminos para hacer el correspondiente cobro y sí se observa el contrato en la cláusula vigésima primera, habla de la facturación de la empresa contratada. En la Cláusula Décima Segunda (Legislación Aplicable al Contrato), el contrato es un contrato administrativo, por lo que está sujeto a normativa prevista en la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, en los aspectos de su ejecución y resultados. Asimismo, el contrato se interpreta de conformidad a las leyes de la República de Bolivia y por ello la L. N° 1178 señala: "Art. 1 - La presente Ley regula los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de: a) Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público; b) Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros; c) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación; d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado".

### 2.2 Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa interpuesta por Esteban Ventura Martínez (Ventura Julger Asociados SRL Servicios Generales) y se haga presente en la institución cumpliendo todas las normas administrativas nacionales (D.S. N° 181).

## IV. Hechos probados.

De conformidad con el material probatorio aportado al expediente, el Tribunal Supremo de Justicia encuentra acreditado los siguientes hechos:

1. En 30 de mayo de 2008 se celebró un contrato de obra de Empedrado J.V. Barrio El Jardín en la ciudad de Oruro entre la Honorable Alcaldía de Oruro y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados, obligándose conforme a las Cláusulas Tercera, el contratista a cumplir la causa y objeto del contrato sin afectar las características técnicas y otras cualidades detalladas en la propuesta adjudicada y dando cumplimiento a las normas, condiciones, precio, dimensiones, regulaciones, obligaciones, especificaciones, tiempo de ejecución estipulado y características técnicas establecidas en los documentos de Contrato y de acuerdo a la Cláusula Cuarta, el contratante a la contraprestación de pago de Bs 140.450.53 ( fs. 12 a 25 de obrados).

2. En 16 de diciembre de 2008 se celebró un contrato modificatorio del contrato de obra de Empedrado J.V. Barrio El Jardín, teniendo como objeto del contrato conforme a la cláusula cuarta el regularizar el incremento o decremento de las cantidades de algunos ítems que se encuentran en ejecución, la creación de nuevos ítems y la ampliación del plazo producto de la creación de nuevos ítems y de acuerdo a la cláusula quinta se aprobaba el contrato modificatorio con el siguiente detalle: a) Monto original del contrato: Bs 140.450.53; b) Incremento por contrato modificatorio: Bs 8.315.34; c) Monto actualizado por contrato modificatorio N° 1: Bs 147.608.24; d) Variación porcentual en el valor original del contrato: 5,92%; e) Plazo según contrato original: 90 días calendarios; f) Incremento al plazo aceptado por contrato modificatorio: 50 días calendarios; g) Plazo actualizado vigente por orden de cambio N°1: 140 días calendarios; h) Fecha de inicio según orden de proceder 04/07/2008; i) Fecha del Conclusión del contrato original: 04/10/2008; Fecha del Conclusión por contrato modificatorio N° 1: 24/11/2008 (fs. 26 a 27 de obrados).

3. Por reiteradas misivas se solicitó el pago de la segunda planilla de Avance de obra y cancelación de la obra Empedrado J.V. Barrio El Jardín por parte de Empresa Constructora Ventura Julger, Autoridades del Municipio de Oruro a la Honorable Alcaldía de Oruro, que constan en: a) Misiva de 08 de enero de 2010 D.O.P S.O Of. N° 345/10 dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, donde el Supervisor de Obra de la Honorable Alcaldía de Oruro, Director de Obras Públicas Municipales y Oficial Mayor de Desarrollo Urbano indican que para efectos de trámite de pago la supervisión del Proyecto, hacen llegar la Planilla de Avance de Obra N° 2 (Cierre), perteneciente a la Empresa Constructora Ventura Julger y señalan que no son necesarias las garantías, ya que la obra se encuentra concluida, como constancia se adjuntan originales de las Actas de Recepción Provisional y Definitiva, los montos son los siguientes: Importe del presente periodo Bs

44.457.46; Deducción de Anticipo Bs 6,207.40; Liquido Pagable 38.250.06; (fs. 28 de obrados); b) Misiva de 26 de febrero de 2010 CITE.OF. CVJA 033/2010 dirigida al Director de Obras Públicas Enrique Alurralde con referencia planillas no pagas a la fecha donde consta Barrio Jardín Entorno Plaza, planilla de cierre por monto de Bs 44.457.46; (fs. 29 de obrados); c) Misiva de 26 de febrero de 2010 CITE OF. CVJA 035/2010 de Esteban Ventura Martínez Gerente General de Ventura Julger S.R.L. dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Urbano a.i de la Honorable Alcaldía de Oruro donde se solicita el pago de distintas planillas pendientes, entre ellas, la del Barrio Jardín Entorno Plaza (fs. 30 de obrados); d) Misiva de 19 de abril de 2010 CITE OF. CVJA 073/2010 de Esteban Ventura Martínez Gerente General de Ventura Julger S.R.L. dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda del Gobierno Municipal de Oruro donde se solicita cancelación de planillas finales donde consta entre otros el Empedrado J.V. Barrio Jardín Entorno Plaza (fs. 31 de obrados); e) Misiva de 25 de noviembre de 2010 CITE OF. CVJA 0306/2010 de Boris Rojas Ortega (Residente de Obra) y Esteban Ventura Martínez Representante Legal Empresa Constructora Ventura Julger dirigida al Director de Obras Públicas del Gobierno Municipal de Oruro donde se solicita traspaso de fondo para el cierre Proyecto Empedrado J.V. Barrio Jardín Entorno Plaza (fs. 33 de obrados); f) Misiva de 29 de noviembre de 2010 CITE OF. CVJA 0310/2010 de Boris Rojas Ortega (Residente de Obra Empresa Constructora Ventura) dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro donde se solicita cancelación de la planilla del avance de obra N° 2 (Cierre) Proyecto Empedrado J.V. Barrio Jardín Entorno Plaza (fs. 34 de obrados); g) Misiva de 30 de diciembre de 2010 CITE OF. CVJA 0310/2010 de Boris Rojas Ortega (Residente de Obra Empresa Constructora Ventura Julger) dirigida al Director del Tesoro Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro donde se solicita cancelación de la planilla del avance de obra N° 2 (Cierre) Proyecto Empedrado J.V. Barrio Jardín Entorno Plaza (fs. 35 de obrados).

4. Se concluyó la obra Proyecto Empedrado J.V. Barrio Jardín Entorno Plaza como consta en el Informe Final de Supervisión (Informe N° 01/09 de 14 de octubre de 2009) que en el punto 12. Evaluación del contratista a criterio de la supervisión señala: "Pese a los contratiempos con los que se tropezaron durante el desarrollo de la obra, como a las condiciones climatológicas propias de la época, varias obras adicionales y trabajos efectuados en el área del proyecto por la Jefatura de Drenaje Urbano de la Comuna, el Contratista cumplió con los términos del contrato" (fs. 37 a 39 de obrados).

5. Existe dos montos de pago a la Empresa Constructora Ventura Julger S.R.L. por el Empedrado J.V. Barrio El Jardín, puesto que por la Misiva de 8 de enero de 2010 D.O.P S.O Of. N° 345/10 dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, el Supervisor de Obra de la Honorable Alcaldía de Oruro, Director de Obras Públicas Municipales y Oficial Mayor de Desarrollo Urbano quedaría un Liquido Pagable 38.250.06; (fs. 28 de obrados), este monto es ratificado por el Certificado de Pago de Planilla de cierre donde consigna en el punto 10 Liquido pagable por el presente certificado Bs 38.250.06; (fs. 40 de obrados) y lo presentado por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro que por el Resumen de Información Financiera que establece un saldo a pagar por el Empedrado Entorno Barrio Jardín de Bs 31.037.01; (fs. 267 de obrados).

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

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia. De la compulsas de los datos del proceso, se desprende el único objeto de controversia es: Si en cumplimiento del contrato de obra de Empedrado J.V. Barrio El Jardín en la ciudad de Oruro entre la Honorable Alcaldía de Oruro y la Empresa Constructora Ventura Julger S.R.L., se debe cancelar el último pago, más daños y perjuicios.

#### 5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado, las pruebas, los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede resolver la presente causa, en los siguientes términos:

1. En el caso de autos, conforme a lo manifestado por Gobierno Autónomo Municipal de Oruro a través del representante legal del Alcalde Municipal de Oruro, Ghilmar Iván Zenteno Choque, en el memorial de contestación (fs. 268 a 270 de obrados), no se niega que exista un contrato de obra de Empedrado J.V. Barrio El Jardín en la ciudad de Oruro entre la Honorable Alcaldía de Oruro y la Empresa Constructora Ventura Julger y que exista un pago pendiente, sino que no se realizó el pago porque el contratista (Empresa Constructora Ventura Julger S.R.L.) no cumplió con los requisitos administrativos de autorización, al no querer emitir factura.

2. Conforme al anterior marco factico, se advierte que el cumplimiento del contrato consistente en la contraprestación por la obra efectuada por parte de la entonces Honorable Alcaldía Municipal de Oruro ahora Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, no está en cuestionamiento sino la no cancelación de la contraprestación por falta de emisión de factura y el monto a ser cancelado, puesto que, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro señala que solo se debe pagar a la empresa demandante Bs 31.037.01; de acuerdo al Resumen de Información Financiera del Empedrado Entorno Barrio Jardín (fs. 267 de obrados), sobre estos dos aspectos problemáticos, se debe considerar, que la emisión de factura de una persona jurídica es una obligación conforme a los arts. 5, 12 y 13 de la L. N° 843 y por el ello, el contratista debe regularizar su situación tributaria e inmediatamente registrarse en el padrón tributario que corresponda. Sobre el segundo problema en cuestión, existe prueba contradictoria porque por una parte Empresa Constructora Ventura Julger S.R.L. por el Empedrado J.V. Barrio El Jardín, ha presentado, la Misiva de 08 de enero de 2010 D.O.P S.O Of. N° 345/10 dirigida al Oficial Mayor de Desarrollo Económico y Hacienda, el Supervisor de Obra de la Honorable Alcaldía de Oruro, Director de Obras Públicas Municipales y Oficial Mayor de Desarrollo Urbano donde quedaría un Liquido Pagable 38.250.06; (fs. 28 de obrados), este monto es ratificado por el Certificado de Pago de Planilla de cierre donde consigna en el punto 10 Liquido pagable por el presente certificado Bs 38.250.06; (fs. 40 de obrados) y contradicción probatoria, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro por el Resumen de Información Financiera establece un saldo a pagar por el Empedrado Entorno Barrio Jardín de Bs 31.037.01; (fs. 267 de obrados), al existir contradicción y duda sobre el monto a cancelar, la parte demandante y demanda debe realizar una conciliación de cuentas para determinar el monto final a cancelar por la obra efectuada.

3. La parte demandante, también demanda daños y perjuicios, sin embargo dentro de un contrato el derecho de solicitar el pago de daños y perjuicios debe estar sujeta a que los mismos sean probados, por cuanto, tienen por objetivo restituir el patrimonio del contratante afectado y no sancionar al contratante que dio lugar al incumplimiento, empero como en el caso de autos no se ha comprobado de ninguna

forma los daños y perjuicios supuestamente sufridos, el Tribunal Supremo de Justicia no se pronuncia sobre este punto de controversia por falta de demostración de los daños y perjuicios demandados.

4. En conclusión el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro debe cancelar la contraprestación por pago pendiente a la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L. por el contrato de obra de Empedrado J.V. Barrio El Jardín celebrado entre Oruro entre la Honorable Alcaldía de Oruro (actualmente Gobierno Autónomo Municipal de Oruro) y la Empresa Constructora Ventura Julger Asociados S.R.L. de 30 de mayo de 2008, previa conciliación de cuentas de pago pendiente y presentación de factura.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara PROBADA la demanda contenciosa de fs. 130 a 136, interpuesta por Empresa Constructora Ventura Julger Asociados SRL representada por Marcelo Cortes Gutiérrez contra Gobierno Autónomo Municipal de Oruro en relación al último pago pendiente e IMPROBADA en cuanto a los daños y perjuicios y modulando los efectos de la presente sentencia, el pago deberá efectuarse dentro del tercer día, previo a la conciliación de cuentas y la presentación de factura por la obra efectuada.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



646

**Compañía Industrial Azucarera San Aurelio c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 54 a 102, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0612/2014 de 21 de abril, cursante de fs. 29 a 55 y vta., la contestación de fs. 171 a 181, el memorial del tercero interesado de fs. 183 a 186, la réplica de fs. 254 a 265 vta., la dúplica de fs. 269 a 270, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

1.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Compañía Azucarera San Aurelio S.A., señala en su demanda que fue notificada con la R.D. N° 17-00290-12 de 10 de octubre de 2012, la que además de determinar tributos sancionó a la empresa por la supuesta contravención de omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado de los periodos marzo a diciembre de 2008 e incumplimiento de deberes formales de terceros, por la suma total de Bs 552.157; por lo que ante tal determinación, planteó recurso de alzada, que se resolvió a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0244/2013 de 19 de abril, la cual por no ser expresa y precisa fue anulada mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1741/2013; por tal motivo posteriormente se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0884/2013 de 16 de diciembre, que confirmó la resolución determinativa.

Ante tal decisión, dedujo nuevamente recurso jerárquico, pronunciándose la Resolución AGIT-RJ 0612/2014 de 21 de abril, la cual revocó parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la sanción por incumplimiento a deberes formales respecto al Acta de Contravención Tributaria N° 45239, por un importe de 4.500 UFV's dejando sin efecto la misma, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de 305.081 UFV's equivalentes a Bs 544.131.-, establecidos en la R.D. N° 17-00290 de 10 de octubre de 2012.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Denunció que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no dio una respuesta específica y fundamentada a los puntos que plantearon en el recurso jerárquico, al considerar que estos fueron resueltos en la Resolución Jerárquica N° 1741/2013, que anuló completamente la Resolución de Alzada N° 0244/2013 por no contener respuesta expresa y fundamentada a cada uno de los argumentos

expuestos en el recurso de alzada, resolución en la cual ordenó se emita nueva resolución; sobre este punto sostiene que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no puede anular completamente una resolución y pedir que solo se pronuncie sobre la depuración del crédito fiscal.

Alegó que al haber quedado totalmente sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada N° 0244/2013, debió pronunciarse una nueva sobre todos los aspectos planteados en el respectivo recurso, empero, en la Resolución de Alzada N° 0884/2013 no se lo hizo, lo cual debió ser corregido por la AGIT, sin embargo dicha instancia argumentó que no puede pronunciarse sobre estos aspectos alegados en el recurso de alzada, por cuanto no existe una resolución de alzada que verse sobre los mismos, afirmación que viola lo establecido en el parág. I del art. 211 del Cód. Trib. Boliviano que dispone que todas las resoluciones deben dictarse con la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

Agregó que el art. 212 del citado cuerpo de leyes establece que las resoluciones que resuelvan los recursos de alzada y jerárquico podrán ser revocatorias totales o parciales, confirmatorias o anulatorias, normativa que en ninguna parte señala que la resolución anulatoria puede alcanzar sólo algunos de los puntos contenidos en dicho acto, por lo que acusa que se ha violado el derecho al debido proceso al haberse incumplido lo establecido en la citada norma, además de ilegal el argumento de la AGIT en sentido que si la Compañía consideró que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1741/2013 que anuló la Resolución de Alzada N° 0244/2013, le causó agravio, debieron acudir a la vía jurisdiccional.

Reitera que dicha actuación de la AGIT viola su derecho al debido proceso establecido en el art. 115 de la C.P.E., por cuanto es un absurdo pretender que se demande los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1741/2013, siendo que su conclusión era favorable a su representada, pues al haber anulado totalmente hasta la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0244/2013, ésta y todos los actos posteriores quedaron sin efecto, por lo que debió pronunciarse sobre todos y cada uno de los agravios señalados en el recurso de alzada interpuesto.

Argumentó también que no es evidente la afirmación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en sentido que no hubo pronunciamiento en la nueva resolución de alzada, por cuanto ésta transcribió el recurso de alzada y el responde a esos puntos con los fundamentos esgrimidos en la resolución de recurso jerárquico emitida por la AGIT que anuló la anterior resolución de alzada, por consiguiente correspondía a la autoridad jerárquica pronunciarse sobre todos y cada uno de los aspectos que fueron planteados en el recurso jerárquico, consistentes en:

#### 1.- Ilegal consideración y rechazo de la prescripción de las acciones de la Autoridad Tributaria.

Al haberse emitido la R.D. N° 17-00290-12 el 10 de octubre de 2012, es decir bajo la vigencia de las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y octava de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, se debió aplicar las mismas a partir de su publicación, realizada en la Gaceta Oficial N° 0422 de 24 de septiembre de 2012, disposiciones que establecen que debe aplicarse la prescripción en el plazo de cuatro años para los periodos de prescripción que se cumplan y se han cumplido en el año 2012, computando desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, e igualmente con relación a las contravenciones tributarias, es decir, desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo la contravención, en lugar del 1 de enero del año siguiente que regía anteriormente; por lo que al haberse emitido la resolución determinativa el 10 de octubre de 2012, es decir bajo la vigencia de las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima y Octava de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, la Autoridad de Impugnación Tributaria debió aplicar las mismas, como lo hizo en su resolución de alzada anterior; por lo que al no aplicar la citada ley, se ha violado los arts. 235-1 y 2, y 410-II de la C.P.E. La Autoridad General de Impugnación Tributaria omitió declarar que las acciones de la Administración Tributaria para verificar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, en el caso iniciado con la autodeterminación de tributos con relación a los periodos observados, se extinguieron por prescripción.

La Autoridad Jerárquica tampoco se pronunció sobre el contenido del art. 150 del Cód. Trib., que establece que las normas tributarias tienen carácter retroactivo, por ello sería de aplicación la Disposición Adicional Sexta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 a las gestiones anteriores a la misma, por cuanto le beneficia como sujeto pasivo la nueva forma de cómputo del periodo de la prescripción, por lo que al negarse a declarar la extinción por prescripción se ha violado el debido proceso y el derecho a la defensa de su representada, previstos en los arts. 115 de la C.P.E. y en los incs. 6 y 10 del art. 68 del Cód. Trib. Boliviano.

#### 2.- Sobre los vicios de nulidad de la vista de cargo.

a) Vicio de nulidad por provenir de una orden de verificación. Que el art. 32 del D.S. N° 27310 establece que el ejercicio de la facultad de verificación debe sujetarse a un procedimiento a reglamentarse por la Administración Tributaria; procedimiento que no existe, ya que hasta la fecha no se ha publicado en la Gaceta Oficial o en algún medio de difusión nacional para ser aplicable conforme a lo previsto en los arts. 164 y 410-II-4 de la C.P.E. y en el art. 3 del Cód. Trib. Boliviano; por lo que al no existir un procedimiento legal y anteriormente establecido para ejercitar la facultad de verificación, la verificación iniciada por la Administración Tributaria viola el derecho al debido proceso de la Compañía que representa.

Por otro lado, al haber sido anulada la anterior resolución de alzada, la nueva debió pronunciarse en forma fundamentada sobre este punto, sin embargo la Resolución AGIT-RJ 0612/2014 señaló que: "corresponde manifestar tal como la autoridad regional señaló en su resolución de alzada ARIT SCZ/RA 0884/2013 que mediante la resolución de recurso jerárquico AGIT-RJ 1741/2013, esta instancia jerárquica se pronunció respecto a los vicios de nulidad en la vista de cargo o resolución determinativa..."; bajo esa excusa, tanto la ARIT como la AGIT no se pronunciaron específicamente sobre la falta de procedimiento legal establecido para la verificación. Aclara que la nulidad prevista en el inc. c) del art. 35 de la L. N° 2341, es aplicable al caso de autos por cuanto se ha realizado un proceso sin que exista la norma que establezca el procedimiento que dispone el art. 32 del D.S. N° 27310, sobre el cual no se emitió pronunciamiento por parte de la AGIT, cuyo procedimiento no ha sido publicado, habiéndose negado entregar una copia por ser de uso interno, careciendo por tanto de valor legal por violar lo establecido



en los arts. 164 y 410-II-4 de la C.P.E. y 3 del Cód. Trib. Boliviano, que disponen que las normas tributarias sólo regirán a partir de su publicación oficial en la Gaceta Oficial de Bolivia, siendo por tanto ilegal la pretendida verificación, la cual se realizó sin que exista un procedimiento legal y anticipadamente establecido, lo cual debió ser corregido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que acusa que se violó el derecho al debido proceso.

b) Vicio de nulidad por no incluir a los verdaderos sujetos. Con relación a este punto señaló que la AGIT, bajo la excusa ya mencionada en el punto precedente, no se manifestó, empero lo expuesto por la ARIT en su resolución de alzada respecto al criterio de la AGIT es que las responsabilidades y las obligaciones son independientes de cada uno de los sujetos pasivos así como también de las contravenciones o sanciones que de estas emerjan, razón por la cual les causa extrañeza que no se aplique el procedimiento en la medida que corresponde a cada sujeto pasivo, es decir, a los proveedores que incumplieron con el deber formal de realizar la correcta dosificación de las facturas, lo que no puede cargarse a su representada que cumplió con todas sus obligaciones y respaldó debidamente sus transacciones; por lo que en razón a lo afirmado por la Autoridad de Impugnación, se debió sancionar a los proveedores que incumplieron sus deberes formales, que como bien su nombre lo dice son formales y no están por encima de la verdad material, aclarando además que la proveedora que supuestamente no tenía dosificadas sus notas fiscales presentó la debida rectificación de las mismas como consta en el acta de recepción de 04 de octubre de 2011, la misma que tampoco fue valorada; por lo que es indudable que al no haberse incluido al verdadero sujeto pasivo objeto de la verificación, la vista de cargo es nula de pleno derecho por mandato de los parágs I y III del art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, nulidad que alcanza a la resolución determinativa según lo establecido en el parág. II del art. 99 de la L. N° 2492.

### 3. Vulneración al principio de verdad material.

Bajo la excusa del párrafo xii de la resolución impugnada, señaló que la AGIT no emitió pronunciamiento con relación al reclamo sobre la falta de aplicación de la verdad material en el análisis de los descargos y al traslado de la carga de la prueba al contribuyente siendo que se dispone lo contrario en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 concordante con el art. 69 del Cód. Trib. Boliviano, que se refiere a la presunción a favor del sujeto pasivo, y siendo que la Administración inició una verificación corresponde a la misma probar que no se cumplió con las obligaciones tributarias hasta que en debido proceso de determinación la Administración pruebe lo contrario, sin embargo la ARIT resolvió dicha controversia señalando lo establecido por la AGIT en la resolución 1741/2013 que ordenó se pronuncie sobre todos los aspectos, y dice: "La AGIT estableció que en lo antecedentes administrativos cursa documentación base para el proceso de determinación, en el cual el sujeto pasivo debió presentar toda la prueba que sustenten sus transacciones, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492, consecuentemente estableció que la ARIT se encuentra facultada a solicitar mayor documentación e información que considere pertinente y relevante, en aplicación correcta de sus facultades puso en conocimiento de la recurrente mediante Decreto de 05 de febrero de 2013 que solicitaría lo requerido si a su criterio lo considera necesario, afirmación correcta en relación a sus obligaciones que impone el citado art. 70 al contribuyente por lo que consideró que no es evidente el incumplimiento de facultades por parte de la ARIT ni vulneración al principio de verdad material"; aspecto que fue impugnado en el nuevo recurso jerárquico y no mereció respuesta alguna, bajo el pretexto referido.

No se ha tomado en cuenta que todas sus actividades fueron respaldadas con libros contables, facturas, medios fehacientes de pago, como comprobantes de egreso que la Administración Tributaria vio pertinente para una verificación, además de haberse presentado certificaciones de los proveedores que demuestran objetivamente la verdad material; por lo que acusa de falsa la afirmación de la Administración Tributaria en sentido que utilizó todos los medios a su alcance para la búsqueda de la verdad material, tampoco lo hicieron las instancias de impugnación, pese a su pedido en el memorial de ofrecimiento de prueba, en sentido de ordenar a los proveedores que certifiquen si entregaron los productos a la compañía que representa, si se realizó el pago y por ello se emitieron las facturas que fueron registradas en sus libros contables, tampoco se ordenó certificación si las facturas emitidas por los proveedores se encuentran registradas en el SIRAT-2, pese a que también fue solicitado, información que considera fundamental para la demostración de que sí hubo la transacción y el acaecimiento del hecho imponible que se encuentra por encima de los requisitos formales que supuestamente hayan cumplido o no los proveedores, lo cual contraviene lo dispuesto en el inc. m) del art. 62 del D.S. N° 27113 que señala que en el procedimiento la autoridad administrativa tiene deberes y facultades: m) Investigar la verdad material, ordenando medidas de prueba; contraviniendo además el art. 200-I del Cód. Trib. Boliviano al no solicitar de oficio la información y aplicar el principio de verdad material conforme a lo establecido en el art. 74-1 de la L. N° 2492 y en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341. Añade que, en el caso de autos su representada demostró con las facturas presentada y las cartas de sus proveedores, la entrega de la cosa comprada, el pago del precio y la emisión de las facturas, asimismo del registro en los sistemas de control que utiliza el SIN, verdad material que no fue tomada en cuenta por la Administración ni por las Autoridades Regional y General de Impugnación Tributaria.

### 4. Sobre la depuración del crédito fiscal.

Expresó que la AGIT en el párrafo i señaló erróneamente que el sujeto pasivo presentó toda la información solicitada por la Administración Tributaria la cual consideró suficiente para la verificación. Con relación a este punto se estableció que su representada cuenta con todos los libros mayores, diarios, balances, etc., los mismos que no fueron solicitados por tratarse de una verificación, transacciones que fueron respaldadas con facturas originales, vinculadas a la actividad y que cumplen con todos los requisitos formales, respaldadas por las certificaciones de los respectivos proveedores y toda la documentación contable y libros solicitados, siendo las observaciones algunos formalismos que no pueden ir contra la verdad material.

Mencionó que la AGIT transcribió hasta el párrafo viii algunos puntos planteados y que transcribió además la doctrina que fue observada en el recurso jerárquico, empero sin emitir comentario alguno. Asimismo, aduce que la AGIT señaló que la factura dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad, haciendo referencia a los arts. 70 y 64 del CTB, a la RND 10006-07 sobre dosificación de facturas, que transcribió la definición de venta citando la L. N° 843, sin señalar el art. respectivo, haciendo referencia sólo a los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., tampoco indicó los números de las resoluciones jerárquicas que han establecido los tres requisitos que deben cumplir los

contribuyentes para beneficiarse del IVA, limitándose a transcribir los antecedentes ocurridos desde la orden de verificación hasta la resolución determinativa desde los párrafos ix hasta el xx; es decir que la AGIT se dedicó a transcribir y citar normas y doctrina, pero en ningún momento señaló en cada uno de los párrafos cuál ha sido la conducta o la observación que no se haya cumplido, por dicho motivo acusa la violación de lo establecido por el art. 211 del CTB y el principio de congruencia. Tampoco se pronunció sobre la doctrina señalada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria que establece que hay que presentar todo el ciclo contable hasta los Estados Financieros, que demuestra que el criterio tomado por dicha autoridad para evaluar el caso es el de un proceso de fiscalización integral y más profundo y no así el de la verificación, tampoco mencionó que dicha documentación no fue solicitada como se demuestra en la orden de verificación y luego la AGIT colocó el detalle de las facturas que pasó a analizar, las cuales fueron observadas de acuerdo al Código 1 efectiva realización de la transacción y Código 2 aspectos formales.

Refirió que la AGIT en su resolución expresó que las facturas Nos. 4479 y 800 emitidas el 19 de junio y el 12 de julio de 2008, no se encuentran en el rango de dosificación autorizados por el SIN, incumpliendo el num. 2, parág. I del art. 41 de la RND N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, lo cual demuestra que la AGIT traslada a su representada la obligación de otros contribuyentes de cumplir con sus deberes formales con relación a sus facturas, siendo que es obligación del vendedor solicitar la habilitación de sus facturas, cosa que es imposible hacer por el comprador, razón por la cual es totalmente ilegal la depuración de las mismas, bajo un supuesto incumplimiento de deberes formales de los proveedores.

Por otra parte, la AGIT no aplicó el principio de verdad material, según el cual la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias. Asimismo, en virtud al principio de verdad material contenido en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341, la entidad estatal debe privilegiar a la verdad material, esto es la verdad de los hechos comprobados, sobre la formalidad pura y simple, puesto que en los procedimientos tributarios la verdad material se constituye en una característica esencial, a diferencia de los procedimientos civiles u ordinarios en los que el juez se constriñe a juzgar según las pruebas aportadas por las partes, que se denomina verdad formal; y que en el caso de autos se ha demostrado con las facturas presentadas y los respaldos contables la entrega de la cosa comprada, el pago del precio y la emisión de las facturas, por lo que se evidencia que la verdad material no fue tomada en cuenta.

Indicó que la AGIT en cuanto a las Facturas Nos. 38, 10 y 82 correspondientes a la proveedora Tatiana Anglarill Hoyos, señaló que las citadas notas fiscales no se encuentran dosificadas y luego expresó "Sin embargo, cursa en antecedentes notas de 07 de julio y 15 de septiembre de 2011 de Tatiana Anglarill Hoyos dirigidas al SIN, en las que señala que por error consignaron en la factura impresa un número de autorización diferente al establecido en el "Reporte Autorización" correspondiente a los trámites 7000162334 y 7000262753, detallando la cantidad de notas fiscales emitidas con error por los periodos junio a diciembre de 2008 y enero a febrero de 2009, adjunta fotocopias simples de los certificados de dosificación correspondientes a los Nos. de autorización 700400352301 y 700400570031 carentes de valor por ser simples fotocopias....asimismo corresponde señalar que a estas notas emitidas por la proveedora Tatiana Anglarill Hoyos, no se acompañan las facturas observadas, ninguna otra documentación que desvirtúe la falta de dosificación de esas facturas..." y concluyó determinando que no se demostró con documentación sustentable las transacciones efectuadas, sin embargo no indicó cuál ha sido la observación de la documentación presentada como respaldo que no demuestre la efectiva realización de la transacción, evidenciándose que no se analizó ni valoró dicha documentación y lo que se pretende es trasladar sus obligaciones a su representada.

En cuanto al mencionado art. 36 del Cód. Com. sobre la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza y organización de la empresa que permita demostrar la situación de sus negocios, refirió que la AGIT pasó a analizar las facturas, señalando que las mismas corresponden a los periodos marzo a diciembre 2008 y que se presentaron los comprobantes de egreso que respaldan las 33 facturas entre ellas las anteriormente citadas (4779, 800, 38, 10 y 82, lo que demuestra que fueron debidamente respaldadas) y después la AGIT expresó que no se presentó comprobantes de egreso que respalden 17 facturas, posteriormente indicó que hecha la compulsión observó que los comprobantes de egreso no cumplieron con el art. 40 del Cód. Com., es decir, el estar notariados y foliados y que dichos comprobantes de egreso no contienen el número de factura al que corresponde de manera que permita relacionarlos a su proveedor; observaciones que considera como puro formalismos que no desvirtúan la efectiva realización de los hechos, y que absurdo que la AGIT pretenda que los comprobantes de egreso contengan el número de factura ya que los mismos demuestran la salida del dinero a ser cancelado, tras lo cual recién se emite la factura; motivo por el cual la AGIT debió solicitar a los contribuyentes las certificaciones solicitadas por mi representada, toda vez que es su obligación acreditar la verdad material conforme indica el inc. m) del art. 62 del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

La AGIT continuó manifestando que los importes registrados en los comprobantes no coinciden con los importes de las facturas, no cuentan con firma del receptor, que los comprobantes oficiales si bien cuentan con firma y sello del interesado no cuenta con la identificación del responsable que elaboró los mismos, que las órdenes de compra consignan al responsable de la solicitud de compra pero no cuenta con firma de aprobación y que si bien la norma no explica los requisitos mínimos de los comprobantes se debe tomar en cuenta los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com.; al respeto reitera que dichas observaciones son puro formalismos y que no pueden estar por encima de la verdad material.

Con relación a las 17 facturas a las cuales supuestamente no se acompañaron comprobantes de egreso, aclaró que no existe un acta de inexistencia de elementos ni acta de contravención alguna, y estas fueron acompañadas con las certificaciones de los proveedores que declaran voluntariamente que fueron emitidas, registradas y declaradas al SIN, resultando inadmisibles que la autoridad demandada pretenda que su representada adjunte a dichas certificaciones documentación exclusiva y confidencial de los proveedores, como ser sus copias originales, libros, declaraciones juradas, información que puede exigir la Administración en atención a las facultades que la ley le otorga.

Recalcó que se presentó toda la documentación que fue requerida por la Administración Tributaria y que ésta vio suficiente para una verificación por no tratarse de una fiscalización, cuya acreditación de las transacciones realizadas se demostraron en el momento que la Administración Tributaria hizo el cruce de información expuesta en el Cuadro 2 de la vista de cargo donde indica que están vinculadas a la

actividad y fueron declaradas por los proveedores y la compañía que representa. Asimismo, señaló que su representada no estaba obligada a presentar medios fehacientes de pago por mandato del párrafo I del art. 37 del D.S. N° 27310, modificado por el art. 12 del D.S. N° 27874, norma que se refiere a las compras por importes mayores de 50.000 UFV's, por consiguiente no se puede exigir a su representada presentar medios fehacientes de pago con relación a las facturas por montos inferiores, para las cuales se adjuntó documentación contable de respaldo mereciendo meras observaciones formales que no desacreditan la efectiva realización de las transacciones.

#### 5. Respecto a la calificación de conducta por omisión de pago.

Señaló que la AGIT en la resolución impugnada expresó que la Administración Tributaria en el Dictamen de Calificación de conducta N° 153/2012, fundamentó ampliamente la calificación de conducta, expuesta en el resuelve segundo de la R.D. N°. Sobre este punto, denuncia que dicho dictamen nunca les fue notificado, menos les entregaron copia del mismo, también es falso que en el segundo resuelve esté expuesta ampliamente la calificación de la conducta, y por último, el que se haga referencia y transcriba parte del acápite de la resolución de alzada demuestra que no analizó dichas declaraciones para ver si eran correctas, la AGIT sólo enunció la misma normativa citada por la ARIT, indicando que la empresa recurrente determinó incorrectamente el IVA beneficiándose del crédito fiscal, que no se cumplió a cabalidad con los requisitos establecidos en la normas, que la conducta se adecua a la omisión de pago y la aplicación de la respectiva sanción según el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano; por consiguiente tanto la AGIT como la ARIT no señalaron directa y específicamente cuál ha sido la acción o la omisión que hubiese efectuado la empresa contribuyente para pagar o pagar menos, habiéndose demostrado que no tomaron en cuenta el principio de verdad material, al no haber considerado que la realización de los hechos imponible han sido comprobados, excusándose bajo meros errores formales que no pueden estar por encima de la verdad material.

#### 1.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que se pronuncie resolución declarando probada la demanda; anulando y dejando sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0612/2014 de 21 de abril, en la parte que mantiene firme la depuración del crédito fiscal, así como su auto complementario de 12 de mayo de 2014, la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0884/2013 de 23 de diciembre y en consecuencia se deje sin efecto la R.D. N° 17-00290-12 de 17 de diciembre de 2012, en la parte no favorable, acusando conformidad con lo favorable. Asimismo, pide se declare que las acciones de la administración tributaria para verificar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas se extinguieron por prescripción, con relación a las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado de los periodos marzo a agosto de 2008, asimismo se declare la compensación solicitada.

#### II.- Contestación de la autoridad demandada.

La autoridad demandada contestó negativamente a la demanda, resaltando que no corresponde a esa instancia pronunciarse nuevamente sobre las nulidades planteadas, sobre la vulneración del principio de verdad material en el proceso determinativo y sobre la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria para verificar y determinar la deuda tributaria de los periodos marzo a agosto de 2008, por cuanto ya fueron desestimados en la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ 1741/2013, la cual se encuentra firme, de tal manera y habiendo pronunciado en dicha resolución la misma que no fue impugnada no existe falta de motivación o fundamentación y menos violación del debido proceso y supresión del derecho a la defensa en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 612/2014 de 21 de abril, dejando claro que el demandante tuvo la oportunidad de actuar en igualdad de condiciones.

Seguidamente transcribió la parte pertinente de la S.C. N° 0347/2012 de 22 de junio, que se refiere a los elementos que componen al debido proceso, alegando que el demandante no expone cuál de dichos elementos habría sido infringido, limitándose a citar la disposición constitucional del debido proceso, sin determinar la relación de causalidad con el derecho o garantía supuestamente lesionados, por consiguiente el demandante no ha demostrado la acusada vulneración al debido proceso, por el simple hecho de que se ha cumplido con todas las etapas procesales, no existiendo incorrecta valoración de la prueba.

Alegó que tampoco el demandante ha demostrado cómo la Autoridad General de Impugnación Tributaria habría vulnerado el derecho a la defensa, no fundamenta de qué manera se habría limitado o restringido y menos la forma en que se le hubiese impedido tener conocimiento de las actuaciones dentro de la vía recursiva.

Sobre la indefensión, señaló que un acto es anulable únicamente cuando el vicio ocasiona indefensión de los administrados o cuando el acto carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, de acuerdo a lo previsto por el parág. II del art. 36 de la L. N° 2341, y que en el presente caso no se ha causado indefensión ya que el demandante actuó en igualdad de condiciones presentando descargos e interponiendo los recursos que la ley le franquea.

Aclaró que la demanda contencioso administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y ya resueltos en otra Resolución Jerárquica como es la Resolución AGIT-RJ 1741/2013, y que a los argumentos planteados en la presente demanda, solamente debe responder sobre lo expresamente impugnado y resuelto en la resolución del recurso jerárquico ahora impugnada, conforme a los principios de congruencia y pertinencia de las resoluciones que obliga a quienes las emiten a concordar sus fallos con las cuestiones de hecho sometidas a su conocimiento e invocación de los agravios sufridos, de ahí que el demandante no puede pretender que la instancia jerárquica se pronuncie doblemente sobre temas ya resueltos en una primera resolución la cual se encuentra firme y subsistente por no haber sido objeto de impugnación, por lo que con la finalidad de desvirtuar lo aseverado por la parte demandante transcribe los numerales xiv y xiv de la citada resolución N° 1741/2013.

En cuanto al principio de verdad material, reiteró que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1741/2013 que no es objeto de impugnación en la presente demanda, fue la que resolvió sobre supuestos vicios de nulidad, extremos vertidos por el demandante, cuya fundamentación se encuentra señalada en los numerales ix, x, xi, xii, xiii, xiv y xv. Luego, la autoridad demandada procedió a la transcripción de los citados numerales.

Transcribiendo textualmente los numerales xxi, xxii, xxiii, xxiv, xxv, xxvi, xxvii, xxviii, xxix, xxx, xxxi, xxxii, xxxiii, xxxiv, xxxv, xxxvi, xxxvii de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ612/2014, ahora impugnada, referidos al pronunciamiento sobre la depuración del crédito fiscal, alegó que reflejan con precisión la fundamentación técnico jurídica de la misma, así como la motivación, cumpliendo en forma correcta, completa y exacta con lo advertido en la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo, sobre la exigencia de fundamentación y motivación de las resoluciones, como elemento constitutivo del debido proceso.

Manifestó que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable una errada interpretación o falta de motivación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más el demandante se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente, por lo que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa, toda vez que la resolución jerárquica está debidamente fundamentada, señalando sobre el tema lo determinado en la Sentencia N° 510/2013 de 27 de diciembre, dictada por el Tribunal Supremo de Justicia.

Señaló que el demandante no puede ingresar en su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia, conforme indica la Sentencia N° 0228/2013 de 2 de julio, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finalmente, se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

#### 11.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la empresa Maderera Boliviana Etienne S.A. (debió decir, interpuesta por la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A), manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 612/2012 de 21 de abril.

#### III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial de fs. 183 a 186, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó al proceso como tercero interesado, y haciendo un resumen de los antecedentes administrativos pidió se desestimen los argumentos de la demanda interpuesta, señalando lo siguiente:

Que se ha demostrado que no existe prescripción, toda vez que las facultades de la Administración Tributaria se encontraban vigentes de acuerdo a lo previsto por el art. 59 de la L. N° 2492 Cód. Trib., a momento de la resolución determinativa.

Asimismo, de la revisión de las notas fiscales se ha determinado que las mismas no cumplen con los requisitos de validez de conformidad con lo establecido en el art. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, en razón a que el contribuyente para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con los requisitos siguientes: 1) Estar respaldado con la factura original; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente y, 4) Que cumplan con los requisitos formales.

Añade que la Administración valoró toda la documentación presentada por el contribuyente como descargo a la vista de cargo de conformidad al art. 98 de la L. N° 2492.

Expresa también que se ha demostrado que el proceso de verificación fue realizado en virtud de lo dispuesto por los arts. 93, 96, 100 y 104 de la L. N° 2492, y normativa aplicable conexas, toda vez que se emitió la Orden de Verificación N° 00110VI04486, con alcance de verificación de cumplimiento de las obligaciones impositivas sobre el IVA correspondiente a los periodos fiscales marzo a diciembre de 2008.

Que también ha probado que la Autoridad General de Impugnación Tributaria reconoció en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2012 de 01 de octubre de 2012, de conformidad con el art. 76 de la L. N° 2492 que la carga de la prueba le corresponde al sujeto pasivo.

Continuó señalando que se ha comprobado que el contribuyente debe demostrar con toda la documentación contable y/o financiera, independientemente de que el monto sea menor, igual o superior a 50.000 UFV's en virtud a lo establecido por el art. 70-4 concordante con el art. 76 del Cód. Trib.

Resalta que tiene demostrado que las Guías Técnicas y Procedimientos son elaborados en base a la normativa tributaria como es el caso del Procedimiento Administrativo N° FIS-PA-VI-V02-002 de Verificación Interna.

Expresa que las observaciones realizadas por la Administración Tributaria emergen porque el contribuyente no demostró que la transacción se haya realizado efectivamente, y toda vez que se ha evidenciado el incumplimiento a los requisitos formales, ya que las notas fiscales no se encuentran debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, es decir que no cumplen con los requisitos de validez de conformidad con lo establecido en el art. 4 y 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, y el art. 41 de la RND 10.00016.07.

Alega que se demostró que la liquidación preliminar de la deuda tributaria se realizó en aplicación de lo previsto en los arts. 96 y 100-IV de la L. N° 2492 (CTB), que el contribuyente adecuó su conducta a la contravención tributaria de Omisión de Pago, de acuerdo a lo previsto en el num. 3 del art. 160 del Cód. Trib., ya que por los periodos verificados presentó las declaraciones juradas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), no habiendo realizado el pago, por consiguiente adecuó su conducta a lo previsto en el art. 165 de la L. N° 2492 y art. 42 del D.S. N° 27310.

Finalmente, aclara que se encuentra de acuerdo con la parte confirmada de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, considerando que el contribuyente no desvirtuó los argumentos respecto a las observaciones efectuadas por el SIN a través de la R.D. N° 1700290-12 de 10 de octubre de 2012.

#### III.1.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se tiene lo siguiente:

1.- El 28 de julio de 2011, la Administración Tributaria notificó a la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio con la Orden de Verificación N° 00110VI 04486 y el Detalle de Diferencias de 20 abril de 2011, con el objeto de verificar todos los hechos y/o elementos relacionados con el Crédito Fiscal IVA, de los períodos fiscales marzo a diciembre 2008; requiriendo la presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado (IVA) Form. 200 ó 210; Libro de Compras y Ventas; notas fiscales de compras originales; medios de pago de las facturas observadas de los citados períodos y otra documentación que se considere pertinente (fs. 2 a 8 anexo 4 de antecedentes administrativos).

2.- El 08 de septiembre de 2011, la Administración Tributaria recepcionó la siguiente documentación en fotocopias: declaraciones juradas IVA e IT y facturas de los períodos fiscales marzo a diciembre 2008. El 09 de septiembre del mismo año, complementó la documentación de los Libros de Compras y Ventas y Comprobantes de Egreso con respaldo sujetos a revisión; posteriormente el 04 de octubre, la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A. presentó las cartas originales que certifican la emisión de facturas observadas en la Orden de Fiscalización de las empresas Febeol, Leivar, Pernobol e Hidracruz, además de la rectificación de la dosificación de facturas de Tatiana Angrarill (fs. 17 a 31, anexo 4).

3.- El 24 de julio de 2012, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 45239 y 45240; por el registro incorrecto de las notas fiscales en su Libro de Compras IVA de los períodos junio, julio y septiembre 2008 y por el incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, en contravención de los arts. 47 de la RNO Nb 10-00016-07, 70 y 100 de la L. N° 2492 (CTB) respectivamente; estableciendo la sanción de 4.500 UFV por la primera Acta y de 3.000 UFV por la segunda Acta (fs. 1085 a 1086, anexo 9).

4.- El 24 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DFNI/INF/1108/2012, en el que estableció por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) observaciones de facturas no dosificadas por la Administración Tributaria, además de facturas observadas por las cuales el sujeto pasivo no habría aportado pruebas que respalden las compras, determinando un Crédito Fiscal no Válido además del Incumplimiento de Deberes Formales; el que establece un reparo de 308.019 UFV equivalentes a Bs544.412.-, importe que incluye tributo omitido IVA, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar por la conducta y multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 1088 a 1097, anexo 9).

5.- El 24 de julio de 2012, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 7912-720- 00110VI04486-132/2012, la cual estableció que el contribuyente no determinó correctamente el Impuesto al IVA, de los períodos fiscales marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008, e incumplimiento a Deberes Formales, estableciendo una liquidación preliminar de 308.019 UFV equivalentes a Bs 544.412.- importe que incluye el impuesto omitido, intereses, sanción preliminar por conducta y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 1098-1008, anexo 9).

6.- El 24 de agosto de 2012, Ramón Aurelio Gutiérrez Sosa representante de la Compañía Azucarera San Aurelio S.A., formuló descargos y solicitó la nulidad de la Vista de Cargo, en consideración a que no se realizó la fiscalización contra los proveedores; debido a que la fiscalización que se sujetaría en el art. 32 del D.S. N° 27310 (RCTB), requiere reglamentación que a la fecha no existe; que la notificación con la Orden de Verificación no suspende el término de la prescripción; la Administración no aplicó el principio de verdad material en el procedimiento; que el D.S. N° 772 establece la obligación de respaldar las facturas con documento emitido por entidad financiera, es posterior la fecha de perfeccionamiento de los hechos imposables, por lo cual no es aplicable, siendo que las transacciones se encuentran respaldadas con documentos contables, además que la Ley no limita el pago en efectivo; no se valoraron adecuadamente documentos mercantiles; el desconocimiento del procedimiento Administrativo es público es ilegal; asimismo argumenta sobre las observaciones de la Administración Tributaria y adjunta certificado de venta de la empresa Leivar SRL, certificado de venta de la empresa Widman SRL., cuadro facturas observadas indicando las mayores de 50.000 UFV, solicitando se deje efecto la Vista de Cargo (fs. 1118 a 1126 vta., anexo 9).

7.- El 30 de agosto de 2012, el sujeto pasivo presentó más descargos a la Vista de Cargo, consistentes en certificaciones de sus proveedores Nuevatel PCS de Bolivia S.A., Ferro Industrial "El Parque", Serinf, Pernobol, Lubrimor SRL., Mobil Distribuidor, Entel S.A, Ferretería Universal Ltda., y FeBe01 y cartas del Banco Mercantil y Banco Económico (fs. 1156 a 1167, anexo 9).

8.- El 10 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00290-12, por la cual estableció en base cierta las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, cuya Deuda Tributaria alcanza a la suma de 309.581 UFV equivalentes a Bs552.157.-, correspondiente a los períodos fiscales marzo a diciembre 2008, que incluye intereses, multa del 100% del tributo omitido por omisión de pago y la sanción de 4.500 UFV por incumplimiento a los deberes formales (fs. 1214 a 1231, anexo 10).

9.- Ante el recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0244/2013 de 19 de abril, que revocó parcialmente la R.D. N°, dejando sin efecto la deuda tributaria del Impuesto al Valor Agregado - Crédito Fiscal de los períodos marzo a agosto de 2008 por prescripción, manteniendo firme y subsistente la determinación para los períodos de septiembre a diciembre de 2008 (fs. 179 a 199 vta. y 200, anexo 1).

10.- Recurrida la resolución de alzada por la Administración Tributaria y por el sujeto pasivo, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1741/2013 de 23 de septiembre, que

determinó anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0244/2013 de 19 de abril, con reposición de obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada, debiendo la ARIT Santa Cruz pronunciarse sobre todos los aspectos de fondo planteados en el Recurso de Alzada respecto a la depuración del crédito fiscal de forma fundamentada (fs. 324 a 339, anexo 2).

11.- El 16 de diciembre de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0884/2013 que confirmó la R.D. N° 17-00290-12 de 10 de octubre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN (fs. 365 a 384 vta. y 384, anexo 2).

12.- Contra la citada resolución de alzada, la Compañía Industrial Azucarera San Aurelio S.A., interpuso recurso jerárquico, el cual fue resuelto con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0612/2014 de 21 de abril, determinando revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0884/2013 de 16 de diciembre, en la parte referida a la sanción por incumplimiento de deberes formales respecto al Acta de Contravención Tributaria N° 45239, por un importe de 4.500 UFV dejando sin efecto la misma; agravios consistentes en: 1) Ilegal consideración y rechazo de la prescripción de las acciones de la Autoridad Tributaria; 2) La existencia de vicios de nulidad de la vista de cargo; 3) Si es evidente la vulneración al principio de verdad material, 4) Si es evidente que se depuró incorrectamente crédito fiscal y 5) Si resulta incorrecta la calificación de la conducta por omisión de pago.

#### V. De la problemática planteada.

El motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, referidas a la violación al derecho al debido proceso establecido en el art. 115 de la C.P.E., pues el demandante considera que al haberse anulado la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0244/2013 y emitido una nueva que también fue impugnada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria debió pronunciarse sobre todos y cada uno de los agravios señalados en el recurso interpuesto, en razón a que todos los actos posteriores quedaron sin efecto, agravios consistentes en: 1) Ilegal consideración y rechazo de la prescripción de las acciones de la Autoridad Tributaria; 2) La existencia de vicios de nulidad de la vista de cargo; 3) Si es evidente la vulneración al principio de verdad material, 4) Si es evidente que se depuró incorrectamente crédito fiscal y 5) Si resulta incorrecta la calificación de la conducta por omisión de pago.

VI. Análisis de la problemática planteada. Que siendo esos los antecedentes del caso de autos, efectuada la revisión correspondiente se arriba a las siguientes conclusiones:

1.- La decisión que adoptó la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1741/2013 de 23 de septiembre, fue anular obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0244/2013 de 19 de abril, inclusive, a fin de que se emita una nueva resolución de alzada en la cual la ARIT se pronuncie sobre todos los aspectos de fondo planteados en el recurso de alzada respecto a la depuración del crédito fiscal.

2.- Sin embargo, en forma contradictoria y pese a haberse dispuesto la reposición de obrados hasta el vicio más antiguo anulando la citada resolución de alzada que revocó en parte la resolución determinativa, una vez emitida la Resolución de Recurso de Alzada N° 0884/2013 de 16 de diciembre, la cual se pronunció sobre todos los agravios contenidos en el recurso de alzada deducido por la Compañía recurrente, aunque transcribiendo los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1741/2013 de 23 de septiembre, que contiene también pronunciamiento de fondo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución AGIT-RJ 0612/2014 de 21 de abril, ahora impugnada, sin mayor fundamentación se negó a resolver los agravios expuestos por la empresa en el recurso jerárquico interpuesto, señalando que esa instancia se encuentra impedida de emitir pronunciamiento sobre aspectos denunciados en el recurso, sin que previamente exista una resolución de alzada que verse sobre los mismos, de lo contrario se vulneraría la doble instancia, indicando además que debe tenerse presente que, en caso de que alguna de las partes no se encuentre de acuerdo con la decisión adoptada por la resolución jerárquica, se encuentra facultada para acudir a la revisión judicial por la vía de la demanda contencioso administrativa, por cuanto la citada resolución jerárquica que anuló la resolución de alzada quedó firme; sin embargo la Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró que por la nulidad de obrados dispuesta, dicha resolución de alzada resultó inexistente y sin efecto legal alguno, determinación que favorecía a la empresa recurrente, razón por la cual no fue impugnada en el entendido que se pronunciaría nueva resolución que observe el principio de congruencia, por lo que al haberse emitido la nueva resolución de alzada que confirmó la resolución determinativa, con los fundamentos de la citada Resolución de Recurso Jerárquico, la empresa recurrente se encontraba habilitada para impugnar dicha decisión.

3.- Que el art. 211 de la L. N° 2492, prevé que las resoluciones se dictarán en forma escrita y serán fundamentadas, debiendo contener la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas. Por otra parte, el art. 212 de la L. N° 2492, establece que las resoluciones que resuelvan los recursos de alzada y jerárquico, podrán ser revocatorias totales o parciales del acto recurrido; confirmatorias; o anulatorias, con reposición hasta el vicio más antiguo. En ese marco, se tiene que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1741/2013, en su parte resolutive anuló la Resolución de Recurso de Alzada N° ART-SCZ/RA 0244/2013, por consiguiente la invalidó, es decir, la dejó sin efecto.

4.- En consecuencia, al no haber ajustado sus actos a las previsiones contenidas en la normativa citada precedentemente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria vició de nulidad el acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0612/2014 de 21 de abril, porque decidió no resolver las cuestiones planteadas en el recurso jerárquico interpuesto por la empresa recurrente, cuando lo que correspondía era emitir pronunciamiento sobre todos y cada uno de los agravios contenidos en el recurso jerárquico, por las razones expuestas precedentemente.

En consecuencia, siendo evidente la vulneración del derecho a la defensa y al debido proceso, consagrados en el art. 115 de la C.P.E., corresponde acoger la pretensión de la empresa demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Compañía Azucarera San Aurelio S.A., y, en su mérito, NULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0612/2014 de 21 de abril, pronunciada por la Autoridad General de

Impugnación Tributaria y en consecuencia, se dispone que la indicada autoridad emita un nuevo pronunciamiento que resuelva expresamente los agravios contenidos en el recuso jerárquico interpuesto.

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

Devuélvase los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzman.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



647

**Empresa Pública Estratégica Boliviana de Aviación (BoA) c/  
Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 15 a 17 vta., en la que el representante legal de la Empresa Pública Nacional Estratégica Bolivia de Aviación (BoA) impugna la R.M. N° 151 emitida el 16 de junio de 2014 por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, la contestación de fs. 26 a 31 vta., citación de Freddy Martín Bobaryn López como tercero interesado, réplica de fs. 78 a 79 vta., dúplica de fs. 97 a 99, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante señaló que el 25 de mayo de 2013, el pasajero Freddy Martín Bobaryn López pactó una relación contractual con BoA para realizar viaje desde la ciudad de Santa Cruz de la Sierra con destino final la ciudad de La Paz transportando un equipaje de 7 kilos bajo custodia de la empresa, una vez que el vuelo llegó a destino final, la empresa no recibió reclamo alguno y tampoco detectó equipaje faltante o sobrante. El 13 de junio de 2013, presentó una carta a BoA solicitando el resarcimiento por la pérdida de su equipaje.

Mediante Auto ATT-DJ-A-ODE-TR 0162/2013 de 7 de agosto de 2013, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes (ATT) formuló cargos contra Bolivia de Aviación respecto a una supuesta pérdida de equipaje del usuario Freddy Martín Bobaryn López, la empresa respondió señalando que el pasajero se retiró del aeropuerto sin haber llenado el formulario de reclamación por pérdida de equipaje y que presentó su reclamación diecinueve días después de su arribo a destino.

Con Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-R.A. N°-ODE-TR 0217/2013 de 24 de octubre, la ATT rechazó la reclamación presentada por el usuario amparando tal determinación en el art. 64 del D.S. N° 0285 de 9 de septiembre de 2009; sin embargo, la misma autoridad con Resolución Regulatoria ATT-DJ-R.A. N° TR 0024/2014 de 17 de enero, la ATT aceptó el recurso de revocatoria planteado por el usuario y declaró fundada la reclamación condenando a BoA a indemnizar la suma de DEG 1.000, equivalentes a Bs 10.525.71; al tipo de cambio de ese entonces. Por último, con R.M. N° 151 de 16 de junio de 2014, en grado jerárquico, se rechazó el recurso interpuesto por la empresa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que en la resolución impugnada en el presente proceso, se evidencia la inadecuada y sesgada aplicación de la ley cuando lo que en realidad correspondía era aplicarla. En ese marco señaló que el art. 64 del D.S. N° 0285 prescribe que el transportador deberá atender la reclamación por destrucción, retraso, saqueo o pérdida del equipaje facturado, siempre que sea presentada por el pasajero antes de abandonar el aeropuerto y solicitar el llenado del formulario de parte de irregularidad percibida, documento que será proporcionado por el transportador aún si se establece que no es responsabilidad suya. Una vez recibido el PIR, el transportador iniciará el rastreo del equipaje y procederá a la indemnización, en caso de declarar la pérdida. La responsabilidad del transportador por el equipaje se establecerá según se estipula en los convenios internacionales vigentes en el Estado Plurinacional de Bolivia.

Apuntó la indebida aplicación de la ley en sede administrativa porque con base en la norma citada precedentemente se pone de manifiesto que si el pasajero advirtió que su equipaje no llegó junto a él debió presentar su reclamo antes de salir del aeropuerto, pero no lo hizo porque su equipaje no se perdió. Si advirtió que su equipaje no llegó junto a él, debió comunicar ese hecho al operador y solicitar el llenado del formulario (PIR) per tampoco lo hizo porque su equipaje no se perdió.

De haber sido efectiva la pérdida del equipaje y cumplirse con el procedimiento descrito en los puntos anteriores, el límite de responsabilidad será de acuerdo al Convenio de Varsovia de 1929, al que se adhirió Bolivia con L. N° 1759 de 26 de febrero de 1997 y que se encuentra inserto en el contrato de transporte de BoA adjunto a la demanda, en cual establece el límite de responsabilidad en \$. 20.- por kilogramo, por lo que en el peor de los casos, la empresa tendría que haber pagado la suma de \$. 140.- por 7 kilos de equipaje. Conforme con el art. 100 de la L. N° 2902 (Ley de Aeronáutica Civil de Bolivia), el contrato de transporte aéreo de pasajeros puede ser probado por escrito, mediante el billete de pasaje como documento que debe contener los derechos y obligaciones de las partes. En el contrato de BoA se ha establecido como límite de responsabilidad para el caso de extravío de equipajes, la suma de \$. 20.- por kilogramo transportado, concordante con la conversión de montos fijado por el Convenio de Varsovia y el art. 63 del D.S. N° 0285, que dentro de los parámetros de conversión de moneda resultan ser 17 DEG por kilogramo reconocido en la L. N° 2902 y no como la suma de DEG 1.000.

Apunto que algo muy importante que debió tomarse en cuenta es que de acuerdo a normas internacionales aplicables al transporte de pasajeros y carga por vía aérea, la responsabilidad es limitada cuando no hay declaración expresa y especial y que el monto de DEG 1.000 que fija el art. 131 de la L. N° 2902, es el monto máximo que se puede pagar, lo que no significa que no pueda pagarse menos.

Señaló también, que la ATT no ha tomado en cuenta las resoluciones dictadas por la Superintendencia de Transportes.

### I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se deje sin efecto alguno la R.M. N° 151 de 16 de junio de 2014 y todos los actuados que dieron lugar a la ilegal y arbitraria resolución.

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

El Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 13 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 26 a 31 vta., en el que efectuando una remembranza de los antecedentes del proceso sancionatorio y del marco normativo que considera aplicable, señaló que el operador no demostró que cumplió con la obligación de informar al usuario de su derecho a llenar el PIR establecida en el art. 214-h) del Reglamento de Protección de los Derechos del Usuario de los Servicios Aéreo y Aeroportuario, aprobado con D.S. N° 0285, por lo que el reclamante no pudo accionar el mecanismo normativamente aplicable para que el transportista solucione la contingencia sufrida.

Por otra parte, de conformidad con el art. 55-II del Reglamento aprobado con D.S. N° 27172, el usuario puede presentar su reclamación dentro de los 20 días del conocimiento del hecho, acto u omisión que la motiva por lo que BoA no puede soslayar su responsabilidad por la debida custodia y entrega del equipaje al usuario por el hecho de que no llenó el PIR, considerando que fue su omisión en informarlo debidamente de ese derecho la que ocasionó que el PIR no se llenara a partir de lo cual, el interesado optó por presentar su reclamación directa ante la empresa a objeto de que se reconozca su derecho a que su equipaje le sea restituido en el estado en que fue entregado al operador.

Recordó que en materia de reclamaciones administrativas la carga de la prueba es del operador, destacándose que BoA no desvirtuó la pretensión de que el usuario no presentó el PIR porque no fue informado de ese derecho por el operador, resaltándose que la empresa debiera contar con mecanismos que acrediten que informa adecuadamente a los usuarios de sus derechos, particularmente en lo relativo al llenado del PIR.

En la revisión de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-R.A. N° TR 0024/2014 de 17 de enero de 2014, se evidencia que en el num. 4-1 de su punto considerativo cuarto se efectuó un análisis sobre las pruebas aportadas por el operador haciendo mención expresa al talón de equipaje presentado para concluir que tales pruebas no desvirtúan la procedencia de la reclamación interpuesta. Destacó que en el referido num. 4-1. de dicha resolución la ATT analizó las pruebas aportadas, haciendo mención expresa al talón de equipaje presentado para concluir que tales pruebas no desvirtuaron la procedencia de la reclamación interpuesta por lo que no resulta evidente que no se hubiera efectuado dicho análisis.

Reiterando el hecho que de BoA no demostró que el equipaje fue entregado al usuario y que este no presentó ninguna reclamación al respecto, señaló respecto a la afirmación relativa la inadecuada y sesgada aplicación de la ley que hubiera desembocado en su interpretación y no en su aplicación, reiteró que en el marco de lo señalado en la R.M. N° 151 que si bien de conformidad con el art. 2 del Reglamento aprobado con D.S. N° 0285, el PIR se constituye en el instrumento con el que se puede realizar el reclamo correspondiente por cualquier incidencia ocurrida con el equipaje registrado o declarado y para que pueda hacerse valer el reclamo y su tramitación por el transportador aéreo y que este, conforme dispone el art. 64-I del señalado reglamento, debe llevar antes de abandonar el aeropuerto, en el caso, el operador no demostró que cumplió con su obligación de informar al usuario de su derecho a llenar el referido PIR establecida en el art. 24-h) del Reglamento de Protección de los Derechos del Usuario de los Servicios Aéreo y Aeroportuario aprobado con D.S. N° 0285, a partir de lo cual se evidencia que el pasajero vio limitado su derecho a reclamar la pérdida de su equipaje por causa atribuible al operador.

Respecto a que si el pasajero advirtió que su equipaje no llegó junto a él debió reclamar antes de abandonar el aeropuerto, comunicar al operador y solicitar el llenado del formulario PIR pero no lo hizo porque simplemente su equipaje no se perdió, tales aseveraciones no fueron demostradas por la demandante, advirtiéndose que la falta de llenado del PIR se produjo porque el operador no informó al pasajero de su derecho por lo que la aseveración de la empresa resulta totalmente infundada.



En cuanto a que únicamente procede la aplicación del art. 131 de la L. N° 2902, en caso de que no pueda determinarse el peso del equipaje extraviado, a que la indemnización aplicable sería de \$us. 20.- por kilogramo y a que las autoridades administrativas condenan a BoA al pago por concepto de indemnización de la suma de DEG 10.000 sin considerar el peso real del equipaje, pese a que cursa en antecedentes del proceso el talón de equipaje con el dato 1 pieza con 7 kilos, tales aseveraciones no fueron demostradas en sede administrativa por la demandante, a quien le corresponde la carga de la prueba.

En relación a que el contrato de transporte aéreo de pasajeros puede ser probado por escrito mediante el billete del pasaje, destacándose que el operador cuenta con un contrato de adhesión para el transporte de pasajeros, en cuyo acápite referido al aviso sobre limitaciones de responsabilidad por equipaje se establece como límite de responsabilidad para extravío de equipajes la suma de \$us. 20.- por kilogramo transportado, debe decirse que tal extremo no fue probado por la demandante. Agregó que la documental adjunta a la demanda no fue presentada en sede administrativa.

Respecto a la que la responsabilidad es limitada cuando no hay declaración expresa y especial, destacándose que el monto de DEG 10.000 que fija el art. 131 de la L. N° 1902, establece como límite máximo de responsabilidad dicho importe admitiendo que se pague menos, señaló que tales parámetros de indemnización cuyo máximo es de DEG 10.000 se encuadra perfectamente en las determinaciones legales aplicables, lo que no sucedería si se impusiese un monto mayor, lo que no ocurrió en el caso de controversia.

Apuntó que la demandante no precisó a qué fallos de la ATT se refiere y rechazó que la controversia se origine en una mala interpretación y aplicación de la ley.

#### II.1. Petitorio.

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

#### III. De la problemática planteada.

En autos, la empresa demandante solicita se deje sin efecto alguno la R.M. N° 151 de 16 de junio de 2014 y todos los actuados que dieron lugar a que considera ilegal y arbitraria resolución porque considera que:

1. Existió inadecuada y sesgada aplicación de la ley cuando lo que en realidad correspondía era aplicarla porque el art. 64 del D.S. N° 0285 prescribe que el transportador deberá atender la reclamación por destrucción, retraso, saqueo o pérdida del equipaje facturado, siempre que sea presentada por el pasajero antes de abandonar el aeropuerto y solicitar el llenado del formulario de Parte de Irregularidad Percibida (PIR), documento que será proporcionado por el transportador aún si se establece que no es responsabilidad suya. En el caso, el pasajero no advirtió que su equipaje no llegó junto a él y no presentó ningún reclamo antes de salir del aeropuerto, pero no lo hizo porque su equipaje no se perdió.

2. En caso de que hubiera sido efectiva la pérdida del equipaje y cumplirse con el procedimiento descrito en los puntos anteriores, el límite de responsabilidad será, de acuerdo al Convenio de Varsovia de 1929, al que se adhirió Bolivia con L. N° 1759 de 26 de febrero de 1997 y que se encuentra inserto en el contrato de transporte de BoA adjunto a la demanda, la suma de \$us. 20.- por kilogramo, por lo que en el peor de los casos, la empresa tendría que haber pagado la suma de \$us. 140.- por 7 kilos de equipaje. Conforme con el art. 100 de la L. N° 2902 (Ley de Aeronáutica Civil).

3. Que debió tomarse en cuenta que de acuerdo a normas internacionales aplicables al transporte de pasajeros y carga por vía aérea, la responsabilidad es limitada cuando no hay declaración expresa y especial y que el monto de DEG 1.000 que fija el art. 131 de la L. N° 2902, es el monto máximo que se puede pagar, lo que no significa que no pueda pagarse menos.

4. Señaló también, que la ATT no ha tomado en cuenta las resoluciones dictadas por la Superintendencia de Transportes.

Por su parte, la autoridad demandada aduce que el art. 2 del Reglamento aprobado con D.S. N° 0285, define el Parte de Irregularidad Recibida – PIR como el formulario que permite realizar el reclamo correspondiente, requisito necesario para hacer valer el reclamo y su tramitación por el transportador aéreo. Por su parte, el art. 24-h) del mismo Reglamento reconoce el derecho del pasajero a recibir información confiable sobre los procedimientos para reportar demoras y/o daños en su equipaje antes de abandonar el área de desembarque. Además de que el art. 64-I de la misma reglamentación, determina que el transportador debe atender la reclamación siempre que sea presentada por el pasajero antes de abandonar el aeropuerto.

Añadió que el art. 134 de la L. N° 2092, determina que en caso de pérdida total del equipaje, la protesta deberá ser efectuada en el plazo de 7 días a partir de la fecha en que el transportador comunique al propietario del equipaje que se ha producido la pérdida.

Que en atención al marco normativo concluyó que el BoA incumplió la normativa relativa a la información que debe proporcionar al usuario ocasionando que no pudiera accionar los procedimientos aplicables, destacándose que de conformidad con el art. 55-II del D.S. N° 27172, el usuario debe presentar su reclamación dentro de los veinte días del conocimiento del hecho. Además que la carga de la prueba corresponde al operador.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de antecedentes administrativos evidencia lo siguiente:

1. Que el hecho que dio origen al presente proceso consiste en que el 25 de mayo de 2013, el pasajero Freddy Martín Bobaryn López viajó de Santa Cruz de la Sierra a La Paz en el vuelo OBO673 y que conforme señala la nota de fs. 1 de la carpeta de antecedentes con la que el usuario inició la reclamación administrativa por pérdida de equipaje, al llegar al aeropuerto de destino, el pasajero quedó esperando su

maleta la cual no apareció. La indicada misiva señala también que el 13 de junio de 2013, presentó reclamación directa en la oficina ODECO de BoA sin respuesta hasta esa fecha.

Como resultado de dicha reclamación la ATT solicitó a la empresa información y además remitió la propuesta de avenimiento entre las partes.

2. Con ese antecedente se emitió el Auto ATT-DJ-A-ODE-TR 0162/2013 de 07 de agosto en el que se señala que el operador presumiblemente incumplió los principios de calidad y eficiencia al haber extraviado el equipaje del usuario y por ello formuló cargos contra BoA por la presunta comisión de la infracción establecida en el art. 39-V-i) de la Ley General de Transportes (L. N° 165 de 08 de diciembre de 1995) al haber vulnerado el art. 2 del D.S. N° 24718 de 08 de diciembre de 1995 (fs. 8 a 14).

3. Conforme al memorial de fs. 18, BoA respondió los cargos y adjuntó la documental que cursa de fs. 19 a 24. De igual modo la que corre de fs. 30 a 31.

4. Finalmente con Resolución Administrativa Regulatoria ATT-R.A. N°-ODE-TR 0217/2013 de 14 de octubre, se rechazó la reclamación administrativa planteada por Freddy Martín Bobaryn Lopez por ser manifiestamente infundada (fs. 36 a 39).

5. En conocimiento del recurso de revocatoria planteado por el usuario la ATT con Auto ATT-DJ-A TR 0356/2013 de 06 de diciembre, abrió término probatorio y con relación a BoA ordenó la presentación de la siguiente documentación:

a) Manifiesto de equipaje facturado o su equivalente correspondiente al día del incidente mediante el cual se demuestre la cantidad de equipajes a bordo y el que llegó a destino.

b) Informe sobre el reporte de equipajes faltantes o sobrantes del día del incidente.

c) Respuesta a la reclamación directa con fecha de notificación al recurrente.

d) Números telefónicos usados para contactar a los usuarios en caso de reclamaciones, avenimientos, etc.

e) Extracto de llamadas recibidas el 26 de mayo de 2013 correspondientes al número asignado a Israel Valencia (Encargado de Equipajes Lost and Found de La Paz) o la línea utilizada para comunicarse con los usuarios.

6. Posteriormente se pronunció la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-R.A. N° TR 0024/2014 de 17 de enero, que dando cuenta de que BoA no presentó las pruebas solicitadas y tampoco justificó la imposibilidad de envío de las mismas, determinó revocar el acto administrativo recurrido y declarar fundada la reclamación administrativa y ordenó el pago de la suma de 1.000 DEG a favor del usuario.

7. BoA presentó el recurso jerárquico de fs. 77 a 78, el cual fue rechazado con la resolución impugnada, dando origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia. A fs. 92 cursa la citación a Freddy Martín Bobaryn López, convocado al proceso como tercero interesado, quien no se apersonó.

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

I. En relación a la denunciada existencia de inadecuada y sesgada aplicación de la ley porque el art. 64 del D.S. N° 0285 prescribe que el transportador deberá atender la reclamación por destrucción, retraso, saqueo o pérdida del equipaje facturado, siempre que sea presentada por el pasajero antes de abandonar el aeropuerto y solicitar el llenado del formulario de Parte de Irregularidad Percibida (PIR), de acuerdo a la documental que cursa a fs. 9 y 9 vta., del expediente, la entidad demandante es un empresa pública nacional estratégica creada por D.S. N° 29318 con el objeto de explotar servicios de transporte aéreo regular y no regular, interno e internacional de pasajeros, carga y correo, así como la explotación de cualquier servicio colateral. Se encuentra bajo la tuición del Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.

Como prestador del servicio de transporte de pasajeros, carga y correo su actividad se encuentra regulada por la L. N° 165 de 16 de agosto conforme al mandato del art. 150.

Ahora bien, en cuanto a la protección de los derechos del usuario de los servicios aéreo y aeroportuario, el Reglamento aprobado con D.S. N° 285 de 09 de septiembre de 2009, prevé los siguientes aspectos que son relevantes para la presente resolución:

Art. 52.- (Transporte de equipaje) El pasajero tiene derecho a transportar consigo y en el mismo vuelo, la cantidad de equipaje y peso establecidos por el transportista; salvo casos de fuerza mayor en que éste se viera obligado a rezagar equipaje, situación que deberá ser comunicada oportunamente al pasajero. Por su parte, el pasajero deberá marcar su equipaje con su nombre, país, ciudad y número de teléfono, a fin de identificarlo en caso de pérdida del talón o por cualquier otra circunstancia.

Art. 63.- (Extravío, demora, pérdida de contenido y/o daño) Si al arribar a destino, el equipaje no llegara junto al pasajero, se encontrara dañado o se verifica que no contiene todo lo embarcado, el pasajero tiene derecho a las indemnizaciones previstas en los Convenios del Sistema de Varsovia o aquellos que los sustituyan.

Art. 64.- (Reclamos por problemas en el transporte de equipaje) El transportador deberá atender la reclamación por destrucción, retraso, saqueo o pérdida del equipaje facturado, siempre que ésta sea presentada por el pasajero dentro de los siguientes términos:

I. Antes de abandonar el aeropuerto y en cualquiera de los casos de destrucción, retraso, saqueo o pérdida del equipaje facturado, el pasajero deberá comunicar este extremo al operador y solicitar el llenado del Formulario de Parte de Irregularidad Recibida - PIR, documento que deberá ser proporcionado por el transportador, aún si luego se establece que no es responsabilidad suya. Una vez recibido el PIR, el transportador iniciará el rastreo del equipaje y procederá a la indemnización, en caso de declarar la pérdida.

II. La responsabilidad del transportador por el equipaje se establecerá según se estipula en los convenios internacionales vigentes en el Estado Plurinacional de Bolivia.

III. En caso de que no se pueda determinar el peso del equipaje extraviado, se aplicará lo dispuesto en el art. 131 de la L. N° 2902. La recepción del equipaje registrado y/o facturado sin observación por parte del pasajero, constituye presunción salvo prueba en contrario, que el mismo ha sido entregado en buen estado y de conformidad con el contrato de transporte.

El transportista no será responsable por el daño, en la medida que éste se deba a la naturaleza, defecto o vicio propio del equipaje.

La norma glosada permite concluir que en caso de extravío del equipaje, el pasajero debe comunicar la pérdida al operador y solicitar el llenado del Formulario de Parte de Irregularidad Recibida – PIR antes de abandonar el aeropuerto, formalidad que da inicio al procedimiento de reclamo que debe ser atendido por el operador mediante el rastreo del equipaje y concluye eventualmente con la indemnización si se declara la pérdida.

En caso de no atenderse el reclamo, se abre el procedimiento de reclamo del usuario señalado en el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE, aprobado con D.S. N° 27172 de 15 de septiembre de 2003 que prevé una primera etapa denominada reclamación directa (art. 54) que se efectúa ante la Oficina de Atención al Consumidor de la empresa por la existencia de deficiencia en la prestación del servicio dentro de los veinte días del conocimiento del hecho, acto u omisión que la motiva. Los arts. 57 y 58 de la norma en estudio señala que la empresa o entidad regulada resolverá la reclamación en el plazo establecido en las normas vigentes del sector pronunciándose por la procedencia o improcedencia de la reclamación dejando constancia escrita de su decisión. La empresa o entidad regulada comunicará al reclamante la resolución que decide la reclamación dentro de los cinco días siguientes a su pronunciamiento, informando al reclamante, en caso de ser improcedente su reclamación, sobre su derecho a presentarla en la correspondiente Superintendencia, correspondiendo la carga de la prueba al operador.

La segunda etapa se denomina reclamación administrativa (art. 59) y se abre cuando la empresa o entidad regulada declara improcedente la reclamación o no la resuelve dentro del plazo establecido al efecto, el usuario o un tercero por él, podrán presentarlo a la Superintendencia competente, en el plazo de 15 días, de manera escrita o verbal, por cualquier medio de comunicación, acreditando que con anterioridad realizó la reclamación directa mediante la presentación del número asignado en la empresa o entidad regulada o, en su defecto, expresando las razones que hubieran impedido obtenerlo.

Conforme con la previsión del art. 60, el Superintendente, dentro de los 10 días siguientes a la presentación de la reclamación, podrá adoptar todas las medidas que considere convenientes para solucionar la reclamación, incluyendo el avenimiento entre partes. El art. 61 señala que en caso de no considerarse procedente el avenimiento, o de no lograrse el mismo entre las partes, la Superintendencia, en un plazo máximo de 5 días, se pronunciará sobre:

a) El rechazo de la reclamación cuando sea manifiestamente infundada; no corresponda a la competencia de la Superintendencia; se hubiera presentado a la empresa o entidad regulada fuera del plazo establecido; o se lo hubiera presentado de manera directa a la Superintendencia; o

La formulación de cargos contra la empresa o entidad regulada, caso en el que corre traslado a la empresa o entidad regulada para que los conteste y acompañe la prueba relacionada con la reclamación del usuario, dentro de los 7 días siguientes a su notificación. En caso de abrirse un término de prueba, la carga de la prueba es del operador.

Siguiendo estrictamente el marco normativo glosado precedentemente, en el caso del pasajero Freddy Martín Bobaryn Lopez, usuario del servicio de transporte aéreo brindado por la empresa BoA, se tiene que al abordar el vuelo Santa Cruz de la Sierra - La Paz el día 25 de mayo de 2013, consignó equipaje tal como se evidencia del talón que le fuera entregado (fs.19 del anexo de antecedentes administrativos) en el que consta 1 pieza de 7 kilogramos. No existe constancia alguna de que hubiera presentado algún reclamo al operador respecto a la pérdida de su equipaje antes de salir del aeropuerto de La Paz, conforme se evidencia del informe de fs. 20 del mismo anexo.

Posteriormente, el 11 de junio de 2013, solicitó a la empresa el resarcimiento de la integridad de su equipaje por extravío atribuible a la aerolínea (fs.2). Finalmente, presentó reclamación administrativa por pérdida de equipaje a la ATT iniciándose así la segunda etapa del procedimiento sin haber cumplido ninguna de las anteriores; es decir, sin que el pasajero hubiera observado su deber legal de presentar reclamo antes de salir del aeropuerto y sin que hubiera planteado ante la Oficina del Consumidor de BoA la reclamación directa prevista por el art. 54 del D.S. N° 27172; por consiguiente, la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-R.A. N°-ODE-TR 0217/2013 de 14 de octubre, fue correcta al rechazar la reclamación administrativa planteada por Freddy Martín Bobaryn López.

Consecuentes con dicho razonamiento que emerge del análisis de la normativa aplicable en la materia y de los hechos reflejados en el expediente, se concluye también, que el criterio de la autoridad demandada es erróneo porque es evidente que el art. 64-I del Reglamento de Protección de los Derechos del Usuario de los Servicios Aéreo y Aeroportuario, aprobado con D.S. N° 0285 de 9 de septiembre de 2009, establece como deber del usuario del servicio que sufra la destrucción, retraso, saqueo o pérdida de su equipaje facturado el presentar la reclamación correspondiente antes de abandonar el aeropuerto y solicitar el llenado del Formulario de Irregularidad Recibida, lo que no ocurrió en el caso de autos. Al no existir constancia de haberse presentado algún reclamo mal puede afirmarse que la empresa incumplió su deber de información de los procedimientos o del llenado del PIR. La resolución impugnada en el proceso no expresa claramente la razón por la que considera que los informes presentados por BoA no reflejan la verdad.

En cuanto a la disposición del art. 134 de la L. N° 2092 de 29 de octubre de 2004, con la que la autoridad demandada justifica su decisión, se tiene que señala: "... En caso de pérdida total, resultado de un extravío, desaparición o destrucción, la protesta deberá ser hecha en los mismos plazos pero contados a partir de la fecha en que el transportador comunique al propietario del equipaje, al remitente o al destinatario de la carga, que se ha producido la pérdida. En caso de retraso en la entrega, la protesta deberá ser hecha en los mismos plazos, contados de la siguiente manera:

a) Equipajes transportados en la misma aeronave que el pasajero, a partir de la fecha de arribo del pasajero al aeródromo de destino.

b) Equipajes no acompañados o carga, a partir de la fecha en que el transportador informe al propietario o destinatario el arribo de los equipajes o de la carga.

La protesta podrá hacerse por reserva consignada en el documento de transporte o por escrito y de manera fehaciente en los plazos previstos en este artículo. La falta de protesta en los plazos previstos hace inadmisibles toda acción contra el transportador, salvo en el caso de fraude de éste...”.

La glosa que precede permite concluir que dicha norma no es incompatible con el citado art. 64-I del Reglamento aprobado en forma posterior por el D.S. N° 0285, puesto que cuando la empresa comunica el extravío, desaparición o destrucción el usuario tiene siete días para presentar su protesta los cuales se computan a partir de dos momentos que dependen del transporte en la misma aeronave o de equipajes no acompañados o carga; por tanto, se trata del caso en que la empresa da el aviso y no del supuesto de que sea el pasajero quien dé aviso de la pérdida.

Finalmente, la autoridad demandada sostiene también que el BoA incumplió la normativa relativa a la información que debe proporcionar al usuario ocasionando que no pudiera accionar los procedimientos aplicables, destacándose que de conformidad con el art. 55-II del D.S. N° 27172, el usuario debe presentar su reclamación dentro de los veinte días del conocimiento del hecho. Además que la carga de la prueba corresponde al operador. Sobre el punto, es evidente que la empresa demandante ha demostrado que no existió ningún reporte en aeropuerto respecto a la pérdida del equipaje del usuario. Además se tiene también, conforme se explicó precedentemente, el plazo de veinte días se habilita para presentar la reclamación directa en los casos en los que el operador no atienda la reclamación presentada en el formulario PIR.

Se tiene presente que los derechos del usuario son protegidos con normas legales que prevén los pasos y las condiciones en que esta se acciona, formalidades que tienen trascendencia y resguardan el derecho tanto de los usuarios como de los operadores de los servicios.

La fundación precedente permite concluir que la empresa demandante ha demostrado su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando PROBADA la demanda planteada por la Empresa Pública Nacional Estratégica Boliviana de Aviación BoA y, en su mérito, se revoca la R.M. N° 151 emitida el 16 de junio de 2014, así como la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-R.A. N° TR 0024/2014 de 17 de enero y se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-R.A. N°-ODE-TR 0217/2013 de 14 de octubre.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



648

**Jhonny Fernando Burgoa Arzabe c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 22, en la que Jhonny Fernando Burgoa Arzabe impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0828/2014 emitida el 3 de junio de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 74 a 79, apersonamiento y contestación de fs. 130 a 132 vta., presentada por la Administración Tributaria convocada al proceso como tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que el 22 de julio de 2013 fue notificado con la R.A. N° 23-00542-13 de 25 de junio de 2013 y el Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-0436613 de 8 de julio de 2013, con los que, atribuyéndole una conducta dolosa, se ha dispuesto

derivar la ejecución tributaria en su contra para que responda subsidiariamente por los adeudos tributarios de la empresa Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda.

Ante dicho acto y en plazo legal presentó oposición a tal determinación ejerciendo su derecho a la defensa en el marco de los argumentos y acusaciones expresados a objeto de demostrar que se trataba de una medida no solamente extemporánea sino también, infundada.

Posteriormente fue notificado con la Resolución Administrativa de Derivación de Acción 2300800-13 de 16 de septiembre de 2013, acto administrativo que incorporó como argumento el análisis de los Estados Financieros que no consta ni forma parte del Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13, contra el cual presentó sus descargos; de manera que el cargo no se le hizo conocer de manera objetiva y oportuna en flagrante violación del debido proceso en su elemento del derecho a la defensa. Además, observó que la presentación de declaraciones juradas fuera de plazo es una infracción formal y no implica la actuación dolosa del representante legal. Además de observaciones a los Proveídos de Ejecución Tributaria, observó la prescripción de las facultades de la Administración Tributaria.

En relación al recurso jerárquico planteado señaló que la autoridad demandada se pronunció y resolvió expresamente con relación a la inexistencia del cargo "Análisis de los Estados Financieros y con relación a la extemporaneidad de la derivación de la acción y prescripción de las facultades de sancionar y ejecutar al representante legal, la AGIT determinó anular la resolución de alzada para que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emita pronunciamiento.

#### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución jerárquica ha contravenido la ley, específicamente lo dispuesto por el art. 68-1 de la Ley de Procedimiento Administrativo y vulnerando los principios administrativos de eficacia, economía, simplicidad y concentración de actos administrativos señalados por el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) que son de obligatoria aplicación por mandato del art. 200 del Cód. Trib. Boliviano.

Acusó la vulneración de los derechos fundamentales y principios informadores del ordenamiento jurídico (debido proceso en los siguientes elementos: principio de legalidad, seguridad jurídica y de aplicación de la norma más favorable).

Puntualmente señaló la contravención del art. 68-1 de la Ley de Procedimiento Administrativo el momento en que la AGIT ha dispuesto que la ARIT dicte una nueva resolución cuando debió ser la instancia que resuelva la controversia sin mayores dilaciones independientemente de la amonestación al inferior y así también vulneró los principios de eficacia, economía, simplicidad y celeridad previstos por el art. 4 de la LPA porque en conocimiento pleno de los fundamentos del recurso jerárquico debió pronunciarse sobre la extemporaneidad de la derivación de la acción y prescripción de las facultades de sancionar y ejecutar al representante legal omitida por el inferior antes de anular la resolución de alzada dilatando la causa y generando dualidad de demandas; en otras palabras, si la AGIT identificó un vicio de carácter formal en la resolución de alzada que ameritaba su anulación, jamás debió pronunciarse y resolver parcialmente sobre la controversia hasta que la ARIT emita la nueva resolución de alzada, evitando que en un mismo expediente y/o proceso existan dos resoluciones jerárquicas pasibles de demandas contencioso-administrativa. Por los motivos expuestos, la resolución jerárquica es nula.

Bajo el epígrafe "De la flagrante violación de principios administrativos" señaló que debió resolverse la controversia elevada a su conocimiento y jamás devolverla al inferior en grado para que dicte una nueva resolución infringiendo el principio de sometimiento pleno a la LPA, en agravio a la legalidad y la seguridad jurídica que hacen al debido proceso constitucionalmente garantizado.

Añadió que independientemente, resulta altamente contradictorio que la AGIT disponga la anulación de la resolución de alzada para que se emita una nueva y se pronuncie y resuelva la controversia de manera parcial, en flagrante contravención de los principios administrativos enunciados, correspondiente incluir también el de concentración de los actos de la administración pública como vulnerado.

Producto de dicha irregularidad, se generará un nuevo recurso jerárquico y una nueva demanda contencioso-administrativa inmersos en un mismo expediente y resolviendo cuestiones análogas, generando posibles duplicidades, contradicciones y obscuridades susceptibles de anulación, dilatando de manera completamente innecesaria la causa y generando incertidumbre no solo al administrado sino a la misma administración tributaria que deberá condicionar sus actos a los resultados de ambos procesos.

Añadió que sin admitir que sea lo correcto, jurídicamente razonable hubiese sido que la AGIT sin pronunciarse y sin resolver parcialmente sobre la controversia anule la resolución jerárquica para que la ARIT dicte una nueva para luego recién resolver la controversia íntegramente y en unidad de acto, empero con la irrazonable resolución parcial de la controversia, la AGIT ha motivado la interposición de la presente demanda en virtud de los agravios sufridos con la resolución jerárquica contexto que provocará que posteriormente se plantee una nueva acción contencioso-administrativa.

Acusó también la errónea valoración y apreciación de la prueba con relación a la indefensión denunciada en la instancia jerárquica y al efecto señaló que de acuerdo a procedimiento, el auto administrativo de derivación de acción constituye el acto en el que la Administración Tributaria funda la derivación de acción en hechos y en derecho contra el representante legal de una determinada empresa atribuyéndole una supuesta conducta dolosa y la responsabilidad subsidiariamente por adeudos tributarios impagos, otorgándole el plazo de veinte días para que se defienda y/o se descargue contra las acusaciones esgrimidas en ese documento.

Añadió que fue notificado con el auto administrativo de derivación de acción el que no aludía al Análisis de los Estados Financieros como fundamento de una presunta conducta dolosa y recién fue incluido en la Resolución Administrativa de Derivación de Acción por lo que no tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre ese punto.

El hecho expuesto deja en evidencia cierta la situación de indefensión en la que fue colocado con relación a un cargo sobre el que no tuvo la oportunidad de pronunciarse de manera objetiva en flagrante violación del debido proceso en su elemento del derecho a la defensa, viciando de nulidad el procedimiento de conformidad con lo dispuesto por el art. 36 de la LPA.

Apuntó que las pruebas del hecho denunciado son los propios actos de la Administración Tributaria, consistente en las dos resoluciones los cuales no fueron adecuadamente valorados por la AGIT en su resolución, pese a que fue advertido y reconocido por la Autoridad de Impugnación Tributaria empero desestimado bajo apreciaciones notoriamente parcializadas en contravención del art. 232 de la C.P.E.

Con la denominación "Prescripción de las facultades de sancionar y ejecutar al representante legal", citando el art. 59-1 del CTB, planteó que el sujeto pasivo obtiene la liberación de la obligación tributaria por la inacción del sujeto pasivo durante el lapso de 4 años computables en la forma prevista en el art. 60 de la misma disposición legal.

Añadió que está claro que la derivación de la acción constituye un procedimiento de carácter contravencional para establecer y atribuir la responsabilidad subsidiaria de un tercero ajeno y distinto al vínculo y/o relación jurídica tributaria prevista en el art. 13 del CTB y disponer el inicio de la ejecución tributaria en contra de este; en esa realidad, corresponde a la Administración Tributaria prever y considerar el término de la prescripción previsto en el art. 59 del CTB para dar inicio a la derivación de acción contra el presunto responsable subsidiario, toda vez que esa acción administrativa no puede estar librada al tiempo en observancia a los principios de certeza y seguridad jurídica que son pilares del ordenamiento jurídico tributario.

En ese sentido, le corresponde afirmar que las acciones de sancionar y ejecutar al representante legal de la extinta empresa Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda., han prescrito de conformidad con lo dispuesto por el art. 59 del CTB más aún cuando los supuestos hechos dolosos que se acusan corresponden a las gestiones 2006 y 2007, que han sido de pleno conocimiento de la Administración Tributaria por lo que no son sobrevinientes y demuestran la inacción del ente fiscal.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare disponga la revocatoria de la resolución jerárquica anulando obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13 de 08 de julio de 2013 o en su caso, se declare la prescripción del ejercicio de la facultad de sancionar o ejecutar.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 74 a 79, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que en la resolución jerárquica se dejó expresa constancia de que en el recurso jerárquico se habían planteado aspectos de forma y fondo, por lo que primero se analizaron los vicios de forma expuestos y en caso de no ser evidentes, se iban a analizar las cuestiones de fondo planteadas. Añadió que el sujeto pasivo, señaló la vulneración de sus derechos al debido proceso y a la defensa y asimismo, que la ARIT omitió pronunciarse sobre la extemporaneidad de la derivación de la acción y la prescripción sobreviniente, aspectos que fueron analizados en la resolución jerárquica.

Bajo ese contexto, se consideró que el 22 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al ahora demandante con la Resolución Administrativa 23-00542-13 de 25 de junio de 2013, en su calidad de Representante Legal del Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (GGIPS Ltda.), el mismo día, fue notificado con el Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13 de 8 de julio de 2013 en el que se le otorgó el plazo de veinte días para formular y presentar descargos u ofrecer pruebas que hagan a su derecho; el 9 de agosto de 2013 presentó memorial objetando la Resolución Administrativa 23-00542-13 mencionando que la Administración Tributaria no consideró los bienes que aún son propiedad de la empresa sobre los que no se efectuó acción alguna impidiendo se declare agotado el patrimonio de la empresa; que no se le puede atribuir una conducta dolosa; que la Administración Tributaria reitera los mismos conceptos expresados al emitir los PIET y que las Declaraciones Juradas presentadas oportunamente de buena fe, no pudieron ser pagadas por la iliquidez que atravesaba la empresa y no por orden suya de la que se infiera dolo.

El 01 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente al demandante con la Resolución Administrativa de Derivación de Acción 23-00800-13 de 16 de septiembre de 2013, en la que se evaluaron los argumentos de descargo ofrecidos por el recurrente conforme puede leerse de sus páginas 2 y 3, evidenciándose que tuvo conocimiento de la Resolución Administrativa que declaró agotado el patrimonio y/o la insolvencia del contribuyente GIPS Ltda., así como el Auto Administrativo de derivación de acción, mediante el que la Administración Tributaria pone en su conocimiento los hechos y antecedentes por los cuales considera que el representante legal de la empresa actuó con dolo, otorgándole plazo para presentar descargos, que fueron entregados y analizados por la Administración Tributaria, aspectos que fueron también analizados en la resolución jerárquica bajo el principio de congruencia por lo que no corresponden las alusiones del demandante cuando señala que se ingresó a considerar aspectos de fondo como se pretende tergiversar. Al efecto, transcribió el punto 1V.4.2. de la resolución jerárquica.

Continuó indicando que el demandante también señaló que en previsión de los preceptos legales contenidos en los arts. 143, 144, 195, 218 y 219 del Cód. Trib. Boliviano, que establecen el procedimiento de impugnación ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, reconocen la doble instancia; es decir, el recurso de alzada y jerárquico donde el recurrente debe precisar todos los agravios para que sean considerados desde la interposición del recurso de alzada.

En ese sentido, los parágs. I y III del art. 211 del Cód. Trib. Boliviano, establecen que las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas debiendo sustentarse en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable que justifiquen su dictado. En el caso, el sujeto pasivo solicitó que se declare prescrita la facultad de la Administración Tributaria y en la revisión del recurso de alzada, se

advirtió que expuso como uno de sus argumentos la extemporaneidad de la Derivación de Acción y a ello añadió el argumento de la prescripción de la derivación de acción como Ejecución Tributaria, señalando como fundamento legal el art. 59-4) del Cód. Trib. Boliviano.

Revisada la resolución de alzada, se advirtió que la ARIT no consideró que de acuerdo con lo previsto por el art. 5 del D.S. N° 27310, el sujeto pasivo o tercero responsable pueden solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial, inclusive en etapa de ejecución tributaria; es decir, que es válido que se incluya como argumento del recurso de alzada también la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, por lo que dicha abstención ocasionó que la resolución de alzada no contemple en su contenido la decisión expresa, positiva y precisa de todas las cuestiones planteadas, lo que ocasionó que la AGIT se encuentre impedida de pronunciarse en única instancia sobre el agravio referido a la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria y motivando su anulación.

En ese sentido, las interpretaciones del demandante no son correctas, toda vez que existe un procedimiento de las impugnaciones ante la ARIT que reconoce la doble instancia, aclarando que sería una arbitrariedad que la AGIT se pronuncie en única instancia sobre un aspecto que no fue respondido por la ARIT Cochabamba, además de pretender que el Tribunal Supremo ingrese a ver un tema de fondo cuando existen vicios que deben ser respondidos y aclarados desde la instancia de alzada. Por ello, no es posible la aplicación del art. 68 de la LPA.

Sobre la petición de nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo (Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13) o en su caso la declaración de prescripción, demuestra que no existe claridad en lo solicitado por el demandante y deja a elección del Tribunal Supremo cuál corresponde incumpliendo el art. 327 del CPC, además de no haber probado el perjuicio cierto e irreparable que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad.

Para concluir citó jurisprudencia.

#### II.1. Petitorio.

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

#### III. Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 130 a 132 vta., la Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó al proceso propugnó la resolución jerárquica, y señaló que se aplicaron a cabalidad las facultades conferidas en el art. 211-1 y 212-l-c) del Cód. Trib. Boliviano, se ha protegido los derechos del sujeto pasivo a fin de resguardar su derecho a la defensa y a obtener una resolución positiva de todas las cuestiones planteadas, no emitiendo criterio sobre la prueba o respecto a la institución de la prescripción o incluso sobre la procedencia o improcedencia del Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-4366-13 de 8 de julio de 2013, aun en etapa de revisión conforme el recurso jerárquico presentado por el demandante.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbadamente la demanda y se disponga el archivo de obrados.

#### IV. De la problemática planteada.

En autos, el demandante solicita alternativamente la nulidad de todo lo obrado en sede administrativa hasta el Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13 de 8 de julio de 2013 inclusive o en su caso, se declare la prescripción del ejercicio de la facultad de sancionar o ejecutar.

1. Al efecto, argumentó que la AGIT contravino el art. 68-1 de la Ley de Procedimiento Administrativo el momento en que la AGIT ha dispuesto que la ARIT dicte una nueva resolución cuando debió ser la instancia que resuelva la controversia sin mayores dilaciones independientemente de la amonestación al inferior y así también vulneró los principios de eficacia, economía, simplicidad y celeridad previstos por el art. 4 de la LPA.

2. Que resulta altamente contradictorio que la AGIT disponga la anulación de la Resolución de Alzada para que se emita una nueva y se pronuncie y resuelva la controversia de manera parcial, en flagrante contravención de los principios administrativos enunciados y del principio de concentración de los actos de la Administración Pública.

3. Igualmente acusó la errónea valoración y apreciación de la prueba con relación a la indefensión denunciada en la instancia jerárquica porque de acuerdo a procedimiento, el Auto Administrativo de Derivación de Acción es el acto en el que la Administración Tributaria funda la derivación de acción en hechos y en derecho contra el representante legal de una determinada empresa atribuyéndole una supuesta conducta dolosa y que en su caso, dicho acto no aludía al Análisis de los Estados Financieros como fundamento de una presunta conducta dolosa y recién fue incluido en la Resolución Administrativa de Derivación de Acción por lo que no tuvo la oportunidad de defenderse de ese punto.

4. Respecto a la prescripción de las facultades de sancionar y ejecutar al representante legal, afirmó que las acciones de sancionar y ejecutar al representante legal de la extinta empresa Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda., han prescrito de conformidad con lo dispuesto por el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano más aún cuando los supuestos hechos dolosos que se acusan corresponden a las gestiones 2006 y 2007, que han sido de pleno conocimiento de la Administración Tributaria por lo que no son sobrevinientes y demuestran la inacción del ente fiscal.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, la revisión de antecedentes administrativos evidencia lo siguiente:

1. La Administración Tributaria en informe SIN/GDCBBNDJCC/UTRINF/00026/2013 de 4 de enero de 2013, consideró los siguientes elementos:

a. La existencia de los Proveídos de Ejecución PIET 1408/2008, 1461/2008, 1439/2007, 1441/2007, 1437/2007, 44/2007, 1874/2007, 1442/2007, 74/2008, 1462/2008, 1440/2007, 1438/2007 y 801/2009 emitidos contra el Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (GIPS Ltda.), representado por Burgoa Arzabe Jhonny Fernando con NIT 1008951025.

b. Haber agotado las acciones de cobro ejercidas contra el coactivado.

2. Con ese antecedente emitió la Resolución Administrativa 23 -00542-13 de 25 de junio de 2013 en la que se efectuó una amplia relación de varias órdenes de verificación respecto a ventas y/o servicios facturados no declarados; compras sin respaldo; compras indebidamente respaldadas las cuales culminaron con la emisión de los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria 1408/2008, 1461/2008, 1439/2007, 1441/2007, 1437/2007, 44/2007, 1874/2007, 1442/2007, 74/2008, 1462/2008, 1440/2007, 1438/2007 y 801/2009 emitidos contra el Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (GIPS Ltda.) y de las medidas coercitivas empleadas para lograr el cobro de la deuda tributaria las cuales resultaron infructuosas, motivo por el cual declaró agotado el patrimonio y/o la insolvencia del contribuyente Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (representado por el ahora demandante) para cubrir sus deudas tributarias.

3. Posteriormente la Administración Tributaria emitió el Auto Administrativo de Derivación de Acción Administrativa 25-04366-13 de 08 de julio de 2013, notificado el 22 de julio del mismo año al ahora demandante. En dicho acto se dejó constancia de que no existía por parte del contribuyente GIPS Ltda., la intención de cubrir las Deudas Tributarias que cuentan con PIET y que se cumplieron medidas coactivas sin resultados por la inexistencia de patrimonio ni cuentas bancarias, además de haberse demostrado claramente que por parte de Jhonny Fernando Burgoa Arzabe, representante legal, "existió y existe una conducta dolosa al tratar de hacer creer y confundir a la Administración Tributaria con una supuesta disolución y liquidación de la sociedad en la gestión 2006, cuando las facturaciones a sus clientes datan de la gestión 2007, acciones que demuestran que no hubo buena fe ni diligencia por parte del representante legal en lo que respecta a la administración de la sociedad".

Con los fundamentos precedentes, se resolvió iniciar Sumario Administrativo en contra de Burgoa Arzabe Jhonny Fernando (ahora demandante) por Derivación de Acción Administrativa como responsable solidario y/o subsidiario del contribuyente Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (GIPS Ltda.) en relación a los Títulos de Ejecución Tributaria y PIET detallados, otorgándole el plazo de 20 días para presentar y formular sus descargos.

4. El 9 de agosto de 2013, Jhonny Fernando Burgoa Arzabe presentó descargos al Auto Administrativo de Derivación de Acción señalando que: a) no se aplicaron las medidas coactivas de manera efectiva por lo que no puede establecerse agotamiento del patrimonio del Sujeto Pasivo cuando existen bienes que pueden ser rematados como es el vehículo Combi con placa de circulación 174-SGP, registrado en la Unidad Operativa de Tránsito y la acción telefónica 4724172 registrada en COMTECO; b) inexistencia de presupuestos para la derivación de acción y la inexistencia de dolo.

5. El 1 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria, notificó a Jhonny Fernando Burgoa Arzabe, con la Resolución Administrativa de Derivación de Acción 23 -00800-13 emitida el 16 de septiembre de 2013, declarando al ahora demandante como responsable solidario y/o subsidiario por Derivación de la Acción Administrativa del contribuyente Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda. (GIPS Ltda.) con NIT 1008951025.

6. El sujeto pasivo planteó recurso de alzada señalando: a) que sus acciones no fueron dolosas, b) la extemporaneidad de la derivación de acción; c) de la prescripción de la derivación de acción como ejecución tributaria y c) de la situación de indefensión. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT- CBA/RA 0106/2014 de 10 de marzo, que en relación a la prescripción opuesta señaló que al no habérsela interpuesto ante la Administración Tributaria, esa instancia no podía ingresar a considerar el agravio.

7. Por su parte, la AGIT al resolver el recurso jerárquico planteado por el ahora demandante, determinó anular la resolución de alzada y ordenó que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de emita pronunciamiento fundamentado sobre todas las cuestiones planteadas porque consideró que la autoridad de alzada se abstuvo de emitir pronunciamiento respecto a la solicitud de prescripción del recurrente, ocasionando que su resolución no contemple en su contenido la decisión expresa, positiva y precisa de todas las cuestiones planteadas.

8. Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

V. Análisis del problema jurídico planteado.

Conforme a la relación que precede, el demandante al solicitar la nulidad de todo lo obrado en sede administrativa hasta el Auto Administrativo de Derivación de Acción 25-04366-13 de 8 de julio de 2013 inclusive o en su caso, se declare la prescripción del ejercicio de la facultad de sancionar o ejecutar, ha planteado los siguientes argumentos:

1. Que la AGIT contravino el art. 68-1 de la Ley de Procedimiento Administrativo porque debió resolver la controversia sin mayores dilaciones independientemente de la amonestación al inferior y así también vulneró los principios de eficacia, economía, simplicidad y celeridad previstos por el art. 4 de la LPA.

Sobre el punto y conforme a la previsión del art. 201 del Cód. Trib. Boliviano, los recursos administrativos se sustancian y resuelven con arreglo al procedimiento establecido en la norma especial que es la L. N° 2492 y solo a falta de disposición expresa, se aplican supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo. Ahora bien, el Título V de la citada norma tributaria, expresamente señala y regula el procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico aplicables ante la entonces denominada



Superintendencia Tributaria — hoy Autoridad de Impugnación Tributaria -, por consiguiente, las facultades de la instancia de alzada y jerárquica y el contenido de las resoluciones (art. 211), concluyéndose que no existe vacío legal que permita la aplicación supletoria del art. 68-1 de la LPA, por lo que se concluye que el argumento planteado no puede ser admitido. De igual modo en relación a la acusada vulneración de los principios de eficacia, economía, simplicidad y celeridad previstos por el art. 4 de la LPA.

2. Que resulta altamente contradictorio que la AGIT disponga la anulación de la resolución de alzada para que se emita una nueva y se pronuncie y resuelva la controversia de manera parcial, en flagrante contravención de los principios administrativos enunciados y del principio de concentración de los actos de la Administración Pública.

Al respecto, de la revisión de la resolución jerárquica evidencia que emitió pronunciamiento respecto a la acusada vulneración del derecho al debido proceso y a la defensa planteada por el recurrente y al efecto, revisó el procedimiento cumplido por la Administración Tributaria lo cual no puede considerarse como un pronunciamiento de fondo.

3. Igualmente acusó la errónea valoración y apreciación de la prueba con relación a la indefensión denunciada en la instancia jerárquica, correspondiendo señalar en este punto que de igual modo, la AGIT emitió pronunciamiento en relación al hecho de haberse comunicado al demandante los cargos formulados en su contra y haberse recibido y valorado sus descargos, lo cual tampoco constituye una resolución de fondo.

4. Respecto a la prescripción de las facultades de sancionar y ejecutar al representante legal, afirmó que las acciones de sancionar y ejecutar al representante legal de la extinta empresa Grupo Integral Privado de Seguridad Ltda., han prescrito de conformidad con lo dispuesto por el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano más aún cuando los supuestos hechos dolosos que se acusan corresponden a las gestiones 2006 y 2007, que han sido de pleno conocimiento de la Administración Tributaria por lo que no son sobrevinientes y demuestran la inacción del ente fiscal.

Al respecto se tiene que la AGIT ordenó a la autoridad de alzada emitir nuevo pronunciamiento expreso sobre la prescripción invocada en el recurso de alzada, lo cual se considera correcto. Se tiene presente también que, en cumplimiento de la resolución jerárquica motivo del presente proceso, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0398/2014 de 20 de octubre, revocando parcialmente la Resolución Administrativa de Derivación de Acción 23-00800-13 y declarando la prescripción de la derivación de la acción respecto de algunos proveídos de inicio de ejecución tributaria.

Se concluye entonces que en la actuación de la autoridad demandada no se encuentra vulneración de norma alguna que amerite acoger favorablemente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por Jhonny Fernando Burgoa Arzabe y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0828/2014 emitida el 3 de junio de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzman.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



649

**Juan Mendoza Rojas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 32 a 36 vta., subsanada a fs. 40, interpuesta por Juan Mendoza Rojas, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 45 a 53, la réplica de fs. 105 a 108 vta.; dúplica de fs. 112 a 113, la intervención de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en su calidad de tercero interesado (fs. 57 a 65); antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

## I. Contenido de la demanda.

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

Como único antecedente el demandante relata que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, le fue notificada mediante cédula de 06 de mayo de 2014, contra la cual en uso de las facultades que le conceden los arts. 147 del Cód. Trib. Boliviano y 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone la presente demanda con la correspondiente expresión de agravios.

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

Respecto al método de determinación, refiere que la autoridad demandada al igual que la Gerencia Distrital I La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manejan conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales, cuando son nociones totalmente diferentes en la determinación de la obligación tributaria, ya que la fiscalización es la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria respecto a los Tributos que administra, sin necesidad de que el contribuyente lo solicite, comprobando de esta forma el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias; mientras que la verificación, se refiere a las tareas rutinarias y diarias de la Administración Tributaria de verificar el cumplimiento en el campo de los deberes formales de los sujetos pasivos y de sus obligaciones de exhibir en un lugar visible el número de identificación tributaria (NIT), tener los libros ventas y compras IVA, emitir facturas ,etc. Consiguientemente, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado inicialmente de forma equivocada por la Administración Tributaria, efectuando la conversión arbitraria de e ilegal del Crédito Fiscal en Deuda Tributaria, lo cual fue validado por la autoridad demandada.

En cuanto a la Fiscalización del Crédito Fiscal de los periodos enero, febrero y marzo de 2010, arguye que, la misma se basó "inexactamente" en los arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, los arts. 99, 100 y 101 del Cód. Trib. Boliviano y 29 y 32 del D.S. N° 27310, están establecidos concretamente para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria, no siendo "creados" para la fiscalización del crédito fiscal, entonces al estar amparada en dichos art.s, es ilegal y arbitrario.

Con relación a la verificación del crédito fiscal y los requisitos para el cómputo del crédito fiscal, manifiesta que, los débitos fiscales surgen de las diferencias existentes con los créditos fiscales y de la realidad de determinados hechos definidos previamente en la ley; sin embargo, la AGIT y la Administración Tributaria, maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales y semejantes, no obstante que la verificación del crédito fiscal es un aspecto de carácter formal, por lo que todas las facturas que fueron observadas para deducir el impuesto son absolutamente válidas para el Crédito Fiscal.

Denuncia reparos mal efectuados, ya que la AGIT en concordancia con el Fisco, sostienen que los descargos presentados no tienen relación con su actividad olvidándose que tiene una actividad económica de mayorista según el Número de Identificación Tributaria (NIT) N° 288958019, autorizado por la propia Administración Tributaria, por lo que todas las transacciones hechas son totalmente válidas, así como los descargos presentados en originales en su oportunidad.

A continuación hace mención a la deuda tributaria transcribiendo el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano, referente a los Componentes de la deuda tributaria y a la fórmula de la deuda tributaria y art. 8 del D.S. N° 27310, referente a la Determinación y Composición de la Deuda Tributaria.

Agrega que el aspecto de fondo en el presente caso, es el referido a que la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, no ha indicado la fórmula matemática en forma exacta e indubitable para el cálculo y liquidación del Crédito Fiscal. Todo lo contrario, simplemente se transcriben los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, en los cuales no se establece con claridad en base a qué art.s de la Ley Tributaria, la Administración Tributaria puede practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal y que en la normativa tributaria vigente no existe la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal.

Por otro lado sobre la deuda tributaria y sanción, indica que la R.D. N° 623/13 de 04 de octubre de 2013, contenía varios vicios de nulidad y por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto que cumplió con las obligaciones tributarias, de igual forma se habría demostrado que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago.

Por otra parte indica que la supuesta omisión de pago, de los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, se encuentra prescrita por disposición del art. 59-III de la L. N° 2492.

En lo relativo a la multa de incumplimiento a deberes formales, manifiesta que la Resolución Jerárquica impugnada, se parcializa de forma completa con la Administración Tributaria al confirmar la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales y es más, desconoce la documentación presentada por el demandante, indicando que en la pág. 47 de 51 num. II al indicar que "Por su parte la Administración Tributaria en alegatos escritos, refiere que aplicó correctamente la multa por incumplimiento de deberes formales, puesto que al haberse presentado parcialmente la documentación solicitada se labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación, por incumplir el deber formal de presentación de toda la información y documentación requerida" (sic).

Aseveraciones totalmente alejadas de la realidad de los hechos, puesto que de la lectura de la R.D. N° 00621/2013 de 04 de octubre, en la página 2 refiere: "Que transcurrido el plazo de entrega de documentación solicitada de acuerdo a la Orden de Verificación N° 00130VI00108 de fecha 07 de marzo de 2013, el contribuyente presentó documentación solicitada..." (sic); asimismo, en la página 3 indica: "Que del análisis de la documentación presentada por el contribuyente Mendoza Rojas Juan...", evidenciándose que cumplió con la presentación de la documentación requerida, además de ello en el resto de los párrafos de la R.D. N° 621/2013, no menciona que el contribuyente sólo realizó una presentación parcial de la documentación solicitada y se tenga que imponer una multa por incumplimiento a deberes formales, realizando una interpretación sesgada de los arts. 160 y 162 del Cód. Trib. Boliviano, al señalar que la presentación parcial

de la documentación igualmente constituye una contravención, lo que demuestra claramente que la documentación presentada no ha sido considerada en absoluto y además de la revisión del Código Tributario o de las normas relativas a la misma no establecen que una presentación parcial de documentos deban ser desvirtuados y se imponga una multa injusta.

Reitera que su actividad económica es la de mayorista, que se encuentra registrada en el NIT 288958019 autorizado por la Gerencia Distrital I La Paz, para lo que utilizó las facturas que son absolutamente legales y válidas para la deducción del Crédito Fiscal, Ya que las citadas facturas/notas fiscales están relacionadas con su actividad económica, puesto que como comercializador de bienes por mayor según su Número de Identificación Tributaria, está autorizado a efectuar transferencias de varios bienes al por mayor, incluyendo la distribución de cerveza, pese a todo ello, la Administración Tributaria en forma equivocada a fiscalizado su Crédito Fiscal sin base legal que la respalde, ha depurado ilegal y arbitrariamente las facturas o notas fiscales que deducen el mencionado Crédito Fiscal.

En consecuencia, manifiesta que todas sus facturas fiscales, que fueron utilizadas para el Crédito Fiscal son totalmente legales según lo dispuesto por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 76 de la L. N° 2492; puesto que fueron dosificadas y autorizadas por la propia Gerencia Distrital I La Paz, cumpliendo los requisitos exigidos para tales cometidos.

### I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0669/2014 de 28 de abril.

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

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 26 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 45 a 53, señalando lo siguiente:

Con relación al primer agravio denunciado, indica que el art. 29 del D.S. N° 27310, dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independientemente de cómo la Administración Tributaria los denomine; clasificando en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal; b) determinación parcial, que comprende la determinación de uno o más impuesto de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados y por pagar; y, d) verificación y control del cumplimiento a los deberes formales.

Asimismo, dicho art. en su último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en los literales a), b), y c) se detectara la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporarán los cargos que correspondieran, es así que la orden de verificación se comunicó al contribuyente que se efectuara la verificación específica del Crédito Fiscal, con alcance en la Verificación del Crédito Fiscal contenido en las Facturas declaradas por el contribuyente, detalladas en el anexo Detalle de Diferencias, correspondiente a los periodos abril, mayo y junio 2010; por lo que la Administración Tributaria en aplicación correcta del art. 32 del citado Decreto Supremo, inicio dicho proceso con la notificación de la Orden de verificación y la solicitud de documentación pertinente al objeto y alcances de la verificación.

Respecto al segundo agravio aclara que, los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano y 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria, en estricta observancia del principio de congruencia.

En referencia al tercer agravio, indica que se ha establecido como precedente en las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011 –entre otras-, que existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, estos requisitos son: 1) La emisión de la factura original; 2) Que la compra se encuentra vinculada con la actividad grabada; y, 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada, de lo cual en el presente caso se puede advertir que la Administración Tributaria, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación, comunicando que será sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Especifico Crédito Fiscal cuyo alcance refiere al IVA de los periodos abril, mayo y junio de 2010, derivado de las facturas detalladas en Anexo adjunto; solicitando en dos oportunidades la presentación de documentación, la cual fue presentada en forma parcial.

En lo que respecta a los agravios cuarto y quinto, refiere que el art. 1 de la L. N° 843, crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del País, así como a las importaciones definitivas. Asimismo, el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal surge de la aplicación de la alícuota sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, en tanto que el art. 8 de la misma Ley, refiere que el crédito fiscal surge de aplicar la alícuota establecida al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o de toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, facturados o cargados mediante documentación equivalente; asimismo, del art. 10 de la L. N° 843, se tiene que el impuesto a declararse y pagarse debe ser el resultado de la aplicación de lo dispuesto en los arts. 7 y 8 de la citada Ley, considerando a este efecto, que sólo existirá saldo a favor del Fisco cuando el Débito Fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, en contrario se determinara un saldo a favor del contribuyente, que puede ser compensado con débitos posteriores, conforme al art. 9 de la citada L. N° 843.

En cuanto al séptimo agravio, sobre la multa por incumplimiento de deberes formales en la presentación de la documentación requerida, se tiene que, en las contravenciones tributarias, el art. 160-5 del Cód. Trib. Boliviano, establece que son contravenciones tributarias

el incumplimiento de otros deberes formales; asimismo, el art. 162 del citado Código, dispone que: “el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que ira desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria”, es así que la Administración Tributaria, en virtud de su facultad normativa establecida en el art. 64 del Cód. Trib. Boliviano, emitió la Resolución Normativa de Directorio (RND) 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables que se encuentran en el Código Tributario, Leyes Impositivas, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de alcance reglamentario, igualmente señala que, el incumplimiento de Deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria.

De lo expuesto, es evidente que el contribuyente omitió presentar toda la documentación solicitada por la Administración Tributaria, siendo que conforme al art. 70.8 de la L. N° 2492 (CTB), se encontraba obligado a conservar en el domicilio tributario – entre otros- los libros contables y presentarlos cuando la Administración Tributaria así los requiera, y como no lo hizo incumplió un deber formal y dicha contravención es sancionada con una multa establecida en el Numeral 4.1 del Anexo Consolidado de la resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 1500 UFV's.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

- La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 13 de marzo de 2013, notificó a Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 0013OVI00108, cuyo alcance fue el Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal, declarado por el contribuyente de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010.

- Luego, el contribuyente el 20 de marzo de 2013, mediante nota dirigida a la Administración Tributaria, solicitó prórroga de 5 días hábiles para presentar la documentación requerida. A continuación el 27 de marzo del mismo año, presentó documentación consistente en originales y fotocopias de los Formularios 200, Facturas y Libros de Compras de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como Comprobantes de Egreso (recibos).

- Posteriormente, el 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 00120187, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Libros de Contabilidad, Kardex, Inventarios, otros Medios Fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los proveedores y otra documentación que solicite el fiscalizador. Así el 21 de mayo de 2013 el contribuyente solicitó ampliación para la presentación de la documentación requerida, otorgándosele 3 días hábiles por única vez. A continuación el 24 de ese mes y año, la Gerencia Distrital La Paz del SIN, recibió documentación del sujeto pasivo, consistente en originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Ventas de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; extractos bancarios de los mismos periodos fiscalizados.

- Posteriormente, el 30 de julio de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Juan Mendoza Vargas, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013 de 18 de julio, que estableció una obligación tributaria preliminar de 111.091.- UFV's, equivalente a Bs 205.332.- por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago.

- En tal sentido el 17 de octubre de 2013, se notificó al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/0621/2013 de 04 de octubre de 2013, estableciendo una obligación tributaria de 110.663 UFV's, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago por los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como multa por incumplimiento a deberes formales.

- Contra dicha Resolución Determinativa el contribuyente interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0138/2014, que resolvió confirmar la R.D. N° 0621/2013.

- Resolución de Alzada contra la cual el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que culminó en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril de 2014, que confirmó la Resolución de Alzada.

- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., en vista de que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 102, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica cursante de fs. 105 a 108 vta., en la que ratificó los términos de la demanda; así también de fs. 112 a 113, cursa la réplica en la cual la autoridad demandada reiteró los argumentos de la respuesta a la demanda, finalmente de fs. 57 a 65 cursa memorial de apersonamiento de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en calidad de tercer interesado, en el que pide se declare improbadamente la demanda.

Concluido el trámite, a fs. 114 se decretó “Autos para sentencia”.

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

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: si la decisión tomada por la Resolución Jerárquica que confirma la resolución de alzada correspondiente a la indebida apropiación de crédito fiscal IVA de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como la multa por tributo omitido e incumplimiento a deberes formales, se ajusta a los datos del proceso administrativo y se encuentra a derecho.

#### V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que pudiesen ejercer los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, así el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### V.2. Del método de Determinación.

Al respecto es necesario referirse a los arts. 66 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, que otorga a la Administración Tributaria, las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a su vez el art. 95 del mismo cuerpo legal, señala que para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el Código Tributario Boliviano y otras disposiciones legales tributarias. A su vez el art. 29 del D.S. N° 27310, indica que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante los diferentes procesos de fiscalización, verificación, control e investigación y la diferencia entre ellos se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independiente de la denominación que se les dé, clasificando los procesos de fiscalización y verificación en: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos de por lo menos una gestión fiscal; b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar; y, d) verificación y control de cumplimiento a los deberes formales. El último párrafo establece que si en la aplicación de los procedimientos señalados en las literales a), b) y c) se detectará la falta de cumplimiento a los deberes formales, se incorporará los cargos que correspondieran. En esa línea el art. 32 del mismo cuerpo legal, determina que el procedimiento de verificación y control de elementos, hechos y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe pagado o por pagar, se iniciará con la notificación al sujeto pasivo o tercero responsable con una orden de verificación sujeta a los requisitos y procedimientos definidos por la Administración Tributaria.

Bajo ese contexto el 13 de marzo de 2013, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al contribuyente Juan Mendoza Rojas con la Orden de Verificación N° 00130VI00108, estableciéndose como modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal" y como alcance, la "Verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente detalladas en el Anexo Detalle de Diferencias". Como resultado de esta verificación la Administración Tributaria, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2082/2013, determinando reparos a favor del fisco por la depuración de notas fiscales; con base en dicho informe, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013 de 18 de julio de 2013, notificado con este acto el contribuyente no presentó los descargos correspondientes, por lo que el Fisco, en cumplimiento de sus funciones y atribuciones emitió la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00621/2013.

Luego de citar la normativa aplicable y los antecedentes del caso, se evidencia que si bien existe diferencias entre estos dos procedimientos (verificación y fiscalización), en cuanto a sus alcances, ya que los procesos de verificación tienen un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar; es decir, son dirigidos a revisar elementos o datos específicos o concretos como en el presente caso, que se dirige sólo a la Verificación Específica del Crédito Fiscal; en cambio, el alcance de los procesos de fiscalización sean totales o parciales son integrales, no son específicos, abarcando los hechos generadores de uno o más periodos, en los que se fiscalizan el Crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones, y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas, y por las cuales el sujeto pasivo resulta responsable de obligaciones tributarias. Es así que con el alcance de la orden de verificación y en el marco de las facultades otorgadas por Ley, la Administración Tributaria puede controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de una Orden de Verificación Interna, Orden de Verificación Externa o una Orden de Fiscalización, por lo que queda claro que la fiscalización involucra al concepto amplio y la diferencia radica en el alcance que va a tener a momento de la determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento a los deberes formales; en ese sentido, cabe hacer notar que en ambos casos, tanto el proceso de verificación como el de fiscalización, indefectiblemente previo establecimiento o no de la deuda

tributaria en la vista de cargo, concluyen con la emisión de una Resolución Determinativa, por lo que lo argüido por el demandante no tiene sustento. Además el inicio de la fiscalización y las órdenes de verificación, conllevan a una misma finalidad, cual es la de ejercer control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes que posteriormente culminará en la determinación de adeudos tributarios si los hubiere.

Entonces el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una Orden de Fiscalización sino también con la Orden de Verificación, hasta concluir con la emisión de una Resolución Determinativa, además una vez iniciado el proceso de fiscalización y verificación, el Código Tributario Boliviano no establece ninguna diferencia en el procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen o no, la deuda tributaria mediante una Resolución Determinativa, así lo dispone el Parágrafo I del art.95 del Cód. Trib. Boliviano; por tanto, el ente fiscal puede dictar una Resolución Determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc.

En tal sentido los argumentos del demandante sobre este punto no tienen asidero legal alguno.

#### V.3. Fiscalización del crédito fiscal.

El art. 1 de la L. N° 843 texto ordenado, crea el IVA, sobre las ventas de bienes muebles, contables, contratos de obras, prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio del país, así como a las importaciones definitivas. Asimismo el art. 7 de la citada Ley, dispone que el débito fiscal, surge de la aplicación de la alícuota, sobre los importes totales de los precios netos de las ventas, contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación imputables al periodo fiscal que se liquida, mientras que el art. 8 del mismo cuerpo normativo, se refiere al crédito fiscal, que surge de aplicar la alícuota establecida al monto de compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen facturados o cargados mediante documentación equivalente. Por su parte el art. 10 de la citada L. N° 843, indica que el impuesto a declararse y pagarse, debe ser resultado de la aplicación de lo dispuesto por los arts. 7 y 8 de la indicada ley, en tal sentido sólo existirá saldo a favor del fisco cuando el Débito Fiscal sea mayor al Crédito Fiscal, caso contrario se determinará un saldo a favor a favor del contribuyente a ser compensado con débitos posteriores.

En ese sentido las compras que realizada el sujeto pasivo, en un periodo fiscal repercute directamente en la liquidación del impuesto, lo cual significa que un crédito fiscal mal apropiado genera incidencia fiscal, que debe ser repuesta.

Ahora como ya se manifestó, el art. 100 de la L. N° 2492, que otorga a la Administración Tributaria las facultades de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, a través de los procedimientos establecidos detallados en el anterior punto, relacionados con la validez del crédito fiscal IVA y como consecuencia el determinar posteriormente la existencia o no de la deuda tributaria.

En tal contexto la aseveración del demandante en sentido de que la Resolución Jerárquica impugnada maneja conceptos ambivalentes de fiscalización y verificación como conceptos iguales o semejantes, no obstante que la verificación del crédito fiscal sea un aspecto de carácter formal, no enerva el hecho de que la Administración Tributaria depure el crédito fiscal de aquellas facturas que no son válidas para este efecto. Por lo que no resulta evidente lo argumentado por el demandante.

#### V.4. Reparos mal efectuados.

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen "Otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias,

tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en débito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Es así que la Administración Tributaria como resultado del proceso de verificación, emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/2082/2013 y sobre la base de este pronunció la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/VC/301/2013, que observó las facturas no vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, Razón Social, no consigna el NIT del contribuyente, sin respaldos que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permitan verificar la transacción, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos; los mismos que no fueron presentados, por lo cual el 17 de octubre de 2013, se notificó personalmente al contribuyente con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/00621/2013 de 04 de octubre de 2013, la cual estableció una deuda tributaria de 110.663 UFV's por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

Bajo este parámetro y de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria, observó bajo el Código "A": Las facturas no vinculadas a la actividad económica del contribuyente, advirtiendo que según Consulta de Padrón de Contribuyentes así como del Certificado de Inscripción, el sujeto pasivo tiene como actividad principal la venta al por mayor de otros productos. Asimismo, según la Nota 1 a los Estados Financieros de la Gestión 2010, refiere que la actividad del contribuyente concierne a la comercialización y distribución de materiales y útiles de escritorio, medios para computación, limpieza, imprenta, muebles de oficina, papelería y computadoras; de la misma manera, en la Nota 2, c. Criterios de Valuación (c.2 Ingresos), señala que los ingresos son generados por la comercialización de materiales y útiles de escritorio, como también muebles de oficina, imprenta y otras relacionadas a la actividad; en consecuencia, la compra de bienes y servicios a los que hacen referencia las facturas observadas por la Administración Tributaria con el Código "A", deben estar vinculadas a dichas actividades, evidenciándose que las facturas Nos. 13550, 13552, 13719, 14767, 15613, 15615, 16344, 16685, 16687, 17564, 18561, 18563, 19057, 19568, 20069, 20152, 21442, 21444, 21718 y 22097 emitidas por la Cervecería Boliviana Nacional, están referidas a la compra de cerveza pilsener; sin embargo, en la etapa de verificación ni en la etapa recursiva, el contribuyente presentó elementos de prueba que permitan relacionar dichas compras con las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo y por las cuales es responsable del IVA. Afirmación que se refuerza con la verificación de las facturas de venta emitidas por Juan Mendoza Rojas, Libro de Ventas y sus extractos bancarios por los periodos fiscalizados, en los cuales solamente se verifica la venta de material de escritorio, toner, cartridge, cd, cintas de impresora, diskettes y otros insumos de computación; consiguientemente, se tiene que las compras sustentadas en las citadas facturas no cumplen con lo establecido en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Sobre la observación referida al Código "C": sin respaldos, no demuestran la realidad económica y sin medio de pago probatorio que permita verificar la transacción, al respecto es pertinente señalar que el art. 2 de la L. N° 843, sobre la definición de "venta", incorpora tres condiciones para la materialización del hecho imponible del IVA, tales como: 1) La onerosidad; 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble; y, 3) los sujetos intervinientes. En cuanto a la onerosidad, esta queda demostrada a través del medio de pago ya sea de cheques, tarjetas de crédito u otros medios fehacientes de pago, en tanto que la transmisión de dominio debe respaldarse mediante documentación contable como la factura o nota fiscal original, inventarios y otros, que permitan demostrar la efectiva realización de la transacción y no una simulación del acto jurídico con el único fin de reducir la carga fiscal, pues de lo contrario se estaría frente a una simulación del negocio, situación ante la cual correspondería la aplicación del art. 8-II del Cód. Trib. Boliviano; es decir, tomar la realidad de los hechos y apartarse de las formas adoptadas por el sujeto pasivo; asimismo, si bien en el citado Código no existe norma expresa referida a los libros contables, en aplicación del art. 5-II de la L. N° 2492, relativo a la supletoriedad, corresponde aplicar lo dispuesto en el Cód. Com. que en sus arts. 36, 37 y 40, establece la obligatoriedad de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, que permita demostrar la situación de sus negocios y una justificación de sus actos sujetos a contabilización, el art. 37 del citado Cód. Com., indica que podrá llevarse registros auxiliares a fin de exponer de forma clara la contabilidad debiendo legalizar estos registros auxiliares, para ser considerados como prueba.

Por lo que para el caso de autos, no se constata documentación contable que sustente la efectiva realización de los gastos según las Facturas Nos. 2172, 13550, 13552, 13719, 14767, 15613, 15615, 16344, 16685, 16687, 17564, 759, 1651, 1654, 1656, 18561, 18563, 19057, 19568, 20069, 20152, 21442, 21444, 21718, 22097, 777, 785, 871, 873, 23489, 23578, 23580, 24380, 24787, 24789, 25189, 25791, 25904, 25905, 26203, 26471, 26473, 2195, 1671, 1677 y 1678 y que permita conocer y tomar convicción de la forma y el medio de pago, el registro del ingreso y utilización de las compras o servicios que fueron adquiridos.

Por lo glosado precedentemente, se tiene que al no haber demostrado el Sujeto Pasivo, con documentación la acreditación del crédito fiscal por las facturas observadas por la Administración Tributaria corresponde en este punto mantener firme la depuración del Crédito Fiscal.

#### V.5. De prescripción de la sanción por omisión de pago.

El art. 59.I.1 de la L. N° 2492, señala que las acciones de la Administración Tributaria prescribirán a los cuatro años sea para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; estableciendo en su art. 60 que el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

De igual forma el art. 61-a) de la L. N° 2492, prevé la interrupción de la prescripción con la notificación de la resolución determinativa, a su vez, el art. 62-I de la misma Ley, establece que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente, iniciándose este cómputo en la fecha de notificación respectiva y se extiende por seis meses.

Ahora bien, conforme se ha fundamentado en los puntos anteriores, se constató los reparos determinados en contra del demandante por el incumplimiento de obligaciones tributarias, que generaron una sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

En esa secuencia, la Administración Tributaria notificó a Juan Mendoza Rojas con la R.D. N° 621/2013 de 04 de octubre, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, de manera que el inicio del cómputo para los referidos periodos, conforme al art. 60-I del Cód. Trib. Boliviano, comenzó el 01 de enero de 2011 y concluiría el 31 de diciembre de 2014; empero, dicho cómputo fue interrumpido con la notificación de la Resolución Determinativa, no estando por tanto prescrita la facultad de la Administración Tributaria para determinar y sancionar, no siendo aplicable el cómputo de 2 años ya que no se cumple lo estipulado por el art. 108-I-1 de la L. N° 2492, por cuanto el inicio de la ejecución tributaria debe ser realizado con la Notificación de la Resolución Determinativa firme, lo cual no ocurrió, por haber sido la misma impugnada y que concluyó con la Resolución Jerárquica impugnada mediante el presente proceso contencioso administrativo. En tal sentido no se evidencia que se haya operado la prescripción impetrada.

#### V.6. De la multa de incumplimiento a deberes formales.

De la revisión de antecedentes, se constata que el 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante requerimiento N° 00120187, solicitó al contribuyente la presentación de documentación consistente en Declaraciones Juradas del Impuesto a las Transacciones (IT) Form. 400, Libro de Ventas IVA, Notas Fiscales respecto al Debito Fiscal IVA, Extractos Bancarios, Comprobantes de Ingreso y Egreso con respaldo, Libros de Contabilidad, Kárdex, Inventarios, otros medios fehacientes de Pago que respalden las compras realizadas, Contratos con los Proveedores y otra documentación que el fiscalizador solicite, es así que, el 21 de mayo de 2013, el sujeto pasivo mediante nota solicitó la ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida por 10 días hábiles más; al efecto, el Servicio de Impuestos Nacionales le otorgó 3 días hábiles para la presentación de la documentación requerida, mediante Proveído No. 24-1288-13, notificado el 22 de mayo de 2013; asimismo, es evidente que el 24 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, según Acta de Recepción de Documentos, recibió de Juan Mendoza Rojas documentación consistente en originales de los Formularios 400; 64 Facturas; Libro de Ventas de los periodos abril, mayo y junio de 2010; Extractos Bancarios de los periodos abril y mayo de 2010, con la aclaración de que los extractos bancarios de junio de 2010, así como los comprobantes de ingreso y egreso con sus respaldos, Libros de Contabilidad, Kárdex, inventarios y otros medios fehacientes de pago, no fueron presentados, por tal motivo el 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058185; por la contravención de incumplimiento de deber formal de entrega de toda documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos; contravención sancionada con una multa de 1.500 UFV's, y que derivó en la emisión de la repetida Resolución Determinativa.

Al respecto, el art. 64 de la L. N° 2492, así como la RND 10-0037-07, que en su art. 3 señala que los Deberes Formales constituyen obligaciones administrativas que deben cumplir los sujetos pasivos o terceros responsables que se encuentran en el Cód. Trib., Leyes Impositivas, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de alcance reglamentario; asimismo, señala que el incumplimiento de deberes formales es independiente del pago de la obligación tributaria; de la misma forma en el art. 8 de la citada Resolución, establece que comete contravención por incumplimiento de deberes formales el sujeto pasivo o tercero responsable que por acción u omisión no acate las normas que establecen dichos deberes y por consiguiente estará sujeto a las sanciones dispuestas en las normas vigentes; por su parte el art. 11 del mismo cuerpo normativo, refiere que una de las sanciones por incumplimiento de Deberes Formales es la multa, fijada en los límites del art. 162 del Cód. Trib. Boliviano, además el Anexo A consolidado de dicha Resolución Normativa, en su Num. 4.1 establece que el incumplimiento al Deber Formal de la "Entrega de toda la información y documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos" tendrá una sanción para personas naturales de 1.500 UFV's. Finalmente la imposición de Sanciones por Incumplimiento de Deberes Formales no inhiere la facultad de la Administración Tributaria, a determinar la existencia de otras obligaciones tributarias así fuere que el incumplimiento se encuentre relacionado con un mismo impuesto y periodo. En tal sentido, al incumplir el deber formal de la presentación de la documentación requerida corresponde la sanción establecida, pues si bien el contribuyente presentó sólo algunos documentos, esto no enerva el hecho comprobado de que no presentó la totalidad de la documentación solicitada, por lo cual no corresponde atender la pretensión del demandante en cuanto a este punto.

#### V.7. Actividad de mayorista.

Sobre la alusión de que el demandante tiene una actividad económica de mayorista y que las facturas utilizadas por éste fueron legales y válidas para la deducción del crédito fiscal, esa su actividad económica no fue desconocida por la Administración Tributaria que consideró esa su calidad a tiempo de revisar las facturas posteriormente depuradas, al margen que sobre la legalidad o no de las mismas ya se ha argumentado en los puntos anteriores, por lo que no corresponde ya su consideración.

#### V.8 Conclusiones.

Por todo lo expuesto, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril, obró de manera correcta, en observancia del principio de legalidad, por lo que corresponde declarar improbadamente la demanda contenciosa administrativa.



POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, con fundamento propio, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 32 a 36 vta., subsanada a fs. 40, interpuesta por Juan Mendoza Rojas contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0670/2014 de 28 de abril.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



650

**PROCOM LA PAZ LTDA. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 33 a 37 vta., subsanada a fs. 43 y vta., interpuesta por Sonia Miriam Barrios Pasten en representación legal de la empresa PROCOM La Paz S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014 de 25 de abril, que cursa de fs. 15 a 31 vta., emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; la contestación cursante de fs. 55 a 60, la intervención del tercero interesado Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 137 a 140 vta.; y, demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante señala que la empresa que representa fue notificada el 6 de mayo de 2014 con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014, la cual no ha considerado los antecedentes ni los fundamentos jurídicos formales y de fondo, causando un grave perjuicio económico al apartarse de los principios tributarios y favoreciendo indebidamente a la Administración Tributaria; debido a que, la AGIT al confirmar el acto administrativo impugnado, validó el hecho de que los importes del crédito al Impuesto al Valor Agregado (IVA) observados fueron fiscalizados como deuda tributaria y son contradictorios, ya que: a) El primer monto consignado en el párrafo segundo de la R.D. N° 17-0582-13 de 06 de septiembre, refiere a un adeudo de UFV's 264.083.- (doscientos sesenta y cuatro mil ochenta y tres 00/100 unidades de fomento a la vivienda) equivalentes a Bs 487.741.- importe que incluye el tributo omitido, intereses, sanción preliminar del 100% de la conducta tributaria y multa por incumplimiento de deberes formales por el periodo fiscal julio de 2010, cuando dicha multa no corresponde, ya que los periodos fiscalizados fueron octubre y diciembre del referido año; b) El segundo monto consignado en el párrafo sexto de la indicada Resolución Determinativa, ratifica el reparo preliminar con otro monto de UFV's 266.609.- equivalentes a Bs 495.717.- y, c) El tercer monto estipulado en el punto cuarto de la parte resolutive es de UFV's 262.892 equivalentes a Bs 489.068.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Arguye que el crédito fiscal fue erróneamente fiscalizado como deuda tributaria, ya que el primero no es un componente del segundo en los términos del art. 47 del Cód. Trib. Boliviano, siendo que ambos conceptos son diferentes, estando el crédito fiscal dentro del campo de los deberes formales de acuerdo al art. 103 del Cód. Trib. Boliviano; aparte, el contribuyente beneficiado del crédito por una determinada factura o nota fiscal, no tiene la capacidad ni los medios para contrastar y controlar que la persona natural o jurídica que emitió la factura esté cumpliendo con sus obligaciones impositivas, ya que es la Administración Tributaria la que autoriza y dosifica los talonarios fiscales; por lo que, las facturas observadas de los proveedores IMPORTELCO S.R.L, Tornería Mecánica Taurus y "Jet Air Services UPS", emitidas en octubre y diciembre de 2010, tienen validez conforme a los arts. 4 y 8 de la L. N° 843; y, 74 del Cód. Trib. Boliviano, al haber sido autorizadas y dosificadas por la Administración Tributaria.

La multa por omisión de pago impuesta se encuentra prescrita, debido a que la descrita Resolución Determinativa fue pronunciada sobrepasando el plazo de los dos años que tenía la Administración Tributaria para ejecutar sanciones de acuerdo a los arts. 59-III y 154-IV del Cód. Trib. Boliviano, considerando que los periodos fiscalizados son octubre y diciembre de 2010, y que la multa por la omisión de pago no es un componente de la deuda tributaria.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014.

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

La autoridad demandada ratificó lo resuelto en su resolución de recurso jerárquico y respondió negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: 1) Respecto a los importe de la deuda tributaria señalados de contradictorios por el sujeto pasivo, se tiene que el párrafo segundo del acápite Vistos y Considerando" señala un importe liquidado el 12 de julio de 2013 a una tasa de interés de 8.76%, el cual fue puesto a conocimiento del contribuyente en la vista de cargo; el importe que se encuentra en el primer párrafo del primer considerando de la indicada Resolución Determinativa corresponde a una liquidación efectuada el 2 de septiembre del mismo año a una tasa de interés de 8.92%, monto que fue expuesto en el informe de conclusiones; y, el importe que se encuentra en el punto cuarto de la parte resolutive de la misma Resolución Determinativa, fue liquidado el 06 de septiembre del referido año, a una tasa de interés de 7.98%, siendo las variaciones producto de la fecha de cálculo y la tasa de interés vigente en su momento, por lo que dicho acto administrativo no presenta vicios que puedan causar la nulidad, más bien cumple con los requisitos establecidos en los arts. 99 y 211 del CTB; 2) Respecto a lo alegado por el sujeto pasivo sobre la conversión del crédito fiscal en deuda tributaria, la Administración Tributaria cumplió con el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que calculó el monto a pagar por el sujeto pasivo, expresado en UFV's y en bolivianos; y, 3) Respecto a la prescripción para la ejecución tributaria, el demandante interpretó erróneamente esta figura, debiéndose diferenciar entre los actos conducentes a la determinación de una deuda tributaria o una contravención y los tendientes a su cobro coactivo o ejecución, siendo que en el caso de autos todavía no inició el cómputo para la ejecución tributaria, ya que la señalada Resolución Determinativa todavía no se encuentra firme debido a las impugnaciones realizadas.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por PROCOM La Paz S.R.L.; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014.

### III. Contenido de la réplica y dúplica.

PROCOM La Paz S.R.L a través de su representante legal, presentó memorial de réplica el 22 de diciembre de 2014, cursante de fs. 128 a 130 vta., expresando que la contestación realizada por la AGIT no desvirtúa la demanda contenciosa administrativa interpuesta, ya que existen montos contradictorios que le generan confusión a objeto de cumplir con sus obligaciones tributarias; por lo que, señalar que las variaciones se debieron a la fecha de cálculo y a la tasa de interés es un desatino; asimismo, la Administración observó sin sustento legal las facturas que fueron objeto del crédito fiscal para la empresa, aduciendo que se hubieran detectado facturas no dosificadas o dosificaciones inexistentes; empero, como sujeto pasivo de buena fe recibieron dichas facturas por la compra de un bien o servicio y las presentaron como descargos con la certeza y convencimiento de su validez. Posteriormente, reiteró los argumentos expuestos en su demanda contenciosa administrativa.

La autoridad demandada presento memorial de dúplica el 21 de enero de 2015, corriente de fs. 147 a 148 vta., reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa y agregando que el crédito fiscal del caso de autos fue depurado por que no fue respaldado por el contribuyente con medios fehacientes de pago conforme el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano.

### IV. Intervención del tercero interesado.

La Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), legalmente representada por Gari Eduardo Perales Sánchez, presentó memorial el 08 de enero de 2015, contestando negativamente la demanda contenciosa administrativa con los siguientes argumentos: i) Respecto al crédito fiscal, el mismo fue correctamente depurado, ya que el contribuyente no demostró la procedencia ni la cuantía de los créditos impositivos que declaró, conforme al art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, generando una deuda tributaria a favor del fisco porque el sujeto pasivo pagó menos impuestos de lo que correspondía; ii) El crédito fiscal fue depurado porque las facturas presentadas por el contribuyente como descargo no eran válidas para efectos del crédito fiscal IVA, dado que no cumplieron con los requisitos establecidos en el art. 41-I y III de la RND 10-0016-17 de 18 de mayo; es decir, no fueron debidamente dosificadas por la administración tributaria; iii) Respecto a la prescripción, el sujeto pasivo argumentó en base a normativa derogada, siendo que la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, modificó los plazos para el computo de la prescripción en el caso de autos, siendo ahora 5 años el término que tiene la Administración Tributaria para ejecutar sanciones a contravenciones tributarias; y, iv) La Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014 y la R.D. N° 17-0582-13 de 06 de septiembre, cumplieron con todos los requisitos de validez y no presentan vicios que hagan procedente su nulidad.

### V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Mediante la Orden de Verificación 0013OVE00565, modalidad operativo específico crédito fiscal, con alcance al IVA de los periodos fiscales octubre y diciembre de 2010, se inició un proceso de verificación a PROCOM La Paz S.R.L., requiriéndole la presentación de descargos como declaraciones juradas, libro de Compras IVA, facturas originales y medios de pago de las facturas observadas; descargos que fueron presentados por el contribuyente dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria.

2. La Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-00036-13 de 12 de julio, por la cual se estableció una liquidación preliminar de deuda tributaria por el valor de UFV's 264.083.- (doscientos sesenta y cuatro ochenta y tres 00/100 unidades de fomento a la vivienda), por tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales (registro incorrecto de números de autorización de facturas en el libro de compras IVA), fundamentando que las facturas observadas no son válidas para el registro y apropiación de crédito fiscal.

3. Por la R.D. N° 17-00582-13, la Administración Tributaria determinó una deuda tributaria total de UFV's 262.892.- (doscientos sesenta y dos mil ochocientos noventa y dos 00/100 unidades de fomento a la vivienda), por los conceptos ya referidos.

4. La referida Resolución Determinativa fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0116/2014 de 31 de enero, producto del recurso de revocatoria planteado por el contribuyente; asimismo, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014, que confirmó la anterior determinación asumida; siendo este último acto administrativo impugnado a través de la presente demanda contenciosa administrativa.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si correspondía la depuración de las facturas del caso de autos y la consiguiente determinación de deuda tributaria; b) Si la R.D. N° 17-0582-13 presenta montos contradictorios en la determinación de la deuda tributaria y otros vicios respecto a los periodos fiscalizados; y, c) Si la facultad de la Administración para ejecutar sanciones administrativas para los periodos fiscalizados se encontraba prescrita al momento de emitirse la indicada resolución determinativa.

##### VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

##### VI.2. Sobre la prescripción.

Respecto a si la facultad de la Administración Tributaria para ejecutar sanciones administrativas para los periodos fiscalizados se encontraba prescrita al momento de emitirse la indicada Resolución Determinativa, el art. 154-I del Cód. Trib. Boliviano –antes de las últimas modificaciones, las cuales no son aplicables al caso de autos– disponía que "La acción administrativa para sancionar contravenciones tributarias prescribe, se suspende e interrumpe en forma similar a la obligación tributaria, esté o no unificado el procedimiento sancionatorio con el determinativo"; asimismo, el art. 59 del referido cuerpo legal disponía que "El término para ejecutar sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años", y el art. 108-I-1 del mismo cuerpo legal indica que la ejecución tributaria se realizará con la notificación de la resolución determinativa o sancionatoria firmes, por el total de la deuda tributaria o sanción que imponen; es decir, que para el caso de autos el cómputo del plazo de dos años para la prescripción de la facultad ejecutiva de la Administración Tributaria empezará a computarse recién a partir de la notificación de la R.D. N° 17-0582-13, estando esta determinación firme; aclarando que las contravenciones de omisión de pago e incumplimiento de deberes formales fueron determinadas conjuntamente al proceso determinativo de la deuda tributaria; por lo que, el plazo para la prescripción ejecutiva de ambos montos igualmente correrá a partir de que dicha Resolución Determinativa notificada adquiera firmeza.

##### VI.3. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.

Previo a pronunciarse sobre aspectos de forma y la prescripción, este Tribunal considera desarrollar este punto en primer lugar, pues del mismo dependerán los montos de deuda tributaria liquidados y las sanciones impuestas; ahora bien, respecto a este punto se puede expresar que las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso

de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma ley, establece que: “Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en débito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Ahora bien, del análisis y revisión de la R.D. N° 17-00582-13, se conoce que la Administración Tributaria observó las facturas Nos. 55, 57, 58, 59, 60, 64, 66, 68 y 70, emitidas por IMPORTECO S.R.L con NIT 170116024, las cuales fueron depuradas por no estar respaldadas con un medio fehaciente de pago; 11204, emitida por Tornería Mecánica TAURUS con NIT 3448497010, depurada por no estar dosificada por la Administración Tributaria; y, 25095, emitida por Jet Air Services UPS con NIT 4318712018, depurada por no estar respaldadas con un medio fehaciente de pago; emitidas en octubre y diciembre de 2010, cuyos montos resultantes de la aplicación de la alícuota correspondiente fueron declarados como crédito fiscal IVA por parte del contribuyente PROCOM La Paz S.R.L., para los períodos octubre y diciembre de 2010; siendo las mismas presentadas en originales como descargos a las observaciones realizadas por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación del caso de autos; Al respecto, el contribuyente no presentó documentos o medios fehacientes de pago que respalden el origen del crédito fiscal declarado para todas las facturas observadas por este aspecto, incumpliendo lo dispuesto por el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano; por lo que, la depuración realizada a estas facturas fue correcta al no contar con medios fehacientes de pago que permitan comprobar el origen y la cuantía de los importes del crédito fiscal observado para los períodos octubre y diciembre de 2010.

Por otra parte, las observaciones realizadas por PROCOM La Paz S.R.L., respecto a la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal, fueron realizadas de manera genérica, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que podrían tornar nula la resolución o procedimiento sometido a control de este Tribunal, sin que la repetición o copia de argumentos, supla la carga argumentativa necesaria para que se efectuó el control de legalidad de los actos de la Administración Tributaria, siendo que el principio de verdad material, no puede reemplazar los actos que por el principio dispositivo le corresponde a la parte demandante. En ese sentido, las observaciones efectuadas por la parte demandante constituyen una queja general, sin que sea posible con base en lo argumentado precedentemente, el análisis que pretende la parte actora, ya que este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa que debe contener la demanda, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (*nemoprocedatiudex iure ex officio*) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante, por lo que respecto a este punto no corresponde emitir mayores consideraciones.

#### VI.4. Sobre los requisitos de la resolución determinativa en materia tributaria.

El contenido de la resolución determinativa se encuentra establecido en el art. 99 del CTB, estos requisitos corresponden a “Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente.” El mismo art. dispone que el incumplimiento de los requisitos esenciales expresamente desarrollados en la reglamentación especial, vicará de nulidad la resolución determinativa, y el art. 19 del RCTB dispone que aquellos requisitos mínimos son los mismos definidos en el art. 99 del CTB antes citado.

Respecto a si la R.D. N° 17-0582-13 presenta montos contradictorios en la determinación de la deuda tributaria y otros vicios respecto a los periodos fiscalizados; se tiene que el primer monto fue consignado en el párrafo segundo de su acápite “Vistos y Considerando”, refiere a un adeudo de UFV's 264.083.- (doscientos sesenta y cuatro mil ochenta y tres 00/100 unidades de fomento a la vivienda), este importe corresponde a la liquidación previa a una tasa de interés de 8.76% realizada en la Vista de Cargo N° 32-0036-2017 de 12 de julio. El segundo monto fue consignado en el párrafo sexto de la indicada resolución determinativa, ratifica el reparo preliminar a una tasa de interés de 7.98%, calculado al 2 de septiembre de 2013; es decir, el monto de UFV's 266.609.- importe que fue calculado al emitirse el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DJCC/UTJ/INF-C/00013/2013. El tercer monto fue señalado en la disposición cuarta de la parte resolutoria de la indicada

resolución determinativa, liquidando como deuda tributaria un monto de UFV's 262.892.- calculado al 6 de septiembre del referido año y a una tasa de interés de 7.98%, incluyendo el tributo omitido, intereses, sanción preliminar del 100% de la conducta tributaria y multa por incumplimiento de deberes formales.

Por todo lo anteriormente descrito quedo claro que las variaciones en los montos liquidados como deuda tributaria obedecen a la fecha de cálculo y la tasa de interés aplicada en su momento, por lo que dicho acto administrativo no presenta vicios que puedan causar la nulidad, más bien cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 99 y 211 del Cód. Trib. Boliviano; y, 19 del RCTB. Respecto al error de forma en la descripción de los componentes de la liquidación del primer monto referido a la indicada vista de cargo, donde se señala que la multa por incumplimiento de deberes formales corresponde al período julio de 2010, cuando en realidad sería el período diciembre de 2010, se constituye en un error de forma intrascendente al momento de relatar la liquidación realizada en la vista de cargo, siendo que en la misma resolución determinativa, más adelante en la determinación tercera de su parte resolutive, se elaboró un cuadro detallado, donde se deja claro que dicha multa corresponde al período diciembre de 2010, siendo esta última parte la que determinó finalmente la deuda tributaria.

#### VI.5. Conclusión.

Por todo lo descrito, se llega a la conclusión de que la AGIT interpreto y aplicó correctamente la norma al momento de resolver el recurso jerárquico planteado por el contribuyente, menos en lo referido a la depuración de la Factura N° 11204, emitida por Tornería Mecánica TAURUS con NIT 3448497010, por no estar dosificada por la Administración Tributaria y/o están fuera del rango de dosificación; debido a que, tal situación no es atribuible de responsabilidad al sujeto pasivo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 33 a 37 vta., interpuesta por Sonia Miriam Barrios Pasten en representación legal de PROCOM La Paz S.R.L.; únicamente con relación la Factura N° 11204, emitida por Tornería Mecánica TAURUS con NIT 3448497010; y en consecuencia, Revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 621/2014 de 25 de abril, corriente de fs. 15 a 31 vta., emitida por la AGIT, sólo en lo que concierne a la depuración de la Factura N° 11204, ya que el error formal en la dosificación no puede ser atribuido al contribuyente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



651

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

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: Las demandas contenciosas administrativas cursantes de fs. 47 a 57, subsanada de fs. 70 a 71, interpuesta por Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda., y de fs. 231 a 236 vta., planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos, ambas impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014 de 05 de mayo, que cursa de fs. 14 a 30, emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; los memoriales de contestación cursantes de fs. 155 a 162 vta., y de fs. 242 a 249, respectivamente; la réplica de fs. 268 a 270 vta.; y dúplica de fs. 273 a 274, la intervención del tercero interesado por escrito de fs. 75 a 79 vta., la Resolución N° 175/2015 de 21 de julio, por la cual Sala Plena de este Tribunal dispuso la acumulación del expediente 748/2014 al 735/2014; el decreto de "autos para sentencia" de fs. 307, y los antecedentes procesales de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Expediente 748/2014.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda., indica que, el 14 de agosto de 2012, Construmat Ltda., fue notificada con el inicio de un proceso de verificación de las facturas que respaldan el crédito fiscal declarado por la empresa demandante durante los periodos fiscales enero y marzo de 2010, habiéndoles solicitado para tal efecto la presentación de la documentación legal y contable que respalde el crédito fiscal consignado en dichos periodos fiscales, cumpliendo con dicha solicitud.

Luego, el 8 de febrero de 2013, "supuestamente" fueron notificados mediante cédula con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OV108801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, la cual estableció en contra de Construmat Ltda., un adeudo tributario por concepto del crédito fiscal IVA depurado a las facturas de compras declaradas durante los periodos enero y marzo de 2010, incluyendo la sanción del 100% del tributo omitido, al calificar la conducta de la empresa como omisión de pago, conforme a lo previsto por el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano.

Manifiesta que, en el término previsto por el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, por memorial presentado el 13 de marzo de 2013, entregó los descargos que demostraban que todas las facturas observadas habían sido emitidas por transacciones efectivamente realizadas, que cuentan con la respectiva factura original que las respalda y que están directamente vinculadas a las actividades comerciales de Construmat Ltda.; a pesar de ello, sin que dicha prueba sea valorada, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00107-13 de 26 de abril de 2013, estableciendo un adeudo tributario de Bs 129.071; en contra de la empresa demandante, deuda generada en su totalidad por la depuración del crédito fiscal IVA declarado durante los periodos enero y marzo de 2010, más la sanción del 100% del tributo omitido, por la contravención tributaria de omisión de pago.

Añade que, contra la mencionada resolución determinativa, interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución ARIT-SCZ/R.A. N° 070/2014 de 17 de febrero, por la cual la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, resolvió confirmar totalmente la R.D. N° 17-00107-13. Por ello Construmat formuló recurso jerárquico impugnando la referida Resolución de alzada, resuelto por la autoridad demandada mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 070/2014 de 5 de mayo, en la que se dispuso revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/R.A. N° 070/2014 y en consecuencia, también se revocó parcialmente la R.D. N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin efecto el cargo de Bs 7.627.- manteniendo el cargo de Bs 36.909.- y la multa de 3.300.- UFV's (tres mil trescientos 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda).

## I.2. Fundamentos de la demanda.

El contribuyente denuncia que la Resolución Jerárquica impugnada, vulnera el art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), además de vulnerar el derecho a la defensa y el debido proceso, al no haber dispuesto la nulidad de la R.D. N° 17-00107-13 de 28 de abril, a pesar de haber evidenciado la falta de valoración de los descargos presentados, habiendo la Administración Tributaria incumplido con el procedimiento establecido en el art. 68-II del Cód. Trib. Boliviano y la R.D. N° 10-0037-12, ya que Construmat Ltda., fue notificada con la Vista de Cargo el 8 de febrero de 2013, por lo que en aplicación del art. 4-3 del Cód. Trib. Boliviano, el plazo de 30 días para la presentación de descargos comenzó a computarse a partir del miércoles 13 de ese mes y año, ya que los días lunes 11 y martes 12, eran feriados de carnaval, por ello, el plazo de 30 días para presentar los descargos, previsto en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, fenecía el jueves 14 de marzo de 2013, motivo por el cual la empresa demandante presentó los descargos un día antes del vencimiento del plazo; es decir, el 13 de marzo de 2013; pese a ello, sus descargos no fueron valorados bajo el argumento de que fueron presentados fuera de plazo, por lo que la ausencia de valoración razonable de los descargos hacen nula totalmente la Resolución Determinativa impugnada, debido a lo cual carece de fundamentación conforme las normas del debido proceso, la posición asumida por los funcionarios del SIN de no valorar ni aceptar los descargos presentados, vulneran su derecho a la defensa y al debido proceso, consagrados en los arts. 171 y 121 de la C.P.E., y 68 del Cód. Trib. Boliviano, generándole total indefensión, ya que la prueba de descargo fue oportunamente presentada dentro del plazo previsto por el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, por ello correspondía que la AGIT anule todo el proceso de fiscalización que dio lugar a la Resolución Determinativa impugnada, al haber evidenciado y reconocido expresamente los vicios de nulidad existentes a lo largo del proceso.

Al margen de lo señalado y sin que ello implique validar o reconocer la ilegalidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 070/2014 de 5 de mayo, arguye que la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., violando lo previsto por los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, toda vez que, la empresa demandante presentó ante la ARIT Santa Cruz todos los descargos legales y contables que respaldan la legalidad de las transacciones por las cuales se habían emitido las facturas observadas, pese a ello, la resolución de alzada confirmó totalmente la Resolución Determinativa, al considerar que la Administración Tributaria había depurado correctamente el Crédito Fiscal declarado por la empresa ahora demandante, durante la gestión 2010, sin ingresar a valorar las pruebas presentadas por Construmat Ltda., a lo largo del proceso, al considerar que las mismas "no fueron presentadas conforme lo exigido por los arts. 81 de la L. N° 2492 y 215-III de la L. N° 3092..." (sic), vale decir que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no valoró ninguna de las pruebas presentadas, las cuales de modo contundente demostraban la efectiva realización de las transacciones que generaron la emisión de todas las facturas depuradas, bajo el errado argumento que las mismas no habrían sido presentadas de forma oportuna, lo cual es absolutamente falso, ya que como se puede evidenciar de la compulsa del expediente, la mayor parte de dichas pruebas fueron presentadas ante la Administración Tributaria y el saldo fue presentada como pruebas de reciente obtención, ya que debido a los vicios de nulidad emergentes de los procesos de notificación, Construmat Ltda., se vio impedida de presentar todas las pruebas que hacían a su derecho, dejando expresa constancia ante la Administración Tributaria de la existencia de nuevas pruebas que serían presentadas en calidad de pruebas de reciente obtención.

Indica que este aspecto fue subsanado parcialmente por la AGIT, que dispuso la revocatoria parcial de la R.D. N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por el Fisco, dejando sin efecto el reparo de Bs 7.627.-, pero mantuvo indebidamente un cargo de Bs 36.969.-, más la multa de 3.300.- UFV's, por incumplimiento a deberes formales.

Añade que, no corresponde la sanción por la "supuesta" contravención tributaria de omisión de pago, ya que resulta ilegal el procedimiento de determinación seguido por la Administración Tributaria, pues sin ningún respaldo legal, consideró al crédito fiscal depurado

como un tributo omitido integrante de una deuda tributaria, calculando intereses, mantenimiento de valor y sanciones sobre el crédito depurado, como si se tratara de un tributo omitido, vulnerando los arts. 47 y 99 del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310.

### I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, dejando sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la R.D. N° 17-00107-13.

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

La autoridad demandada respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos:

Sobre el primer punto indica que, los fundamentos de la demanda y el petitorio son incongruentes y sin respaldo legal ni fáctico, como pretende tergiversar el demandante, ya que conforme los antecedentes del proceso, se tiene que la vista de cargo, otorgó el plazo de 30 días para la presentación de descargos y/o pago de la deuda tributaria determinada; en consecuencia, el 13 de marzo de 2013, Construmat Ltda., presentó ante la Administración Tributaria memorial de descargo a la vista de cargo, argumentando la ilegal depuración del Crédito Fiscal, al considerar que en todos los casos las compras depuradas se encuentran directamente vinculadas a su actividad, por lo que solicitó se deje efecto la vista de cargo. Empero, aclara que la vista de cargo fue puesta en conocimiento del sujeto pasivo el 08 de febrero de 2009, por lo que el plazo de los 30 días vencía el 14 de marzo de igual año, habiendo el sujeto pasivo presentado sus descargos el 13 de marzo de 2013, dentro de plazo, resaltando que el citado memorial de descargo, no adjuntó ninguna documentación de descargo como pretende hacer creer el demandante, evidenciándose que si bien el SIN de forma equivocada señaló en la resolución determinativa, que el memorial presentado como descargo por el sujeto pasivo estaba fuera de plazo; sin embargo, consideró los aspectos expresados en el mismo y al verificar que no se adjuntó ninguna documentación de respaldo que demuestren las observaciones efectuadas determinó que no es válido el crédito fiscal, desvirtuándose los argumentos del sujeto pasivo respecto a que presentó prueba dentro de plazo y que no fue valorada por el SIN.

Respecto al segundo punto manifiesta que, la Autoridad de Impugnación Tributaria, valoró todas las pruebas presentadas por el demandante, ya que existe una primera resolución de alzada (ARIT-SCZ/R.A. N° 0679/2013 de 02 de septiembre), la cual fue revocada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2110/2013, a fin de que la autoridad de alzada emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, habiendo la ARIT dado cumplimiento a lo dispuesto emitiendo una segunda resolución de alzada (ARIT-SCZ/R.A. N° 0070/2014 de 17 de febrero, la cual contiene en su fundamentación técnico jurídica la valoración de todas las pruebas presentadas por el sujeto pasivo.

Con relación a que la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., indica que las observaciones de la Administración Tributaria, se refieren a que el contribuyente no respaldó ni demostró la procedencia de los créditos impositivos que considera le corresponden y evidencian la efectiva realización de las transacciones, siendo evidente que el actor presentó tanto en etapa administrativa, como en etapa recursiva ante la ARIT, el original de la factura observada, los comprobantes de egreso, el Libro de Compras IVA y fotocopias de cheques, sólo en etapa recursiva presentó ante la ARIT, las fotocopias de cheques certificados por el Banco Ganadero, además conforme lo señalado por los arts. 4-a) y b) y 8-a) de la L. N° 843, existen tres requisitos para beneficiarse del crédito fiscal, de los cuales el demandante sólo cumplió dos; es decir, que las transacciones están respaldadas por el original de la nota fiscal y se encuentran vinculadas a la actividad gravada, pues no demostró la efectiva realización de las transacciones, ya que los Comprobantes de Egreso presentados por el contribuyente están incompletos, ya que no acompañó los libros diarios y mayores, por lo que no es posible constatar que el pago haya sido realizado, estando claro que el sujeto pasivo no respaldó sus actividades y el crédito fiscal emergente de las Facturas Nos. 673364, 905, 9497, 2717, 961, 2239, 416, 6434, 6480, 110940 y 2023649.

En cuanto a que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de omisión de pago, aclara que los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano y 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver sobre la base de los fundamentos planteados en el recurso jerárquico, razón por la cual no corresponde pronunciamiento ni respuesta a puntos no impugnados por el demandante en el recurso jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa planteada por Construmat Ltda.; y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014.

Expediente 735/2014.

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

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos, arguye que, en uso de las facultades conferidas por el Cód. Trib. Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI08801, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Construmat Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al IVA, "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7520, cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas que fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses comprendidos de enero, marzo de 2010, habiendo la verificación realizada sobre base cierta, comprobado que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a ley, procediendo a la emisión de la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, luego, en consideración a la insuficiencia de los descargos presentados por Construmat Ltda., se procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00107-13.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, la presentación de documentación por parte del recurrente en instancia de alzada sobre las facturas observadas por cod. 3, las mismas no fueron presentadas ante la Administración Tributaria en su debido momento para su valoración correspondiente, incumpliendo lo previsto en el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con el art. 81 de la misma disposición legal, bajo ese presupuesto y considerando la documentación de forma parcial y siendo valorada, se declaró insuficiente a los efectos pretendidos por el “recurrente”, por lo que es contundente que la prueba presentada en instancia de alzada, resulta dilatoria e inoportuna y por ello improcedente a fin de desvirtuar los argumentos expuestos por la AGIT, siendo que el contribuyente con relación a la observación de las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133 que revocó la AGIT, no demostró ni menos respaldó con los suficientes medios probatorios requeridos por la Administración Tributaria, no habiendo el contribuyente desvirtuado las observaciones realizadas por el Fisco, incumpliendo lo establecido en el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano, complementado por los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., en ese sentido, recalca que toda compra reflejada en la factura o nota fiscal debe contar con respaldo suficiente para demostrar que las transacciones fueron efectivamente realizadas.

Añade que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, procedió a revocar las observaciones de la Administración Tributaria con relación a las facturas antes señaladas, con pruebas presentadas en instancia de alzada de manera superfluas, las cuales no fueron presentadas en etapa administrativa requeridas por el SIN, siendo así que la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas e identificadas con el cod. 3 (Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133).

## I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, en la parte que deja sin efecto el tributo omitido por Bs 7.627.- consiguientemente, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-00107-13.

## II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos:

El sujeto pasivo presentó tanto en etapa administrativa como en etapa recursiva ante la ARIT, el original de la factura observada, los comprobantes de egreso, el libro de compras IVA y fotocopias de cheques, sólo en la etapa recursiva ante la autoridad de alzada, las fotocopias de cheques certificados por el Banco Ganadero; en consecuencia, según lo dispuesto en los nums. 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, entre las obligaciones del sujeto pasivo están las de respaldar las actividades y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, por otro lado, conforme al art. 37 del Cód. Com., el sujeto pasivo debe llevar obligatoriamente los libros diario, mayor, de inventarios y balances y aquellos libros y registros que considere convenientes.

De ello, se evidenció que las transacciones correspondientes a las facturas observadas fueron realizadas con pagos en efectivo afectando la cuenta “caja” y con pagos realizados a través de la emisión de cheques, afectando la cuenta “bancos”, en el caso de pagos realizados en efectivo, se observa que el comprobante de egreso, al ser un documento encargado de mantener el registro de los gastos realizados, el mismo requiere llevar la firma de quien recibe el pago, la fecha y las firmas de quienes autorizan y aprueban la salida de dinero, la ausencia de la “aclaración de firma” puede considerarse una falta formal susceptible de control interno posterior, que de ningún modo podrá ser causal de nulidad.

Agrega que, se advierte que la ARIT, realizó la respectiva valoración de la prueba presentada por el recurrente, considerando que las pruebas no fueron suficientes para respaldar el ciclo contable, sin considerar que los cheques certificados por las entidades financieras constituyen medios fehacientes de pago, asimismo, reitera que la falta de aclaración de firma en los comprobantes de egreso, constituyen una falta formal y no vician de nulidad el documento contable, por ello, al haberse evidenciado que el contribuyente cumplió con lo dispuesto por los arts. 4-a) y 8-a) de la L. N° 843 y los nums. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, habiendo respaldado sus actividades y el crédito fiscal emergente de las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133.

## II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014.

## III. Contenido de la réplica y dúplica.

La Administración Tributaria a través de su representante legal, presentó memorial de réplica el 23 de febrero de 2015, cursante de fs. 268 a 270 vta., reiterando los argumentos de su demanda.

La autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 16 de marzo de 2015, corriente de fs. 273 a 274, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa.

## IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 238, se dispuso la notificación al tercero interesado empresa Construmat Ltda., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 291; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso en calidad de tercero interesado.

## V. Antecedentes administrativos y procesales.



1. Mediante la Orden de Verificación 0012OVI08801 de 10 de julio de 2012, se inició un proceso de verificación a la empresa Construmat Ltda., modalidad "Operativo Específico Crédito Fiscal", con alcance al IVA, derivado de la verificación específica del Crédito Fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente según su anexo adjunto, por los periodos fiscales enero y marzo de 2010.

2. Luego del trámite respectivo la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, la cual fue notificada al sujeto pasivo el 08 de febrero de 2013, por la cual se estableció una liquidación preliminar de deuda tributaria por el valor de 69.577.- UFV's, equivalentes a Bs 125.117.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos o pago de la deuda determinada.

3. Mediante memorial de descargo a la vista de cargo, presentado el 13 de marzo de 2013, Construmat Ltda., alegó la ilegal depuración del crédito fiscal.

4. Por la R.D. N° 17-00107-13 de 26 de abril de 2013, la Administración Tributaria determinó una deuda tributaria total de 270.591.- UFV's, equivalentes a Bs 1293.071.-, por concepto de IVA de los periodos fiscales enero y marzo de 2010, incluyendo tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, emergente de la falta de prueba que respalde el crédito fiscal acumulado declarado para dichos periodos.

5. La referida Resolución Determinativa fue confirmada por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0679/2013, producto del recurso de alzada planteado por Construmat Ltda., estableciendo que no se desvirtuó las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria; posteriormente, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, y en consecuencia, también se revocó parcialmente la R.D. N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin efecto el cargo de Bs 7.627.-, manteniendo el cargo de Bs 36.909.- y la multa de 3.300.- UFV's.

6. Mediante Resolución N° 175/2015 de 21 de julio, Sala Plena de este Tribunal, dispuso la acumulación del proceso contencioso administrativo del Exp. 748/2014 al Exp. 735/2014, debido a que en ambos casos se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0707/2014 de 05 de mayo.

7. En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 307 se decretó "Autos para Sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: 1) si la prueba presentada por el sujeto pasivo cumple lo establecido en los arts. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, referente a la apreciación y oportunidad de la prueba y si correspondía que la misma sea valorada; y, 2) si las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98033, 98104, 98133, cuentan con suficientes medios probatorios de pago para demostrar que la transacción se realizó efectivamente.

#### VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC, establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Plazo para la presentación de descargos a la Vista de Cargo.

Al respecto, debemos remitirnos al art. 98 (Descargos) del Cód. Trib. Boliviano, que en el párrafo primero dispone: "Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular y presentar los descargos que estime convenientes...".

En tanto que art. 99 (Resolución Determinativa) parág. I, del mismo cuerpo normativo dispone: "Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del artículo anterior, se dictará y notificará la Resolución Determinativa dentro del plazo de 60 días...".

Por otra parte, el art. 4 del Cód. Trib. Boliviano, referente a los plazos y términos señala: "Los plazos relativos a las normas tributarias son perentorios y se computarán en la siguiente forma:

1.- Los plazos en meses se computaran de fecha a fecha y si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente, se entiende que el plazo acaba el último día del mes. Si el plazo se fija en años, se entenderán siempre como años calendario.

2.- Los plazos en días que determine este código, cuando la norma aplicable no disponga expresamente lo contrario, se entenderán siempre referidos a días hábiles administrativos en tanto no excedan de 10 días y siendo más extensos se computaran por días corridos.

3.- Los plazos y términos comenzarán a correr a partir del día siguiente hábil a aquél en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento. En cualquier caso, cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil siguiente.

4.- Se entienden por momentos y días hábiles administrativos, aquellos en los que la Administración Tributaria correspondiente cumple sus funciones, por consiguiente, los plazos que vencieren en día inhábil para la Administración Tributaria, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente.

En el cómputo de plazos y términos previstos en este código, no surte efecto el término de la distancia”.

En mérito a los hechos descritos y la normativa citada ut supra, se llega a establecer que el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08801-0825/2012 de 19 de diciembre de 2012, el 8 de febrero de 2009, en tanto que el plazo previsto en el citado art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, empezó a correr al día hábil siguiente de su notificación, vale decir, desde el 13 de febrero de 2013 y concluía, contando treinta días corridos como prevé el art. 4-2) del Cód. Trib. Boliviano, el 14 de marzo de 2013; siendo evidente de los datos del proceso que el contribuyente presentó su memorial acompañado de los descargos el 13 de marzo de 2013; es decir, dentro del plazo de 30 días previstos en la normativa citada.

Por lo que corresponde la valoración de los mismos; empero, no resulta evidente lo alegado por la empresa demandante, en sentido de que la prueba referida no fue valorada por extemporánea, pues de la revisión de la R.D. N° 17-00107-13, la misma en sus págs. 4, 5 y 6, efectúa la valoración de los descargos presentados por Construmat Ltda., concluyendo que “en el presente caso la documentación presentada por el sujeto pasivo no demuestra la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas detalladas en el presente acto administrativo” (sic), por lo que corresponde desestimar lo alegado por la empresa demandante en cuanto a este punto.

#### VI.3. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para crédito fiscal.

Con carácter previo, es importante dejar claramente establecido que en referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen “Otros requisitos” que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal mérito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

Así, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: “El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente”; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: “Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen”.

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referidas.

## VI.4. De la problemática planteada.

Ahora bien, ingresando a resolver la problemática planteada, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180-I de la C.P.E., y previsto en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la S.C.P. N° 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

“El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrovertibles, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anuncie de ella”.

Por todo lo señalado e ingresando a resolver el objeto de controversia referido a si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado, se tiene que:

La empresa demandante arguye que, la AGIT no valoró correctamente los descargos contables presentados al crédito fiscal declarado por Construmat Ltda., violando lo previsto por los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, toda vez que, presentó ante la ARIT Santa Cruz todos los descargos legales y contables que respaldan la legalidad de las transacciones por las cuales se habían emitido las facturas observadas, pese a ello, la resolución de alzada confirmó totalmente la resolución determinativa, al considerar que la Administración Tributaria había depurado correctamente el Crédito Fiscal declarado por la empresa ahora demandante que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no valoró ninguna de las pruebas presentadas, las cuales de modo contundente demostraban la efectiva realización de las transacciones que generaron la emisión de todas las facturas depuradas, argumentando que este aspecto fue subsanado parcialmente por la AGIT, que dispuso la revocatoria parcial de la R.D. N° 17-00107-13, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por el Fisco, dejando sin efecto el reparo de Bs 7.627.- pero mantuvo indebidamente un cargo de Bs 36.969.-, más la multa de 3.300.- UFV's, por incumplimiento a deberes formales.

Por su parte, la Administración Tributaria indicó que la AGIT no debió considerar elementos probatorios presentados en la instancia de alzada por las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98029, 98033, 98104 y 98033, cuyo crédito fiscal es de Bs 7.627.-, procediendo a revocar las observaciones de la Administración Tributaria con relación a las facturas antes señaladas, con pruebas presentadas en instancia de alzada de manera superfluas, las cuales no fueron presentadas en etapa administrativa requeridas por el SIN, siendo así que la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas.

Sin embargo, de la lectura de la resolución jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT consideró correctamente los elementos probatorios presentados por el sujeto pasivo y los valoró adecuadamente de forma conjunta a toda la documentación producida en sede administrativa; la valoración conjunta de toda esa documentación y la constatación de los datos que consignan, permitió a la AGIT determinar que sí se demostraron las transacciones vinculadas únicamente a las Facturas Nos. 102848, 373, 58520, 141, 98010, 98029, 98029, 98033, 98104 y 98033, cumpliendo con lo dispuesto por los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 70-1 y 2, y 76 del Cód. Trib. Boliviano.

En mérito a lo señalado y de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, como instancia de control de legalidad; es decir, de puro derecho, y al no contar con etapa probatoria, es que en cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, que adopta el sistema libre o de sana crítica para la valoración de la prueba, este Tribunal no puede volver a valorar la prueba cuestionada por la Administración Tributaria, porque no corresponde a la naturaleza del presente proceso; por lo que se respeta la valoración realizada por la AGIT, como instancia competente y facultada para tal acto, y se tiene por demostradas las transacciones vinculadas a las facturas observadas.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadas las demandas contencioso administrativas interpuestas tanto por Construmat Ltda., como por la Gerencia Graco Santa Cruz del SIN, ya que no lograron desvirtuar lo resuelto en instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando:

1. IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 47 a 57, subsanada de fs. 70 a 71, interpuesta por Héctor Quiroz Panoso en representación de la empresa constructora Construmat Ltda.;

2. IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa que cursa de fs. 231 a 236 vta., planteada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, representada por Boris Walter López Ramos; y,

3. Mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0707/2014 de 05 de mayo, que cursa de fs. 14 a 30, emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



652

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 81 a 878, subsanada a fs. 107, interpuesta por Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN, representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014 de 28 de abril, que cursa de fs. 91 a 106 vta., emitida por Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la AGIT; la contestación cursante de fs. 55 a 60; la réplica de fs. 165 a 166 vta.; dúplica de fs. 171 a 172; la citación al tercero interesado a fs. 125; y, demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN (en adelante Administración Tributaria), refiere que, en ejercicio de las atribuciones y facultades conferidas por los arts. 66, 100 y 101 del Cód. Trib. Boliviano, inició el proceso de determinación al contribuyente Administradora de Condominios S.R.L., notificando el 12 de junio de 2012, la Orden de Verificación N° 0012OVI07739, respecto a la verificación específica del IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y que se detallan en el anexo adjunto a la orden de verificación, correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, requiriéndose la presentación de la siguiente documentación: Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 ó 210), Libro de Compras de los periodos observados, Facturas de compras en originales, Medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el verificador solicite; ante lo cual el contribuyente solicitó la ampliación de plazo para presentar la documentación, habiéndosele otorgado tres días hábiles más, habiendo en dicho plazo presentado la documentación requerida y descargos a las notas fiscales observadas; sin embargo, la Administración Tributaria solicitó documentación adicional, referida a libros diarios en los cuales participen las cuentas de las facturas observadas, Mayores de caja donde participen las cuentas de facturas observadas, Comprobantes de egreso, recibos de caja, cheques; extractos bancarios de los periodos observados, Documentos que respalden las compras señaladas, Detalle de inventarios de mercadería y materiales, contratos con proveedores, contratos de servicios prestados la gestión 2010, planillas de compra de materiales, planillas de avance de las obras adjudicadas la gestión 2010, medios fehacientes de pago, estados financieros de la gestión 2010 y documentación contable y financiera que respalden las compras señaladas, ante este requerimiento, el contribuyente solicitó prórroga de 12 días para presentar dicha documentación, otorgándosele un día hábil a partir de su notificación, vencido el plazo, la Administradora de Condominios S.R.L., no presentó la documentación requerida, por lo que se labró el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento Determinativo N° 65314 de 06 de junio de 2013.

Agrega que, luego se emitió la Vista de Cargo N° 29-000019313, notificada el 26 de junio de 2013, la que estableció de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, habiendo el contribuyente presentado sus respectivos descargos, los cuales fueron evaluados por la Administración Tributaria, no siendo suficientes para desvirtuar las aseveraciones establecidas, emitiéndose la R.D. N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, en la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 35.035.09.- UFV's, equivalente a Bs 65.375.14.- que incluyen tributo omitido actualizado, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Añade que contra la referida resolución determinativa, el contribuyente presentó recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución ARIT-SCZ/R.A. N° 0050/2014 de 03 de febrero, resolviendo confirmar la R.D. N° 17-0001248-13, ante lo cual, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de 27.535.09.- UFV's, equivalente a Bs 51.380.21.- aspecto cuestionado en la presente demanda.

## I.2. Fundamentos de la demanda.

Arguye que, la autoridad demandada consideró que los comprobantes de egreso y los Libros Contables (Diario y Mayor), presentados junto con el memorial de descargo a la Vista de Cargo, cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., indicando que el sujeto pasivo cumplió con los tres requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal, revocando parcialmente la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa.

Al respecto indica que, conforme a los num. 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, los sujetos pasivos tienen la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; asimismo, tienen la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; en ese sentido, para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal de las facturas observadas, debió presentar la documentación contable obligado a llevar por disposición de los arts. 36 y 37 del Cód. Com., con relación a los art. 40 y 44 del mismo código, y si bien el contribuyente acompañó en su memorial de descargo a la vista de cargo documentación contable, la cual fue considerada por la AGIT, dicha documentación contiene las siguientes observaciones:

a) Comprobantes de egreso y recibos de pago. Éstos deben contener datos mínimos, el Número de documento, fecha, importe, concepto del importe y las partes intervinientes con la identificación y firma del emisor y receptor de los importes detallados o las personas intervinientes; sin embargo, los recibos de pago presentados por el sujeto pasivo en su memorial de descargo, no consignan el nombre y firma de las personas que intervienen en tales transacciones, mientras que los comprobantes de egreso sólo consignan rúbricas sin especificar las personas que intervienen en las transacciones; y, b) Libros Contables (Diario y Mayor). En este caso se incumple el art. 44 del Cód. Com., ya que dichos Libros no cuentan con la identificación de las personas que elaboran los mismos como establece la norma referida; consecuentemente, la AGIT no realizó una sana crítica de los documentos presentados.

Agrega que, las salidas de inventario que el contribuyente presentó como descargo, cuentan con los sellos de recibido por los condominios: Equipetrol 2, Gardenia, Iguazú, Jardines del Urubo, Las Orquídeas, Marquis, San Antonio Edificios, Torre Pompel, Spa Ciudad Real, Jacarandá, Macarena, Parque Urbano, Ibiza, Lateris y Vittoria, como si los insumos de computación y material de escritorio hubiesen sido recibidos por estos condominios; empero, dichos condominios informaron a la Administración Tributaria durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos mencionados, ya que el contribuyente no realiza tales compras a favor de los condominios; consecuentemente, la documentación referente a la "salida de inventario" carece de veracidad para ser considerada como prueba de efectiva realización de las transacciones observadas.

Indica que, durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizaron actividad comercial alguna, ya que se realizó las respectivas verificaciones al domicilio y la actividad económica de los proveedores Oscar Rodríguez Chanato con NIT 3944074017; María del Carmen Montañó de Alvarado con NIT 3229094013; Alcoba Rodríguez Luis Alberto con NIT 5882939019; y, Miguel Ángel Martín Feeney con NIT 4641620018 y se labró las actas de verificación en presencia de testigo de actuación, quienes desconocen la actividad económica de los proveedores antes señalados, incumpliendo lo establecido en el inc. 5) del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

## I.3. Petitorio.

En mérito a lo argumentado precedentemente, solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril y se confirme y declare subsistente en su totalidad la R.D. N° 17-0001248-13.

## II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada ratificó lo resuelto en su Resolución de Recurso Jerárquico y respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa incoada, con los siguientes argumentos:

Respecto a la valoración de los descargos presentados por el contribuyente indica que, la norma establece en los num. 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establecen las disposiciones normativas respectivas, demostrando la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; asimismo, el art. 76 de la citada norma, dispone que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; en ese sentido, los Comprobantes de Egreso y los Libros Contables (Diario y Mayor), fueron presentados junto con el memorial de descargos a la Vista de Cargo, los comprobantes de egreso registran las transacciones correspondientes a las facturas observadas y el libro mayor cuenta con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., contiene el acta de apertura en el primer folio, en el que señala que

el libro mayor le pertenece a la administradora de condominios S.R.L., encontrándose firmada por la Notaria de Fe Pública N° 89, Elva Elena Ugarteche Lino, misma que estampó su sello en todos los folios del libro señalado; asimismo, de la revisión del Libro Mayor se verificó que los registros del Libro Diario, fueron trasladados en el mismo orden progresivo de fechas y en las cuentas afectadas, en la que determinó los saldos por cuenta de manera individualizada, según lo dispuesto en el art. 44 del Cód. Com., igualmente se verificó que los saldos de las cuentas afectadas coinciden con los saldos expuestos en el Balance General, presentado el 3 de mayo de 2011, a la entidad financiera Banco Los Andes Pro Credit.

En cuanto a que durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizan actividad comercial alguna, manifiesta que, si bien la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de investigación realizó la verificación de domicilios y actividades de los proveedores observados, se evidencia según las Actas emitidas, que no verificó los domicilios fiscales ni las actividades relacionadas a la emisión de las facturas observadas; en consecuencia, las actas no cumplieron su propósito, más aun cuando el mismo proveedor presentó notas que certifican el hecho generador y la emisión de la correspondiente nota fiscal, por lo que conforme al art. 77-II del Cód. Com, dichas Actas no constituyen un medio de prueba.

#### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014.

#### III. Contenido de la réplica y dúplica.

La Administración Tributaria, presentó memorial de réplica el 11 de marzo de 2015, cursante de fs. 165 a 166 vta., reiterando los argumentos ya contenidos en la demanda contenciosa administrativa interpuesta; luego la autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 06 de abril de 2015, que cursa de fs. 171 a 172, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa.

#### IV. Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 108 se dispuso la notificación al tercero interesado Administradora de Condominio S.R.L., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa a fs. 125; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

1. Mediante la Orden de Verificación 0012OVI07739, notificada el 12 de junio de 2012, la Administración Tributaria, inició el proceso de determinación al contribuyente Administradora de Condominios S.R.L., respecto a la verificación específica del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y que se detallan en el anexo adjunto a la Orden de Verificación, correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, requiriéndose la presentación de la siguiente documentación: declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 ó 210), Libro de Compras de los periodos observados, Facturas de compras en originales, Medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el verificador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas.

2. Luego, el contribuyente solicitó la ampliación de plazo para presentar la documentación, habiéndosele otorgado tres días hábiles más, habiendo en dicho plazo presentado la documentación requerida y descargos a las notas fiscales observadas; sin embargo, la Administración Tributaria solicitó documentación adicional, referida a Libros Diarios en los cuales participen las cuentas de las facturas observadas, Mayores de caja donde participen las cuentas de facturas observadas, Comprobantes de egreso, recibos de caja, cheques; Extractos bancarios de los periodos observados, Documentos que respalden las compras señaladas, Detalle de inventarios de mercadería y materiales, contratos con proveedores, contratos de servicios prestados la gestión 2010, planillas de compra de materiales, planillas de avance de las obras adjudicadas la gestión 2010, medios fehacientes de pago, Estados Financieros de la gestión 2010 y documentación contable y financiera que respalden las compras señaladas, antes este requerimiento, el contribuyente solicitó prórroga de 12 días para presentar dicha documentación, otorgándosele un día hábil a partir de su notificación, vencido el plazo, el Administradora de Condominios S.R.L., no presentó la documentación requerida, por lo que se labró el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento Determinativo N° 65314 de 06 de junio de 2013.

3. Posteriormente, la Administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-000019313, notificada el 26 de junio de 2013, la que estableció de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, habiendo el contribuyente presentado sus respectivos descargos, los cuales fueron evaluados por la Administración Tributaria, no siendo suficientes para desvirtuar las aseveraciones establecidas, emitiéndose la R.D. N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, en la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de 35.035.09.- UFV's, equivalente a Bs 65.375.14.- que incluyen tributo omitido actualizado, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

La referida Resolución Determinativa fue confirmada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, mediante la Resolución ARIT-SCZ/R.A. N° 0050/2014 de 03 de febrero, ante lo cual, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 662/2014, que resolvió revocar parcialmente la Resolución de Alzada, dejando sin efecto la deuda tributaria de 27.535,09.- UFV's, equivalente a Bs 51.380.21; aspecto cuestionado en la presente demanda.

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si resulta evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso, incurrió en una errada valoración de los descargos presentados por el contribuyente.

#### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.

Con carácter previo, es importante dejar claramente establecido que en referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen "Otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal merito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

Así, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

#### VI.3. De la problemática planteada.-

Ahora bien, ingresando a resolver la problemática planteada, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180-I de la C.P.E., y previsto en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la

correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la S.C.P. N° 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

“El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrostantes, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anocie de ella”.

Ahora bien, en lo que respecta a determinar si el contribuyente cumplió lo establecido en los arts. 40 y 47 del Cód. Com., se tiene que el referido art. 40 del Cód. Com., dispone lo siguiente: “Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando, además, en todas las hojas, el sello de la notaría que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos. Serán también válidos los asientos y anotaciones que se efectúen por cualquier medio mecánico o electrónico sobre hojas removibles o tarjetas que, posteriormente, deberán ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios que serán legalizados, siempre que faciliten el conocimiento de las operaciones y sirvan de prueba clara, completa y fidedigna. La autorización para su empleo será otorgada por el Registro de Comercio, a pedido del interesado, requiriendo resolución fundada sobre la base de dictamen de peritos, del cual podrá prescindirse en caso de existir antecedentes de utilización respecto del procedimiento propuesto”.

Por otra parte, en lo que respecta al art. 47 del Cód. Com., se tiene que: “Sin perjuicio de lo establecido por las leyes especiales, las partidas del balance se valorarán, cuando corresponda, siguiendo criterios objetivos que garanticen los intereses sociales y de terceros de acuerdo con los principios que exige una ordenada y prudente gestión económica. Adoptando un criterio de valoración, habrá que mantenerse y no podrá ser alterado sin causa justificada. Deberá indicarse además en los balances e inventarios, o en hoja separada, el método de determinación del costo u otro valor aplicado”, disposición que está relacionada con la sana crítica de la autoridad administrativa empleada en la valoración de los elementos probatorios producidos durante la fiscalización.

Por todo lo señalado y centrándonos en el objeto de controversia referido a si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado, se tiene que la Administración Tributaria comenzó indicando que la AGIT no debió considerar elementos probatorios como Comprobantes de Egreso y Libros Contables (Diario y Mayor), que reflejan pagos a varios proveedores y sin firma de los prestadores de servicio, como registros contables y extractos bancarios; consideraciones que llevaron a la Administración Tributaria a depurar las Facturas observadas; sin embargo, de la lectura de la Resolución Jerárquica impugnada, se tiene que la AGIT sí consideró dichos elementos probatorios y los valoró conjuntamente a otros documentos como documentación contable; asimismo, verificó que el Libro diario y Mayor, cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., ya que fueron aperturados por la Notaría de Fe Pública N° 89, Elva Elena Ugarteche Lino, misma que estampó su sello en todos los folios del libro señalado; asimismo, de la revisión del Libro Mayor se verificó que los registros del Libro Diario, fueron trasladados en el mismo orden progresivo de fechas y en las cuentas afectadas, en la que determinó los saldos por cuenta de manera individualizada, según lo dispuesto en el art. 44 del Cód. Com., igualmente se verificó que los saldos de las cuentas afectadas coinciden con los saldos expuestos en el Balance General, presentado el 3 de mayo de 2011, a la entidad financiera Banco Los Andes Pro Credit, concluyendo que la valoración conjunta de toda esa documentación y la constatación de los datos que consignan, permitió a la AGIT determinar que sí se demostraron las transacciones vinculadas a las facturas descritas, cumpliendo con lo dispuesto por los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 70.1 y 2, y 76 del Cód. Trib. Boliviano.

En mérito a lo señalado y de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso administrativo, como instancia de control de legalidad; es decir, de puro derecho, y al no contar con etapa probatoria, es que en cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, que adopta el sistema libre o de sana crítica para la valoración de la prueba, y al no haberse expresado como agravios cuestiones de admisibilidad, pertinencia y oportunidad de la prueba o falta de valoración de prueba tasada conforme a la ley, este Tribunal no puede volver a valorar la prueba cuestionada por la Administración Tributaria, porque no corresponde a la naturaleza del presente proceso; por lo que se respeta la



valoración realizada por la AGIT, como instancia competente y facultada para tal acto, y se tiene por demostradas las transacciones vinculadas a las facturas observadas.

#### V. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril, resolviendo Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0050/2014 de 03 de febrero, dejando sin efecto legal la deuda tributaria de 27.535, 09.- UFV's, equivalente a Bs 51.380,21, establecida en la R.D. N° 17-0001248-13 de 25 de septiembre de 2013, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 81 a 878, subsanada a fs. 107, interpuesta por Gerencia Distrital II Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0662/2014 de 28 de abril, corriente de fs. 91 a 106 vta., emitida por la AGIT.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



653

**Antonio Pinto Claros c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Antonio Pinto Claros contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 16, y memorial de subsanación de la misma de fs. 20 a 22, interpuesta por Antonio Pinto Claros, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0716/2014, de 5 de mayo, de fs. 2 a 12 vta., pronunciado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la respuesta de fs. 69 a 73 vta., el memorial de apersonamiento del tercer interesado de fs. 29 a 31 vta., los antecedentes procesales y,

I.- Contenido de la demanda:

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La parte demandante, expuso los antecedentes de la demanda manifestando lo siguiente:

Que la resolución de recurso jerárquico señala que la facultad de la administración tributaria municipal para determinar la deuda tributaria por el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) por las gestiones 1997 a 2003 ha prescrito; respecto a las gestiones 2004 a 2006, refirió que la R.D. N° 1204, de 08 de diciembre de 2009, habría sido notificada personalmente, interrumpiendo la prescripción, de acuerdo al inc. a) del art. 61 de la L. N° 2492; y que la Orden de Fiscalización N° 3492/2008 habría suspendido la prescripción por 6 meses.

I.2.- Fundamentos de la demanda.

En los fundamentos de la acción refirió que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no realizó una cabal apreciación de los fundamentos de su parte para la impugnación de la prescripción; ya que, la notificación con la resolución determinativa citada precedentemente resulta inverosímil, puesto que esta habría sido emitida el año 2009, y notificada por cedula el 16 de diciembre de 2009; además que si bien la notificación fue realizada conforme a lo establecido en el art. 84 y 85 de la L. N° 2492, empero no menciona en qué domicilio se ha producido la

notificación, si el testigo se encuentra plenamente identificado, por ende la notificación por cédula no ha cumplido con la finalidad de dar a conocer al sujeto pasivo los actuados administrativos, transgrediendo de esta manera el derecho a la defensa de los administrados; en ese sentido continuó manifestando lo citado por José María Martín "Derecho Tributario General, 2da. Edición, pág. 189", que refiere sobre la prescripción como los modos y medios extintivos de la obligación tributaria.

Posteriormente señaló lo establecido en el art. 59 de la L. N° 2492, que norma la prescripción de los adeudos tributarios, como extinción de la obligación tributaria; y que según esta norma los adeudos por concepto de impuestos a la propiedad de bienes inmuebles y en virtud del art. 60 de la L. N° 2492, habrían prescrito a los cuatro años, contando desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del pago respectivo; manteniendo que en ese sentido estarían prescritas las gestiones 2004, 2005 y 2006, realizando el computo de los cuatro años desde su vencimiento.

Consecutivamente expresó sobre las causales de interrupción y suspensión, citando al respecto el art. 61 de la L. N° 2492.

Asimismo vuelve a reiterar que las notificaciones aludidas, carecen de validez, ya que nunca fue notificado con las mismas; además de que al no habersele notificado legalmente no tuvo la oportunidad de asumir defensa y así presentar descargos, situación con la cual se vulneró el derecho al debido proceso, en sus garantías mínimas del derecho a la defensa, el derecho de contar con un plazo razonable y los medios adecuados para preparar su defensa y presentar los descargos, el derecho a impugnar las resoluciones administrativas ante el superior en grado, derechos consagrados en los arts. 116 al 121 de la C.P.E., el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y el art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, por lo tanto refirió que al haber vulnerado sus derechos fundamentales señalados con anterioridad, los actos administrativos a que hace referencia la resolución impugnada están viciados de nulidad absoluta. Citando al respecto la S.C. N° 0427/2010-R, de 28 de junio.

Finalmente efectuó una relación de los IPBI, de las gestiones 2004, 2005 y 2006, señalando que estas habrían prescrito el 2009, 2010 y 2011 respectivamente.

Por otra parte, por proveído de 5 de agosto de 2014, se observó la demanda, ordenándose que con carácter previo a la admisión de la demanda, el imputante cumpla con lo establecido en el art. 327. 6 y 7 del Cód. Pdto. Civ., lo cual fue cumplido por memorial de subsanación de la demanda cursante de fs. 20 a 22, en el cual el demandante reiterando nuevamente lo señalado precedentemente, añadió el domicilio del tercer interesado.

### I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos detallados, concluyó solicitando se declare probada la demanda y por consiguiente se revoque parcialmente la resolución de recurso jerárquico declarando prescritos los Impuestos de Propiedad de Bienes Inmuebles de las gestiones 2004, 2005 y 2006, y por consiguiente dejar sin efecto los cargos expresados en la R.A. N° "P153/2013 de 25 de febrero de 2013" (sic), emitida por el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su representante Daney David Valdivia Coria, contestó negativamente la demanda mediante memorial de fs. 69 a 73, argumentando en síntesis lo siguiente:

Que sobre la aseveración del sujeto pasivo en cuanto no tenía conocimiento de la notificación con la referida resolución determinativa notificada mediante cédula, la AGIT señaló con relación a la interrupción de la prescripción los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492, para luego referir que el IPBI de la gestión 2003, 2004, 2005 y 2006, prescribió el 31 de diciembre de 2008, 2009, 2010 y 2011 respectivamente, en aplicación de los artículos jurídicos citados supra.

En ese sentido excluyendo el IPBI de la gestión 2003, continuó manifestando que con relación a los IPBI de las gestiones 2004, 2005 y 2006, se puede evidenciar que fue emitida la Orden de Fiscalización N° 3942/2008, de 24 de julio, notificada el 3 de diciembre de 2008, suspendiendo el término de la prescripción por seis meses, conforme establece el art. 62-I de la L. N° 2492, por lo que el término de prescripción de las gestiones en estudio concluyó el "30 de junio de 2010, 2011 y 2012" (sic) respectivamente; en ese sentido refirió que el 16 de diciembre de 2009, se notificó mediante cédula a Antonio Pinto Claros con la R.D. N° 1204, de 8 de diciembre de 2009 (fs. 6-10), interrumpiendo el término de la prescripción de conformidad al art. 61 de la L. N° 2492.

Continuó refiriendo que en aplicación del art. 84 y 85 de la L. N° 2492, corresponde determinar que la R.D. N° 1204, de 08 de diciembre, fue legalmente notificada al sujeto pasivo el 16 de diciembre de 2009.

Asimismo alegó que, la Administración Tributaria Municipal establece la deuda tributaria por el IPBI de las gestiones 2004, 2005 y 2006 dentro del plazo previsto en el art. 59-1 de la L. N° 2492, dando lugar a una nueva etapa de Ejecución Tributaria con la emisión y notificación del Proveído de Ejecución Tributaria N° 84/2011 (fs. 4).

En ese sentido manifestó que, resulta evidente que lo referido por el demandante sobre la vulneración de su derecho a la defensa e incorrecta notificación, carecen de sustento legal y falta a la verdad de los hechos. De esa forma continuó reiterando lo señalado ut supra.

Finalmente citó el sistema doctrinal tributario, señalando las Resoluciones Jerárquicas N° AGIT-RJ 0296/2011, AGIT-RJ 0443/2013, AGIT-RJ 1324/2013 y AGIT-RJ 2201/2013; asimismo refirió como Jurisprudencia las Sentencias N° 238/2013, de 05 de julio y 510/2013, de 27 de noviembre emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia, además de la Sentencia Constitucional 1845/2004-R, de 30 de noviembre.

### II.1. Petitorio.

Por lo expuesto, solicitó que se declare improbadada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

### III. Respuesta del tercer interesado.

La administración Tributaria Municipal, a través de su representante, en su condición de tercer interesado se apersonó y respondió la presente demanda contenciosa administrativa mediante memorial de fs. 29 a 31 vta., exponiendo en síntesis lo siguiente:

Que dicha administración tributaria en uso de sus facultades previstas en los arts. 43, 96, 100 y 104 de la L. N° 2492, desarrolló el Proceso de Fiscalización iniciado con la Orden de Fiscalización N° 3942/2008, de 24 de julio, realizando la debida notificación por cedula el 3 de diciembre de 2008, en la oficina N° 605 piso N° 6 del citado inmueble, firmando como testigo Rosmery Caballero Salinas, para dar legalidad correspondiente a la notificación señalada, en dicha orden de fiscalización se solicitó al sujeto pasivo que dentro del plazo de 15 días corridos, presente varios documentos para verificar el cumplimiento de sus obligaciones, a lo que hizo caso omiso.

El 5 de junio de 2009, se emitió la Vista de Cargo N° 2413/2009, de conformidad a los arts. 100 y 104 de la L. N° 2492, dicha vista de cargo fue notificada mediante cedula el 19 de junio de 2009, en el domicilio del sujeto pasivo en la calle Jordán N° 541, firmando como testigo Omar Medina, para dar legalidad a dicho acto, dándose 30 días improrrogables a partir de su legal notificación para formular las pruebas y descargos correspondientes a lo que también hizo caso omiso.

En ese sentido continuó manifestando que, por lo señalado en el art. 76 de la L. N° 2492, se estableció que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, concordante con el art. 81 del mismo cuerpo legal.

Que la conducta del sujeto pasivo se tipifica como omisión de pago, por lo cual el ahora demandante fue sancionado conforme el art. 165 de la L. N° 2492, por las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006, procediéndose a dictar la R.D. N° 1204/2009, de 08 de diciembre de 2009. Finalmente reiteró los argumentos expuestos por la autoridad demandada.

### III.2. Petitorio.

Concluyó solicitando al Tribunal Supremo de Justicia se sirva declarar improbadamente la demanda y determine la vigencia de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0716/2014, de 05 de mayo.

### IV.- Antecedentes administrativos y procesales

Continuando el trámite del proceso, por proveído de 25 de agosto de 2016, se dio por renunciado el derecho a la réplica, por lo que no habiendo más que tramitar se decretó "autos para sentencia" a fs. 88.

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

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

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

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

Que el 3 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria Municipal (ATM), notificó por cedula a Antonio Pinto Claros con la Orden de Fiscalización N° 3492/2008 de 24 de julio, procediendo a la fiscalización del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, del inmueble N° 17193, ubicado en la calle Jordán edificio Pinto Palace N° E-541, Zona Sudeste, por las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006 (fs. 10 y vta. Anexo-2).

El 19 de junio de 2009, la ATM notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 2413, de 05 de junio de 2009, en la que procedió a la liquidación previa del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles sobre base presunta, para las gestiones señaladas precedentemente, estableciendo la deuda tributaria correspondiente a cada gestión, tipificando la conducta del contribuyente como evasión según la L. N° 1340, y como omisión de pago según la L. N° 2492, otorgándole 30 días para formular pruebas y descargos que considere necesarios (fs. 15 a 17 vta. Anexo 2).

Posteriormente el 16 de diciembre de 2009, la ATM notificó por cédula a Antonio claros Pinto con la R.D. N° 1204, de 08 de diciembre de 2009, que resolvió determinar la deuda tributaria por el IPBI de las gestiones de 1997 a 2006, sobre base presunta, en la suma de Bs 9.671.- (fs. 6 a 9 Anexo 2).

El 25 de octubre de 2011, la ATM emitió el Inicio de Ejecución Tributaria N° 84/2011, en base a la R.D. N° 1204/2009, a efectos de efectuar el cobro coactivo (fs. 4 a 5. Anexo 2).

Seguidamente el 05 de diciembre de 2011, Antonio Pinto Claros mediante memorial dirigido a la ATM, opone nulidad y oposición a la Ejecución Tributaria por prescripción señalando que dentro del procedimiento administrativo referente al Proveído de Ejecución Tributaria N° 84/2011 correspondiente a las gestiones de 1997 a 2006, se encuentran prescritas de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 52, 53 y 54 de la L. N° 1340 y art. 59 de la L. N° 2492 (fs. 1 a 3 vta. Anexo 2).

El 3 de julio de 2012, la ATM emitió el Informe S.I.P. Cite N° 428/2012, en el que señaló que la fecha de registro del contribuyente al sistema antiguo fue el 27 de enero de 2001; existencia de tradición del inmueble N° 172811 de 19 de abril de 2006; inexistencia de acciones y derechos; inexistencia de planes de pagos en cuotas; pagos de impuestos originales por las gestiones 2008, deuda de impuestos originales observada por el departamento de ejecución tributaria, inexistencia de descuentos de multas; existencia de multas por las gestiones 1997 a 2002; existencia de multa por omisión de pago por las gestiones 2003 a 2006 (fs. 22. Anexo 2).

El 25 de octubre de 2013, la ATM notificó por cédula a Antonio Pinto Claros, con la R.A. N° P153/2013, de 25 de febrero de 2013, en la que declara improcedente la prescripción del IPBI de las gestiones de 1997 a 2006 del inmueble citado precedentemente en aplicación a los arts. 52, 53 y 54 de la L. N° 1340, disponiendo que Antonio Pinto Claros debe cancelar su adeudo tributario (fs. 59 a 61 vta. Anexo 2).

Contra la R.A. N° P153/2013, Antonio Pinto Claros, interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/R.A. N° 0075/2014, que revocó parcialmente la resolución recurrida, declarando prescrito el IPBI de las gestiones 1997 a 2003 y manteniendo firme y subsistente el IPBI de las gestiones 2004, 2005 y 2006 del inmueble signado con N° 17193 de propiedad del recurrente.

#### V. De la problemática planteada

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, se circunscribe en determinar si la autoridad demandada, efectuó una correcta valoración de los antecedentes procesales al determinar que el cobro del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles por las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003, ha prescrito, manteniendo firme y subsistentes el cobro por las gestiones 2004, 2005 y 2006, del inmueble del ahora demandante; por lo que se debe realizar el siguiente análisis:

#### CONSIDERANDO: II.

##### II.1. Fundamentos jurídicos del fallo.

Que de la normativa aplicable y de los antecedentes de la demanda se tiene:

Que el 3 de diciembre de 2008, la administración Tributaria Municipal notificó por cédula a Antonio Pinto Claros con la Orden de Fiscalización N° 3492/2008 de 24 de julio, procediendo a la fiscalización del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles, del inmueble N° 17193, de propiedad del ahora demandante y otros, por las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006.

Como preámbulo debemos señalar que, el actuado citado con anterioridad suspendió el plazo de la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2004; empero las gestiones de 1997 a 2003, prescribieron, puesto que la ATM tenía el plazo de 5 años para establecer el adeudo tributario, de conformidad a los arts. 52, 54 y siguientes de la L. N° 1340; es decir que el 31 de diciembre de 2008, prescribieron las facultades de la ATM para exigir el pago de los IPBI de las gestiones 1997 a 2003, lo cual fue correctamente determinado por la ARIT y la AGIT.

A mayor abundamiento en cuanto a la prescripción del IPBI de la gestión 2003, debemos señalar que si bien el mismo en aplicación de la L. N° 1340, prescribiría a los 5 años; empero, a la entrada en vigencia plena del Código Tributario Boliviano (L. N° 2492) el 2 de noviembre de 2003, en aplicación del art. 150 de dicha ley que establece: "(Retroactividad). Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable." (las negrillas son nuestras); es decir que, de dicho periodo, el vencimiento se produjo el 31 de diciembre de 2004, coligiéndose que el computo de la prescripción inició el 01 de enero de 2005, y concluyó el 31 de diciembre de 2008, en cumplimiento del art. 60-I de la L. N° 2492.

Por otra parte debemos señalar que la controversia en sí versa sobre los IPBI de las gestiones 2004, 2005 y 2006, que según el criterio del demandante han prescrito, debido a que no fueron notificados con la Orden de Fiscalización N° 3492/2008, además que el demandante mantiene que, aun así hubiera sido notificado con la orden de fiscalización citada, la R.D. N° 1204, de 8 de diciembre de 2009, fue notificada después que prescribieron las atribuciones de la ATM para determinar atributos.

En ese sentido debemos señalar que, a fs. 10 y vta. Anexo 2, se encuentra cursante la Orden de Fiscalización N° 3492/2008, de 24 de julio, la cual fue notificada legalmente el 3 de diciembre de 2008; en ese marco se tiene que el IPBI de la gestión 2004, venció el 31 de diciembre de 2005, el inicio del cómputo de la prescripción fue el 1 de enero de 2006 y concluiría el 31 de diciembre de 2009, empero con el actuado de la notificación por cedula con la orden de fiscalización se suspendió el plazo de la prescripción hasta el 30 de junio de 2010; lo cual es discordante a lo que afirma el demandante, sobre que dicho acto tampoco habría alterado la prescripción de los IPBI de la gestión 2004, puesto que en aplicación del art. 61 de la L. N° 2492, que prevé que se dará la interrupción de la prescripción con: "a) La notificación al Sujeto Pasivo con la Resolución Determinativa"; se deduce que lo citado por el demandante es totalmente incongruente, ya que más al contrario si no se hubiera notificado con la orden de fiscalización señalada con anterioridad, aun así, de la revisión de obrados se puede evidenciar que se interrumpió el plazo de la prescripción, con la notificación de la R.D. N° 1204, que fue legalmente notificada mediante cedula a fs. 9 de obrados, el 19 de diciembre de 2009.

A mayor abundamiento debemos señalar que el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, determina que las acciones de la Administración Tributaria, para: 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos; 2) Determinar la deuda tributaria; 3) Imponer sanciones administrativas; y 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria, prescriben a los 4 años, computables de conformidad al art. 60 de la citada ley; es decir, desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Asimismo el art. 61 de la L. N° 2492, establece que el curso de la prescripción se interrumpe con: a) La notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa; y b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, y que una vez interrumpida la prescripción, se debe comenzar a computar nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción; por otra parte, el art. 62 de la misma ley, determina que el curso de la prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada al contribuyente, esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses; asimismo, se suspende por interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, en estos casos la suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la AT para la ejecución del respectivo fallo.

## II.2.- Conclusiones.

En ese marco y del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia evidencia que los Impuestos a la Propiedad de Bienes de las gestiones 2004, 2005 y 2006, no han prescrito, puesto que dicha prescripción fue interrumpida al haberse notificado legalmente al sujeto pasivo con la R.D. N° 1204, de 8 de diciembre de 2009, el 16 de igual mes y año, tal cual se puede evidenciar a fs. 9 de obrados; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 16, interpuesta por Antonio Pinto Claros; y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0716/2014, de 05 de mayo.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



654

**Juan Mendoza Rojas c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

## SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Juan Mendoza Rojas contra Autoridad de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 37 vta., interpuesta por Juan Mendoza Rojas, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, el apersonamiento de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales como tercero interesado de fs.56 a 64, la contestación a la demanda de fs. 46 a 54, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 105 a 108 vta., y 114 a 115 vta.; los antecedentes del proceso, y

### I. Contenido de la demanda.

#### I.1. Antecedentes de la demanda.

Que Juan Mendoza Rojas, fue notificado mediante cédula con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 668/2014 de 28 abril, el 6 de mayo de 2014 y que, en uso de las facultades que concede el art. 147 del Cód. Trib. Boliviano, art. 778, 780 y art. 10-I de la L. N° 212; interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril, toda vez que

considera que dicha Resolución no cumple con la Ley Tributaria respecto los aspectos de fondo que fueron expresados en el Recurso Jerárquico, los cuales fueron ignorados, por lo que la decisión establecida en la Resolución impugnada le causa un grave perjuicio económico, debiendo considerar también que dicho fallo no cumple con lo establecido en los principios tributarios y preceptos establecidos por la L. N° 2492 y normas impositivas conexas.

## 1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1. El demandante refirió que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al igual que la Administración Tributaria, manejaron conceptos de fiscalización y verificación como si fueran similares o iguales; conceptos y/o términos que en realidad son totalmente diferentes respecto a la determinación de la Obligación Tributaria.

Que a raíz de dicha diferenciación, el método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la L. N° 2492 que se emplea para determinar la deuda tributaria, fue utilizado de forma equivocada por la Administración Tributaria respecto a la determinación, el cálculo y liquidación del crédito fiscal, sin argumentos ni arts. de la L. N° 843 o L. N° 2492, que respalden para la citada conversión arbitraria e ilegal del crédito fiscal en deuda tributaria.

Asimismo indicó que la Administración Tributaria, para la fiscalización se amparó en los arts. 96, 98, 99, 100 y 101 del Cód. Trib. (L. N° 2492) respecto a los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2010, los cuales disponen concretamente control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria por lo que dichos arts. no estarían creados para la fiscalización del crédito fiscal.

Acusó que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 668/2014 aplicó los arts. 70-4 y 5 de la 2492 y 41 de la RND 10-0016-07, indicando que los descargos presentados por su parte no tienen relación con su actividad, la cual es de mayorista de acuerdo al NIT N° 28895819, por lo que todas las transacciones hechas son válidas, así como también los descargos presentados en originales en su oportunidad.

1.2.2. Que respecto a la deuda tributaria, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en el contenido se paralizó absolutamente con el sujeto activo, haciendo mención al art. 47 de la L. N° 2492 y art. 8 del D.S. N° 27310, exponiendo la fórmula para calcular la deuda.

De la misma manera hizo referencia a que no se habría indicado la fórmula matemática, ni en forma exacta e indubitable el cálculo y liquidación del crédito fiscal, al contrario simplemente fueron transcritos los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 en los cuales no se establece con claridad los siguientes puntos:

- Qué normas de la Ley Tributaria facultan a la Administración Tributaria a practicar una fiscalización sobre el crédito fiscal.
- En la Normativa Tributaria vigente no existe la fórmula matemática para calcular el crédito fiscal.
- Las Leyes 2492 (Código Tributario) 843 (Reforma Tributaria) y disposiciones conexas, no han establecido que el crédito fiscal sea fiscalizado, calculado y liquidado como deuda tributaria.

Maniféstó que respecto a la deuda tributaria y la sanción, se tiene demostrado que la R.D. N° 0624/13 de 4 de octubre de 2013, contenía varios vicios de nulidad y que por otra parte los reparos fueron determinados de forma ilegal, puesto que se había cumplido con las obligaciones tributarias; de igual forma indicó que se demostró que se le impuso una arbitraria e ilegal sanción por contravención tributaria de omisión de pago, por lo que correspondía que la Autoridad General de Impugnación Tributaria anule la precitada resolución determinativa.

Señaló que la sanción de multa por omisión de pago, que asciende a Bs 84.828.- a la fecha de la presente Resolución, estaría prescrita en virtud a la disposición del num. III del art. 59 de la L. N° 2492, que establece que "El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años".

1.2.3. Que la AGIT respecto a la multa por incumplimiento a deberes formales, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014, se paralizó con la Administración Tributaria al confirmar la multa por incumplimiento a deberes formales, desconociendo la documentación presentada por el contribuyente.

Continuó indicando que su actividad económica es de mayorista, la cual está registrada con el NIT 288958019, autorizado por la Administración Tributaria para que pueda utilizar las facturas absolutamente legales y válidas para la deducción del crédito fiscal, empero la Administración Tributaria de forma equivocada hubiera fiscalizado el crédito fiscal sin base legal que la respalde, depurando ilegal y arbitrariamente las facturas o notas fiscales que deducen el crédito fiscal.

## 1.3. Petitorio.

Solicitó declarar probada la demanda, anulando obrados hasta el vicio más antiguo y dejando sin valor legal de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril.

## 1.4. Admisibilidad.

Por Decreto de 19 de agosto de 2014 de fs. 78, se admitió la demanda de conformidad a los arts. 327, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., corriéndose traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado conforme a ley.

## II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David.

Valdivia Coria, dentro el plazo previsto por ley, por memorial de fs. 46 a 54, contestó negativamente los argumentos de la demanda expresando:

Que respecto al método de determinación del procedimiento de fiscalización, los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 Código Tributario, otorgan a la Administración Tributaria la facultad de control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación, que por otra parte los arts. 95-I y 96-I de la citada Ley, establecen que: "Para dictar la resolución determinativa la administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar, o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible que fueron declarados por el sujeto pasivo".

Refirió que el art. 29 del D.S. N° 27310, dispone que la deuda tributaria puede ser determinada por la Administración Tributaria mediante diferentes procesos los cuales pueden ser: fiscalización, verificación, control e investigación, especificando que tal diferencia se da por el alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos, independientemente de cómo la Administración Tributaria los denomine, mismos que se clasifican en procesos de fiscalización y/o verificación de la siguiente forma: a) determinación total, que comprende la fiscalización de todos los impuestos, b) determinación parcial, que comprende la fiscalización de uno o más impuestos, de uno o más periodos; c) verificación y control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar y d) verificación y control de cumplimiento a los deberes formales.

Agregó que el parág. I del art. 96 de la L. N° 2492, establece los requisitos de la vista de cargo, por lo que se entiende que el proceso de determinación no solamente se puede llevar adelante con una orden de fiscalización sino también con la orden de verificación, hasta concluir con la emisión de una Resolución Determinativa, además una vez iniciado el proceso de fiscalización y verificación, el Código Tributario no establece ninguna diferencia en procedimiento a seguir, toda vez que ambos procesos establecen la deuda tributaria mediante una resolución determinativa, así se encuentra dispuesto en el parág. I, del art. 95 de la L. N° 2492, por lo que el ente fiscal puede dictar una resolución determinativa sobre la base de una verificación, fiscalización, investigación, etc.

Manifestó que cabe aclarar que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492, el 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, establecen de forma puntual que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el recurso jerárquico, por lo que no correspondería ninguna respuesta a puntos que no fueron impugnados en el recurso jerárquico por la Administración Tributaria, todo esto en estricta observancia del principio de congruencia.

Señaló que con relación a la alusión de los reparos mal efectuados, existen las Resoluciones STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0429/2010 y AGIT-RJ 0007/2011, que detallan tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, estos requisitos son: 1) La emisión de factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada; por lo que se puede advertir que la Administración Tributaria el 13 de marzo de 2013, notificó con la orden de verificación al contribuyente, comunicando que sería sujeto de un proceso de determinación en la modalidad de operativo específico crédito fiscal, cuyo alcance era al IVA de los periodos abril, mayo y junio de 2010.

Refirió que las facturas fueron presentadas de forma parcial, por lo que la Administración Tributaria emitió el informe final y respecto a la base de este la vista de cargo que observó las facturas no vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, razón social, que no consignan el NIT del contribuyente, sin respaldo que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permita verificar la transacción, otorgándole el plazo de 30 días para la presentación de descargos, los cuales no fueron presentados, razón por la cual el 17 de octubre de 2013, se notificó la Resolución Determinativa en la que se estableció una deuda tributaria por IVA omitido, interés y sanción por omisión de pago, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

Señaló que no se consideró las facturas originales y la actividad principal de distribución y comercialización mayorista de bienes y que no se revisó las declaraciones juradas y libros físicos de sus proveedores, a razón que el contribuyente, tiene la obligación de demostrar y respaldar documentalmente sus actividades y operaciones gravadas, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos que considere le corresponda, situación que en el presente caso no sucedió.

Refirió que de la revisión de antecedentes administrativos, se advirtió que la Administración Tributaria, en base a los reportes del SIRANT, facturas de compras informadas por el contribuyente y reportadas por los proveedores a través del módulo Da Vinci-LCV y documentación proporcionada por el sujeto pasivo, se estableció que Juan Mendoza Rojas declaró las facturas de compras Nos. 242, 689 y 347 del proveedor Lara Bisch, Nos. 719, 728, 735 de Lauro y Cía, Nos. 3677, 3785 y 4229 de Madepa por falta de vinculación con la actividad del contribuyente; las facturas Nos. 4451, 4453, 4825, 5521, 5523, 5730, 5732, 6129, 7600, 7917, 8588, 8590, 9490, 9823, 10287, 10289, 11698, 12408, y 12772 emitidas por CBN, no cuentan con medios fehacientes de pago y no se vinculan con la actividad grabada del sujeto pasivo.

Que sobre el argumento que la AGIT no habría indicado la fórmula matemática ni en forma exacta el cálculo y liquidación del crédito fiscal, señaló que de acuerdo a los arts. 8 y 9 de la L. N° 843, el crédito fiscal forma parte de la determinación del saldo definitivo a favor del fisco por concepto de IVA, por lo que cualquier observación o depuración que efectuó la Administración Tributaria, a las compras realizadas por el sujeto pasivo en un periodo fiscal tiene una incidencia directa en la liquidación del impuesto, es decir, que una indebida compensación del débito fiscal con el crédito fiscal, conlleva a un pago de menos en los tributos, cuando existe saldo a favor del fisco o a un incorrecto arrastre de saldos del crédito fiscal, en caso de existir un saldo a favor del contribuyente, de lo cual se colige que un crédito fiscal mal apropiado, si tiene una incidencia fiscal que debe ser resarcida, aspecto que no acontecería si el contribuyente en su momento habría considerado de forma correcta la apropiación de su crédito fiscal, además se debe tomar en cuenta que la Administración Tributaria se encuentra facultada para verificar, controlar, fiscalizar e investigar, conforme establecen los arts. 66-1 y 100 de la L. N° 2492, 29 y 32 del D.S. N° 27310; por lo que de

manera indistinta, puede a través de procesos puntuales, verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con la validez del crédito fiscal IVA y como resultado, establecer la existencia o no de deuda tributaria.

Expresó que respecto a la prescripción de la sanción por multa por omisión de pago, la Administración Tributaria procedió a notificar de manera personal a Juan Mendoza Rojas con la Resolución Determinativa de 4 de octubre de 2013, por el IVA omitido correspondiente a los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, de manera que el inicio del cómputo para los periodos mencionados, de acuerdo a lo establecido en el parág. I del art. 60 de la L. N° 2492, se inició el 1 de enero de 2011 y concluía el 31 de diciembre de 2015, no obstante el mismo fue interrumpido con la notificación de la resolución determinativa, por lo que la facultad para determinar y sancionar que tiene la Administración Tributaria no estaría prescrita.

Por último, manifestó que, respecto a la multa por incumplimiento de deberes formales, las contravenciones tributarias, establecidas en el numeral 5 del art. 160 de la L. N° 2492, son contravenciones tributarias por el incumplimiento de otros deberes formales; asimismo el art. 162 de la citada ley, dispone que el que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el Cód. Trib., disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá de cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV).

Concluyó refiriendo que en 24 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, según Acta de Recepción de Documentos, recibió de Juan Mendoza Rojas documentación consistente en: originales de los Formularios 400; 42 Facturas; Libro de Compras y Ventas de los periodos Julio, agosto y septiembre de 2010; Extractos Bancarios, con la aclaración que los comprobantes de ingresos y egresos con sus respaldos, libros de contabilidad, kárdex, inventarios y otros medios fehacientes de pago no fueron presentados, motivo por el cual el 28 de julio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00058184; por la contravención de incumplimiento del deber formal de entrega de toda la documentación requerida por la Administración Tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos; contravención sancionada con una multa de 1.500 UFV.

#### II.1 Petitorio.

Con esos argumentos solicitó declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril.

#### III. De los argumentos del tercero interesado.

La Administración Tributaria, como tercero interesado, responde a la demanda contenciosa administrativa que impugnó a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 00668/2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Mencionó que en la demanda existirían incongruencias, expresando que el proceso es de puro derecho, por lo que el juzgador efectúa un control de legalidad respecto de la resolución o acto administrativo que ha sido motivo de impugnación en vía administrativa, por lo que se tiene que analizar si las disposiciones legales fueron aplicadas correctamente o no, es decir aplicar un control de legalidad respecto de la resolución o acto administrativo que se impugna en el presente caso contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril debiendo analizarse si la Administración Tributaria tiene la facultad de controlar, verificar, fiscalizar e investigar sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a través de una Orden de Verificación Interna, Orden de Verificación Externa o una Orden de Fiscalización, por lo que debe quedar claro que la fiscalización representa el concepto más amplio y la diferencia radica en el alcance que va tener a momento de la determinación de la deuda tributaria que puede ser total, parcial, verificación y control puntual o de cumplimiento o no de los deberes formales.

Refirió también, que sobre la determinación de la deuda tributaria y los supuestos reparos mal efectuados, de la verificación de los antecedentes del proceso de fiscalización se observó que las facturas presentadas no estarían vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, razón social, no consigna el NIT del contribuyente, sin respaldos que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permitan verificar la transacción. Asimismo se hace notar que la Administración Tributaria procedió a la verificación de las obligaciones tributarias del ahora demandante Juan Mendoza Rojas a objeto de comprobar la apropiación y declaración del Crédito Fiscal y a los deberes formales en los periodos fiscales: enero, febrero y marzo de 2010, toda vez que el demandante claramente ha contravenido el art. 8 de la L. N° 843, num. 5 del art. 70 de la L. N° 2492, los art. 5 y 8 del D.S. N° 21530 y el 41 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07.

Puso en evidencia que de la documentación presentada por el contribuyente, las facturas de ventas detallan el comercio de papelería en general, útiles de escritorio y medios para computación, determinándose que no existen ventas referidas a bebidas alcohólicas (Pilsener 620 La Paz) adquiridas a la Cervecería Boliviana Nacional S.A., asimismo se verificó que el balance general y el dictamen de auditoría de la gestión 2010, en las Notas a los Estados Financieros, Nota 1 (Constitución y Objeto) párrafo dos describe la actividad principal de la empresa como "La de comercializar, distribuir material y útiles de escritorio, medios para computación, limpieza, imprenta, muebles de oficina, papelería y computadoras" por lo que no se describe la actividad de venta al por mayor de alimentos y bebidas.

#### III.1. Petitorio.

Concluyó, solicitando declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa.

#### IV. De la competencia de este tribunal

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de



los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la Disposición Final Tercera de la L. N° 439 (Código Procesal Civil), que señala: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, L.Ó.J., quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; reconocida la competencia de esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V. Antecedentes administrativos y procesales.

Dela revisión de los antecedentes establecidos se tiene:

1. Que el 13 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas, con la Orden de Verificación N° 0013OVI00107, referido al Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente, de los períodos fiscales enero, febrero y marzo 2010, requiriendo para tal efecto: Declaraciones juradas de los períodos observados F-200 ó 210, libro de compras por facturas observadas.

2. El 20 de marzo de 2013, mediante nota dirigida a la Administración Tributaria Juan Mendoza Rojas, solicitó prórroga de 5 días hábiles para presentar la documentación requerida en la Orden de Verificación N° 0013OVI00107; otorgándosele 2 días hábiles por única vez mediante Proveído N° 24-0655-13, de 25 de marzo de 2013.

3. El 27 de marzo de 2013, según acta de recepción, la Administración Tributaria, recepcionó documentación del contribuyente, consistente en: originales y fotocopias de los Formularios 200, facturas y libros de compras de los períodos enero, febrero y marzo de 2010 así como comprobantes de egreso (recibos); aclarándose que la documentación original fue devuelta el mismo día.

4. El 17 de mayo de 2013, la Administración Tributaria mediante Requerimiento N° 00120186, solicitó al contribuyente la presentación de la documentación consistente en: Declaraciones juradas del impuesto a las transacciones (IT) Form. 400, libro de ventas IVA, notas fiscales respecto al débito fiscal IVA, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos con respaldo, estados financieros gestión 2010, dictamen y EEFF de auditoría gestión 2010, libro de contabilidad, kárdex, inventarios, otros medios fehacientes de pago que respalden las compras realizadas, contratos con los proveedores y otra documentación que el fiscalizador solicite.

5. El 21 de mayo de 2013, Juan Mendoza Rojas, mediante nota dirigida a la Administración Tributaria, solicitó ampliación de plazo para la presentación de la documentación requerida, dentro de la Orden de Verificación N° 0013OVI00107 por 10 días hábiles más; otorgándosele 3 días hábiles por única vez mediante proveído N° 24-1287-13, de 22 de mayo de 2013.

6. El 24 de mayo de 2013, la Administración Tributaria, según acta de recepción, recibió documentación consistente en: originales de los formularios 400; 44 facturas; libro de ventas de los períodos enero, febrero y marzo de 2010; extracto bancario, estados financieros de la gestión 2010 y dictamen de los estados financieros.

7. El 28 de junio de 2013, la Administración Tributaria labró acta por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 00058184, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda información y documentación requerida por la Administración Tributaria a través del Requerimiento N° 120186, contraviniendo lo establecido en los arts. 70-4-5-6 y 11; y 100-1 de la L. N° 2492, aplicando la multa de 1,500 UFV.

8. El 18 de julio de 2013, la Administración Tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/INF/1894/2013, el cual señala que contrasta de la información del SIRAT, el módulo GAUSS y del análisis a la documentación presentada, identifica facturas no vinculadas con la actividad económica del contribuyente, emitidas a otro NIT, razón social, no consigna el NIT del contribuyente en la información del proveedor mediante LCV-Da Vinci del período observado, sin respaldos que demuestren la realidad económica y medios de pago probatorios que permita verificar la transacción.

9. El 30 de julio de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas, con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/SVI/VC/272/2013 de 18 de julio, la cual establece, una obligación tributaria preliminar de 108.040,- UFV, equivalente a Bs199.690, por IVA omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta del contribuyente por omisión de pago, correspondiente a los períodos enero, febrero y marzo de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

10. El 4 de octubre de 2013, la Administración Tributaria emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/INF/3813/2013, el cual señala que dentro el término establecido el contribuyente no presentó descargo alguno ni efectuó el pago de la deuda tributaria.

11. El 17 de octubre de 2013, la Administración Tributaria notificó personalmente a Juan Mendoza Rojas con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/RD/00624/2013 de 4 de octubre, estableciendo en su contra una obligación tributaria de 107.477,- UFV por IVA omitido, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, así como la multa por incumplimiento de deberes formales.

12. El 5 de noviembre de 2013, el contribuyente interpuso recurso de alzada en contra de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/RD/00624/2013, de 4 de octubre de 2013, la misma que fue admitida en fecha 8 de noviembre de 2013 por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y que fue respondido de forma negativa por la Administración Tributaria en su memorial de fecha 20 de enero de 2014.

13. El 7 de febrero de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ7R.A. N° 0136/2014, confirmando la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/RD/00624/2013 de 4 de octubre.

14. En 27 de febrero de 2014, el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0136/2014 de 7 de febrero, dando lugar a que el 28 de abril de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0668/2014 de 28 de abril, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/R.A. N° 0136/2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz.

#### VI. De la problemática planteada

Del contenido de la demanda, los antecedentes administrativos y la contestación e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de la controversia en el presente caso, consiste en determinar:

1. El método de determinación del procedimiento de fiscalización establecido en el art. 104 de la L. N° 2492 que se empleó para determinar la deuda tributaria, fue utilizado de forma equivocada por la Administración Tributaria para la determinación, cálculo y liquidación del crédito fiscal.

2. Consecuentemente que los arts. 96, 98, 99, 10 y 101 de la L. N° 2492 están establecidos para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria y no así para la fiscalización del crédito fiscal.

3. Si las notas Fiscales o Facturas Nos. 242, 689 y 347 del proveedor Lara Bisch, Nos. 719, 728, 735 de Lauro Y Cía, Nos. 3677, 3785 y 4229 de Madepa por falta de vinculación con la actividad del contribuyente; las facturas Nos. 4451, 4453, 4825, 5521, 5523, 5730, 5732, 6129, 7600, 7917, 8588, 8590, 9490, 9823, 10287, 10289, 11698, 12408, y 12772 emitidas por CBN, fueron depuradas ilegalmente, tomando en cuenta que la actividad principal del contribuyente es de mayorista.

4. Si la sanción de multa por omisión de pago, se encuentra prescrita por disposición del numeral III del art. 59 de la L. N° 2492, ya que la multa del 10% no constituye deuda tributaria, sino contravención o sanción de multa administrativa, por lo que no corresponde su cobro.

#### VII. Análisis del problema jurídico planteado.

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

1. El art. 96 de la L. N° 2492 Código Tributario, específicamente el parág. I, establece con claridad que la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. De la interpretación de la norma citada se entiende que el proceso de determinación no es único para proceder con una orden de fiscalización, más al contrario tiene cabida en la ejecución en la orden de verificación, la cual finaliza con la emisión de la resolución determinativa y que de la revisión de obrados se pudo verificar que el método realizado para la determinación de la obligación tributaria se encuentra dentro de lo establecido en la L. N° 2492.

Por otra parte el art. 29 del D.S. N° 27310 señala que "La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria se realizará mediante procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales que por su alcance respecto a los impuestos, periodos y hechos".

La Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo de 2013 emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en su análisis jurídico establece que "Que la resolución impugnada, se halla plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, aclarando la diferencia de procedimientos tanto del "proceso de verificación", que tiene un alcance determinado en cuanto a elementos, hechos, datos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos no pagados o por pagar, que están dirigidos a revisar; con relación al "proceso de fiscalización" que siendo totales o parciales son integrales, porque abarcan todos los hechos generadores de uno o más periodos y ven el crédito Fiscal, el débito fiscal, ingresos, declaraciones y todos los datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo". En el caso presente, al tratarse el procedimiento de verificación puntual, se halla regulado por los arts. 29-c) y 32 del D.S. N° 27310 (Reglamento al Código Tributario Boliviano), puesto que la Resolución Determinativa impugnada emerge de un proceso de verificación que inicia con la notificación de una orden de verificación, acto administrativo que establece la diferencia con el proceso de fiscalización que se inicia con la notificación de una Orden de Fiscalización prevista en el art. 104-1 del Cód. Trib. Boliviano, de lo cual se tiene que el art. 62-1 de la misma norma.

2. Respecto de los arts. 96, 98, 99, 10 y 101 de la L. N° 2492 que están establecidos para el control, comprobación, verificación, fiscalización, determinación de tributos y ejecución de la deuda tributaria y no así para la fiscalización del crédito fiscal.

Con respecto a la naturaleza jurídica de la resolución determinativa, la S.C.P. N° 0468/2012 de 4 de julio de 2012 en sus fundamentos jurídicos señaló que ésta: "...constituye un acto administrativo el cual es concebido como '...toda declaración, disposición o decisión de la

Administración Pública, de alcance general o particular, emitida en ejecución de la potestad administrativa, normada o discrecional, cumpliendo con los requisitos y formalidades establecidos por Ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo (art. 27 de la LPA). La potestad tributaria, para la consecución de los fines públicos perseguidos, en uso de sus facultades específicas establecidas en el art. 66 del Cód. Trib. Boliviano, emite actos administrativos destinados al cobro de obligaciones tributarias vinculadas a tributos, presumiéndose estos legítimos (art. 65 del Cód. Trib. Boliviano), los mismos que se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el art. 74-1 del Cód. Trib. Boliviano' (1471/2010-R de 04 de octubre)".

Se concluye que, el art. 66 de la L. N° 2492 Código Tributario establece facultades específicas a la Administración Tributaria para que pueda realizar el control, comprobación, verificación fiscalización e investigación, determinación de tributos, por lo que revisados los antecedentes se pudo evidenciar que el método de determinación del procedimiento de fiscalización se enmarca a cabalidad en lo establecido en el art. supra mencionado, en vista que la Administración Tributaria al tener esa facultad fija la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, por lo que contendrá la liquidación del tributo adecuado.

3. Con relación a las notas fiscales o facturas Nos. 242, 689 y 347 del proveedor Lara Bisch, Nos. 719, 728, 735 de Lauro Y Cía, Nos. 3677, 3785 y 4229 de Madepa carecerían de vinculación con la actividad del contribuyente; por otra parte las facturas Nos. 4451, 4453, 4825, 5521, 5523, 5730, 5732, 6129, 7600, 7917, 8588, 8590, 9490, 9823, 10287, 10289, 11698, 12408, y 12772 emitidas por CBN, fueron depuradas ilegalmente, tomando en cuenta que la actividad principal del contribuyente es de mayorista.

El art. 66 de la citada L. N° 2492 indica que: la Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:

1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación
2. Determinación de tributos, entre otras. Los nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. N° 2492 establecen que: constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, los siguientes:
3. Respaldo las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas.
4. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos. En el presente caso el contribuyente no pudo respaldar las facturas observadas, respecto a la veracidad de las transacciones, inclusive presentó certificaciones emitidas por los proveedores, en las que solo se refieren a la emisión de la factura por parte del proveedor y que no demuestran la forma y medio de pago o entrega de mercadería en el momento de la transacción
5. Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que les impongan las leyes, decretos reglamentarios y demás disposiciones. El art. 76 de la L. N° 2492 dispone que: En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.

El art. 81 de la L. N° 2492, respecto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas señala que: Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa. 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

Por su parte el art. 100 de la L. N° 2492, dispone que: la Administración Tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, entre otros podrá: 1. Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios. 6. Solicitar informes a otras Administraciones Tributarias, empresas o instituciones tanto nacionales como extranjeras, así como a organismos internacionales Las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación descritas en este art., son funciones administrativas inherentes a la Administración Tributaria de carácter prejudicial y no constituye persecución penal.

De la revisión de los anexos 1 y 2, se pudo evidenciar que la actividad principal del contribuyente es la venta al por mayor de otros productos, por otra parte según los estados financieros, en específico de la gestión 2010 el contribuyente tiene la actividad de comercializar y distribuir material y útiles de escritorio, medios para computación, limpieza, imprenta, papelería, muebles de oficina y computadoras, por lo que las facturas citadas no cumplen con lo establecido en los arts. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, por lo que fueron depuradas correctamente por la Administración Tributaria.

4. Si la sanción de multa por omisión de pago, está prescrita por disposición del numeral III del art. 59 de la L. N° 2492, ya que la multa del 100% no constituiría deuda tributaria, si no contravención o sanción de multa administrativa, por lo que no corresponde su cobro.

Respecto a este punto, del análisis y compulsas de antecedentes, cabe señalar que el art. 59 de la L. N° 2492, Cód. Trib. Boliviano, establece el término de prescripción en cuatro años para las acciones de la Administración Tributaria, entre los cuales está el de imponer sanciones administrativas. El art. 60 de la misma norma establece que la prescripción se computará desde el 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

En ese entendido, el art. 62 de la norma precedentemente citada establece: "(Suspensión). El curso de la prescripción se suspende con: I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por 6 meses."; ahora bien, conforme se advierte de los antecedentes administrativos, el sujeto pasivo ahora demandante fue notificado con la Orden de Verificación N° 00130VI00107 el 13 de marzo de 2013, consecuentemente, a efecto de dar aplicabilidad a la norma transcrita, el cómputo de la prescripción debe ser realizado según lo establecido en el art. 59 y 60 de la referida Ley, es decir, a partir del 01 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo, la Administración Tributaria notificó al Sujeto Pasivo con la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DF/SVI/RD/00624/2013 de 4 de octubre, en 17 de octubre de 2013; consecuentemente, antes de que el término de la prescripción se haya operado.

#### Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica expuesta y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/0668/2014, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, interpretó y aplicó correctamente las normas legales aplicables a la materia, de tal manera que se ajustan a derecho; no es procedente la prescripción, tampoco errónea aplicación del método de determinación del procedimiento de fiscalización, reparos mal efectuados, los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos y razones expuestas en la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., art. 4 y art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 37 vta., interpuesta por Juan Mendoza Rojas.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



655

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

#### SENTENCIA

VISTOS EN SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 74 vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 102 a 105 vta.; la notificación al tercero interesado de fs. 79, la réplica de fs. 113 a 114 vta., el decreto de "Autos" de fs. 119, los antecedentes procesales y de emisión de la Resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0257-14 de 16 de mayo de 2014, se apersona e interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril, amparada en los arts. 10 de la L. N° 212, y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., expresando lo siguiente:

Refiere que la Administración Tributaria en ejercicio de las atribuciones y facultades conferidas por la L. N° 2492, inició proceso de determinación al contribuyente, Administradora de Condominios S.R.L., notificando en 12/06/2012 la Orden de Verificación N° 00120VI07740,

respecto a la verificación específica del IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondientes al periodo fiscal septiembre de 2010, requiriendo al efecto la presentación de documentación: Declaración Jurada de los periodos observados, libro de compras de los periodos observados, facturas de compras originales, medio de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas.

Expresó que el contribuyente no presentó la documentación adicional solicitada, elaborándose el Acta de Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento Determinativo N° 65315, y posteriormente se emitió la Vista de Cargo N° 29-0000187-13 de 11 de junio de 2013, que establece de forma preliminar la liquidación previa del tributo adeudado, otorgándole al contribuyente 30 días para formular y presentar descargos, y que luego de ser evaluados por la Administración Tributaria no fueron suficientes para desvirtuar los cargos, emitiéndose la R.D. N° 170001247-13, que determina la obligación impositiva del contribuyente por un monto de UFV's 13.708,23 equivalente a Bs 25.579.43; que incluye el tributo omitido actualizado, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA.

#### 1.2.- Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada realizó una incorrecta valoración de los descargos presentados por el contribuyente, toda vez que no fueron suficientes para desvirtuar los reparos establecidos, sin embargo, la resolución recurrida consideró que los comprobantes de egreso y los libros contables (diario y mayor) presentados con el memorial de descargo no cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com. Añade que conforme a los numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, los sujetos pasivos tienen la obligación de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; asimismo, tienen la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

Manifestó que para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal de las facturas observadas, debió presentar la documentación contable que se encuentra obligado a llevar por disposición de los arts. 36 y 37 del Cód. Com., con relación al art. 40 y 44 de la citada norma, y toda otra documentación que demuestre de manera fehaciente e indubitable que las transacciones contenidas en las facturas observadas fueron realizadas efectivamente. Acotó que la documentación contable presentada por el contribuyente y considerada por la AGIT, contiene las siguientes observaciones: a) Los comprobantes de egreso y recibos de pago como documento contable encargados de mantener el registro de todos los gastos que se realizan en una empresa o negocio, deben contener datos mínimos como el número del documento, fecha, importe, concepto del importe y las partes intervinientes con la identificación y firma del emisor y receptor de los importes detallados o las personas intervinientes; sin embargo, los recibos de pago presentados por el sujeto pasivo no consignan el nombre y la firma de las personas que intervienen en las transacciones, mientras que los documentos de egreso solo consignan rúbricas sin especificar las personas que intervienen en las transacciones. b) Libros contables (Diario y Mayor), el libro diario es un registro formal de primera entrada, donde se anotan las transacciones mercantiles a través de los asientos contables, mientras que el libro mayor que recibe los pases del libro diario, es en el que se llevan las cuentas clasificándolas en una página o folio, evidenciándose que los mencionados libros contables no cuentan con la identificación de las personas que elaboran los mismos como establece el art. 44 del Cód. Com.

Indicó que las salidas de inventario que el contribuyente presentó como descargo, cuentan con sellos de recibido de los condominios: Equipetrol 2, Gardenia, Iguazú, Jardines del Urubó, Las Orquideas, Marquis, San Antonio Edificios, Torre Pompel, Spa Ciudad Real, Jacaranda, Macarena, Parque Urbano, Ibiza, Lateris y Vittoria, como si los insumos de computación y material de escritorio hubieran sido recibidos por estos condominios; sin embargo, estos condominios informaron a la Administración Tributaria durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos antes mencionados, en consecuencia la documentación referente a la "salida de Inventario" carece de veracidad para ser considerada como prueba de la efectiva realización de las transacciones observadas.

Mencionó que durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizan actividad comercial alguna, ya que se efectuaron las respectivas verificaciones al domicilio y la actividad económica del proveedor Miguel Angel Martin Feeney con NIT 4641620018, labrándose las actas correspondientes, estableciéndose la inexistencia de la actividad económica; por lo que la Administración Tributaria invalidó correctamente las notas fiscales, al incumplir lo establecido en el num. 5) del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

#### 1.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución revocando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0001247-13.

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

Que admitida la demanda por decreto de fs. 76 y citada la autoridad demandada, se apersona Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y contesta negativamente la demanda mediante memorial de fs. 102 a 105 vta., de obrados, quien señaló respecto a las acusaciones de la entidad demandante:

Que los numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492, determinan como obligación del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme lo establezcan las disposiciones normativas. Asimismo, el art. 76 de la citada norma, establece que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

Por lo que los comprobantes de egreso y los libros contables (Diario y Mayor) fueron presentados junto con el memorial de descargos a la vista de cargo, los comprobantes de egreso registran las transacciones correspondientes a las facturas observadas, y el libro mayor, cuenta con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com.; de igual manera se verificó que el contribuyente registro día a día en orden

progresivo sus transacciones, identificando las cuentas deudoras y acreedoras y sus importes en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 44 del citado cuerpo legal.

Señaló que respecto a la acusación los proveedores del contribuyente no realizan actividad comercial alguna, se constató la existencia de dos actas de verificación de domicilio y actividad económica y el reporte del Padrón de Contribuyente, comprobándose la existencia del domicilio fiscal, únicamente de la casa matriz y del domicilio particular y no así de las dos sucursales registradas en el padrón, tomando en cuenta que su actividad 2 que correspondería la sucursal 2, es de venta al por menor de equipo de oficina, libros, periódicos, papelería y equipo fotográfico, y según las facturas emitidas por este proveedor, el nombre comercial que utiliza es "Librería y Papelería HAHIR" de donde el contribuyente, adquirió insumos de computación y material de escritorio, pero la Administración Tributaria verificó la existencia de una "ferreteria" en el domicilio fiscal; por lo que las actas no cumplieron su propósito.

## II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

## III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 113 a 114 vta., en el que se reiteraron los argumentos expresados en la demanda; fue providenciado a fs. 115, corriéndose traslado para la dúplica. No habiendo sido presentada la misma, por providencia de fs. 119, se dispuso autos para sentencia.

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

Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió Orden de Verificación 00120VI07740 Form. 7520, de 22 de mayo, cuyo alcance comprende el Impuesto al Valor Agregado (IVA) derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Administradora de Condominios S.R.L., del periodo septiembre de la gestión 2010; requiriendo para el efecto la presentación de documentación consistente en: 1. Declaraciones Juradas del IVA (Form. 200 o 210); 2. Libro de compras de los periodos observados; 3. Facturas de compras originales; 4. Medios de pago de las facturas observadas, y 5. Otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respaldan las facturas observadas (fs. 2 a 3 de antecedentes administrativos). Asimismo, mediante por nota CITE: SIN/GD.S. N°CZ/DF/VI/NOT/1156/2013 de 09 de mayo, la Administración Tributaria, solicitó documentación adicional que respalda las transacciones realizadas con las facturas Nros. 606, 608, 623, 628 y 634 (fs. 33 y 34 de antecedentes administrativos).

Cursan actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, N° 65315 por incumplimiento al deber formal de no presentación de la documentación requerida en el plazo establecido, incumpliendo con los nums. 6 y 8 del art. 70 de la L. N° 2492, sancionando con una multa de UFV's 3.000 de acuerdo al subnumeral 4.1 del numeral 4 Anexo A) de la RND 10-0037-07; y el Acta N° 65322, al incurrir en el incumplimiento al deber formal de registro en libro de compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en las normas específicas por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal, correspondiente al periodo fiscal septiembre/2010, contraviniendo el art. 47 de la RND 10-00016-07, sancionando con una multa de UFV's 1.500, según el subnumeral 3 del inciso A del anexo de la RND 10-0037-07 (fs. 87 y 88 de antecedentes administrativos).

Del análisis y verificación realizada, se emitió el informe de actuación CITE: SIN/GD.S. N°CZ/DFNI/INF/01524/2013 de 11 de junio, el cual concluye que en base a la documentación presentada por el contribuyente, la información obtenida del sistema de recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT 2), se evidenció que el contribuyente se benefició indebidamente de un crédito fiscal de las notas fiscales observadas, estableciendo una deuda tributaria preliminar de 13.604.91 UFV's equivalente a Bs 25.027.58; importe que incluye tributo omitido actualizado, mantenimiento de valor, intereses, multa sancionatoria y la multa por incumplimiento a deberes formales; finalmente recomendó la emisión y notificación de la vista de cargo, como resultado de la Orden de Verificación N° 00120VI07740 (fs. 89 a 94 de antecedentes administrativos).

Como consecuencia de lo anterior, se emitió la Vista de Cargo N° 29-0000187-13 de 11 de junio de 2013, ratificando los reparos establecidos en el informe citado precedentemente, otorgándole al contribuyente el plazo de 30 días para presentar descargos o pague la deuda determinada (fs. 101 a 107 de antecedentes administrativos).

Por memorial de 26 de julio de 2013, el sujeto pasivo presentó descargos a la Vista de Cargo N° 290000187-13 de 11 de junio (fs. 115 a 117 de antecedentes administrativos), labrándose las actas de recepción de documentos de fs. 113 a 114 de antecedentes administrativos.

En 25 de septiembre de 2013, la Administración Tributaria emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GD.S. N°CZ/DFNI/INF/4148/2013, que consideró que el sujeto pasivo presentó alegatos y descargos, que fueron evaluados, sin embargo no fueron suficientes para desvirtuar las aseveraciones establecidas en la Vista de Cargo, por lo que, ratificó los adeudos tributarios determinados preliminarmente a favor del fisco, recomendando emitir la R.D. N° correspondiente (fs. 453 a 461 de antecedentes administrativos).

Por lo anterior, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-0001247-13 de 25 de septiembre de 2013, resolviendo determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente Administradora de Condominio SRL., por un monto total de UFV's 13.708,23 equivalentes a Bs 25.579.43; monto que corresponde al tributo omitido, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, correspondientes al IVA resultante de la verificación del crédito fiscal según Orden de Verificación N° 00120VI07740, correspondiente al periodo septiembre/2010 (fs. 6 a 25 de antecedentes administrativos).

Interpuesto el recurso de alzada por el apoderado del contribuyente, de acuerdo con el memorial de fs. 31 a 34 vta., de antecedentes administrativos, el mismo fue resuelto a través de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0049/2014 de 3 de febrero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, disponiendo confirmar la R.D. N° 17-0001247-13 de 25 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 76 a 91 de antecedentes administrativos).

En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo a través de su representante legal por memorial de fs. 125 a 129 de Anexo 1, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril (fs. 150 a 163 de antecedentes administrativos), decidiendo REVOCAR PARCIALMENTE la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0049/2014 de 3 de febrero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en consecuencia, se deja sin efecto legal la deuda tributaria de 9.208,23 UFV equivalente a Bs 17.182,47; establecida en la R.D. N° 17-0001247-13 de 25 de septiembre por IVA del periodo septiembre/2010; manteniendo firme y subsistente la multa de 4.500 UFV por incumplimiento a los deberes formales, debido a que el recurrente no presentó recurso jerárquico por este concepto.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con el siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad jerárquica, al emitir la resolución impugnada incurrió en error en la valoración de los descargos, conforme disponen las leyes de la materia.

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

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

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

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

Expuestos los antecedentes administrativos, corresponde ingresar al control de legalidad para verificar la correcta aplicación de la ley en la resolución jerárquica impugnada. En ese sentido y dado que la controversia planteada se origina en la supuesta mala valoración de los descargos presentados por el contribuyente por parte de la AGIT, en relación a las facturas presentadas como descargo por el sujeto pasivo, caben las siguientes consideraciones de orden legal.

Es necesario dejar claramente establecido lo que debe entenderse por crédito fiscal en la materia que nos ocupa, en ese sentido se tiene que es el monto en dinero a favor del contribuyente, en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para determinar el monto de dinero a pagar al Fisco. La legislación tributaria, la entiende como una devolución tributaria, conforme instituye el art. 125 de la L. N° 2492, que señala: "(...) es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos". En ese entendido, para que el sujeto pasivo del impuesto pueda beneficiarse con la devolución del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, la ley establece premisas que obligatoriamente deben ser cumplidas, que son: que se vinculen con las operaciones gravadas; que se emita factura relacionada con el gravamen para la restitución parcial o total del impuesto y que correspondan al periodo fiscal del impuesto a restituir.

Ahora bien, para beneficiarse del crédito fiscal, no es suficiente la presentación de las referidas facturas, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables susceptibles de ser verificados - establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código Comercial, que evidencien de manera indubitable que los hechos constitutivos contenidos en las citadas facturas realmente ocurrieron. En la litis, de la revisión de antecedentes administrativos, se colige que el contribuyente presentó como descargo los comprobantes de egreso, entrada de inventario, facturas, recibos, comprobante de traspaso, salida de inventario; estados financieros de la gestión 2010, notas de certificación de facturas, libro diario y libro mayor, conforme se acredita el acta de recepción de documentación de fs. 113 de antecedentes administrativos; por el cual se establece que las facturas 606, 618, 623, 628 y 624 (fs. 71, 73, 75, 77 y 79 del Anexo) fueron emitidas por Librería y Papelería HAHIR a favor de Adeco S.R.L., por compras presentadas por el contribuyente por concepto de venta de material de escritorio y material de oficina, demostrando los elementos constitutivos de la materialidad de la transacción relacionada al objeto y giro de la empresa, cumpliendo con la exigencia del num. 5 del art. 70 del Cód. Trib.

En ese contexto, con relación al argumento de la entidad demandante de que el contribuyente, no respaldó ni demostró la procedencia de los créditos impositivos que evidencien la efectiva realización de las transacciones, mantiene un criterio sesgado, observando que en los

recibos presentados por el contribuyente, no se consignan los nombres ni las firmas del emisor ni del receptor de los importes detallados en las facturas observadas, y que las firmas consignadas en los comprobantes de egreso, entrada de inventario y salida de inventario no tiene la respectiva aclaración de firma, y el libro mayor y diario no cumplen con lo establecido en el art. 44 del Cód. Com.

Al respecto, es pertinente referir, que el art. 40 del Cód. Com. indica: "Los comerciantes presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar, encuadernados y foliados, a un Notario de Fe Pública para que, antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca y el número de folios que contenga, fechada y firmada por el Notario interviniente, estampando además, en todas las hojas, el sello de la notaria que lo autorice y cumpliendo los requisitos fiscales establecidos". Asimismo el art. 44 del referido cuerpo legal, señala: "En el libro Diario se registrarán día por día y en orden progresivo las operaciones realizadas por la empresa, de tal modo que cada partida exprese claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden. De este libro se trasladarán al mayor, en el mismo orden progresivo de fechas, las referencias e importes deudores o acreedores de cada una de las cuentas afectadas, con la operación, para mantener los saldos por cuentas individualizadas".

En ese marco legal, de la compulsión de antecedentes administrativos, se establece que el sujeto pasivo presentó descargos consistentes en documentación contable; asimismo se verificó que el libro diario y mayor cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., toda vez que fueron aperturados por la Notaría de Fe Pública N° 89, a cargo de Elva Elena Ugarteche Lino, del Distrito Judicial de Santa Cruz; así como el registro día a día en orden progresivo de sus transacciones, identificando las cuentas deudoras y acreedoras y sus importes, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 44 del Cód. Com.. Si bien es cierto que en la forma no precisan los nombres de las personas que elaboran los documentos contables, ésta omisión no se constituye en un aspecto de fondo que desvirtúe que las operaciones no se encuentren registradas contablemente y por tanto considerarse que la transacción no fue realizada; más aún cuando el contribuyente cumplió con lo establecido en los num. 4) y 5) del art. 70 de la L. N° 2492, que establece las obligaciones del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos relacionados al giro de la empresa.

En relación al argumento de la entidad demandante que el proveedor nunca realizó la actividad comercial declarada, cursa a fs. 91 a 92 de antecedentes administrativos, el formulario de consulta al Padrón de Contribuyentes, por el cual se establece que el contribuyente Martin Feeney Miguel Angel con NIT 4641620018, se encuentra inscrito como persona natural, teniendo como actividad principal según código de actividad 60204, la venta al por menor de arts. de ferretería, pinturas y productos de vidrio; asimismo, tiene como actividad secundaria según código 60205, la venta al por menor de equipos de oficina, libros, periódicos y papelería, y equipo fotográfico, teniendo como obligaciones tributarias el Impuesto a las Utilidades de Empresas, el Impuesto a las Transacciones e Impuesto al Valor Agregado, y que el estado de dicha actividad se encuentra en estado activo, por lo que se colige que el contribuyente Martin Feeney Miguel Angel tiene una actividad comercial que realiza efectivamente.

Finalmente, no se debe perder de vista lo instituido en el principio de verdad material del art. 4 de la L. N° 2341, que concuerda con la doctrina tributaria que señala: éste es el "Título que recibe la regla por la cual el magistrado debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y probado por las partes" (Martin José María y Rodríguez Usé Guillermo F., Derecho Tributario Procesal, Pág.13). Principio que se aplica a favor del contribuyente, así el art. 69 de la L. N° 2492, señala que "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"; principio que además se halla estrechamente relacionado con el principio de Seguridad Jurídica instituido en el art. 178-I de la C.P.E., al establecer que la potestad de impartir justicia se sustenta en "los principios de independencia, imparcialidad, seguridad jurídica, publicidad, probidad, celeridad, gratuidad, pluralismo jurídico, interculturalidad, equidad, servicio a la sociedad, participación ciudadana, armonía social y respeto a los derechos".

#### VI.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que la Resolución AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril, al revocar parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0049/2014 de 3 de febrero, efectuó una correcta valoración de los descargos presentados por el contribuyente e interpretación de la normativa aplicable; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución impugnada y declarar improbadamente la demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 69 a 74 vta., interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0658/2014 de 28 de abril, pronunciada en recurso jerárquico por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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



Sucre, 22 de agosto de 2017.

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



656

**Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 20 vta., interpuesta por Karen Cecilia López Paravicini de Zárate en representación legal de la Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional, Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0054/2013 de 21 de enero, corriente de fs. 7 a 15., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), réplica y dúplica cursantes de fs. 57 y vta., y a fs. 63 a 64, respectivamente, notificación al tercero interesado de fs. 86, decreto de fs. 114 y demás antecedentes del proceso.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de la entidad demandante, señaló que en cumplimiento de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT.LPZ/RA-0200/2012, de 5 de marzo, fue pronunciada una nueva Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRL.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012 de 12 de julio, con la que, Carmen Rosa Rodríguez de Ramos y Zenón Arequipa fueron legalmente notificados en 8 de agosto de 2012, que dicha Resolución declaró probada la comisión de contrabando contravencional conforme al inc. b) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano.

Agregó que, Carmen Rosa Rodríguez de Ramos, formuló Recurso de Alzada contra la Resolución Sancionatoria antedicha, siendo resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0922/2012 de 5 de noviembre de 2012, revocando totalmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando, por lo que la Administración Aduanera dedujo contra tal Resolución el Recurso Jerárquico al comprobar — dice —, que se lesionaron los intereses de la Aduana Nacional y del Estado, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0054/2009 de 21 de enero, por la cual la autoridad demandada confirmó la Resolución de Alzada.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo los puntos viii, ix, x y xii de la resolución jerárquica impugnada, refirió que el D.S. N° 708 fue emitido con el objeto de garantizar la aplicabilidad de la L. N° 037, disponiendo el art 2 de este D.S. N° que las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la debida factura de compra que pueda ser verificada por el Servicio de Impuestos Nacionales SIN, presentada en el momento del operativo no serán objeto del comiso por parte de la Unidad de Control Aduanero COA, disposición con la que guarda relación la Resolución de Directorio N° RD01-003-11, que dispone la evaluación de las facturas cuando éstas sean presentadas en el momento del operativo.

Añadió que en el presente caso, no se discute la validez de la factura de compra, sino que el fondo del asunto u objeto de la Litis radica en la discusión sobre la oportunidad de presentación de dicha documentación.

Expresó que la norma es clara (no indica a que norma se refiere), al definir el tiempo y espacio de presentación de la documentación de descargo, que debe ser en el momento del operativo, que la oportunidad de presentación se halla fijada por el art. 81 de la L. N° 2492 y no por la actitud discrecional de la Administración Aduanera, siendo la Ley la que señala que las pruebas presentadas fuera del plazo establecido deben ser rechazadas.

Afirmó que si bien es cierto que en materia administrativa rige el principio de verdad material frente al principio de verdad formal, no es menos cierto que aquel Principio se encuentra supeditado al de sometimiento pleno a la ley, al que se hallan sometidos los actos de la Administración, por lo que el principio de verdad material no puede ser utilizado para que la Administración y el sujeto administrado no observen los plazos procesales, más aún si éstos se hallan expresamente previstos por la Ley.

Finalmente, el demandante expresó que la Resolución Sancionatoria en Contrabando ANGR.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012 de 12 de julio, fue pronunciada en estricto apego a la Ley y por tanto goza de plena legalidad, por lo que la valoración de la autoridad demandada carece de sustento legal.

1.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda, a objeto de que "se emita resolución declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0054/2013 de 21 de enero de 2013", (sic), manteniéndose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRL.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012 de 12 de julio.

## II. De la contestación a la demanda.

Ernesto R. Mariño Borquez, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Señaló que "los arts. 88 y 90 de la L. N° 1990, señalan que la importación para el consumo, es el régimen aduanero por el cual las mercancías importadas procedentes de territorio extranjero a zona franca pueden permanecer definitivamente dentro de territorio aduanero" — textual-, situación que implica el pago total de los tributos aduaneros de importación y el cumplimiento de las formalidades aduaneras, sólo con el pago de los tributos correspondientes, se considerarán nacionalizadas a estas mercaderías.

Añadió que el art. 111 del D.S. N°25870 que aprobó el Reglamento de la Ley General de Aduanas, que son documentos soportes de la DUI — entre otros-, la factura comercial o documento equivalente, siendo el art. 68-7) de la L. N° 2402 el que en relación a las pruebas establece que constituye un derecho del sujeto pasivo formular y aportar en los plazos previstos en el Código Tributario Boliviano, todo tipo de pruebas y alegatos que deben ser considerados por las instancias administrativas encargadas de pronunciar la Resolución, disposición que guarda relación con los arts. 81 y 98 de la misma ley citada.

Agregó que de la revisión de antecedentes administrativos se coligió que el momento de la intervención realizada el 20 de julio de 2011 (no especifica a que intervención se refiere), por efectivos del COA, se comprobó que la mercancía se encontraba siendo trasladada interdepartamentalmente, que el conductor del bus de la empresa Trans Copacabana no presentó ninguna factura de compra en el mercado interno, siendo éste el único momento en el que el propietario pudo acreditar dicha compra, que, al no haberlo hecho incumplió la previsión del art. 211 del D.S. N°0708, por lo que, acepta el razonamiento del demandante en sentido que la nota fiscal no puede ser considerada debido a que no fue presentada en el momento del comiso.

Afirmó que, pese a la circunstancia anotada precedentemente, no puede negarse el hecho que Carmen Rosa Rodríguez de Ramos, de conformidad con los arts. 78 y 98 de la L. N° 2492, mediante carta de 1 de agosto de 2011 y memorial de 17 de octubre del mismo año, presentó pruebas de descargo consistente en fotocopia legalizada y original de la DUI C-20239 con su documentación soporte, antes y después de ser notificada con el Acta de Intervención Contravencional COARLPZ-C-756/11, todo en ejercicio de su legítimo derecho a la defensa.

Refirió que la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/1046/2011, se fundó en el Informe Técnico AN/GRLPZ-LAPLI/SPCCR/1046/2011, que establece que la DUI C-20239, no ampara la mercancía incautada, señalando a continuación una equivocada descripción de la mercancía (zapatilla de dama marca DIJEAN Industria Brasileira), aspecto que fue reclamado expresamente por Carmen Rosa Rodríguez de Ramos en el recurso de alzada, en el que además, pese a la discrepancia anotada, solicitó que las pruebas presentadas sean valoradas, presentando al efecto la DUI C-20239, por lo que la AGIT aplicando el art. 4-j) y k de la L. N° 2341, evaluó la DUI de conformidad a la revisión del art. 90 de la L. N° 1990.

Agregó que de una correcta revisión y valoración de la documentación de descargo, se evidenció que la documentación que amparaba la DUI C-20239, guardaba estricta relación entre la información y la mercadería comisada, coincidiendo en cuanto a producto, modelo, origen, cantidad amparando su legal importación a territorio aduanero nacional en el marco de lo dispuesto por los arts. 88 y 90 de la L. N° 1990, disponiendo en consecuencia la devolución de la mercadería, confirmando que el Informe Técnico sobre el que se pronunció la resolución sancionatoria en contrabando, contenía datos erróneos que no coincidían con la mercancía incautada.

Concluyó la respuesta manifestando que no son evidentes los argumentos expuestos en la demanda, habiéndose pronunciado la resolución de recurso jerárquico hoy impugnada judicialmente en estricta observancia de lo solicitado por las partes, los antecedentes y la normativa aplicable al caso concreto, careciendo la demanda incoada de sustento jurídico-tributario, sin que existan agravios o lesiones a los derechos de la entidad demandante.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0054/2013 de 21 de enero.

### 11.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante a fs. 57 y vta., la representante legal de la entidad demandante se ratificó en los términos de la demanda, mientras que la autoridad demandada a fs. 63 a 64, expuso la dúplica, reiterando los términos de la respuesta.

### III.- Del Tercero Interesado.

Conforme consta en la diligencia citatoria de fs. 86. Carmen Rosa Rodríguez de Ramos, fue legalmente citada con la demanda en su condición de tercero interesado, sin que se haya apersonado al proceso, motivo por el cuál, al no tener más que tramitar en la causa, a fs. 114, se dispuso "Autos para Sentencia".

### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

1. La Administración de Aduana, Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, en 12 de julio de 2012, pronunció la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRL.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012, declarando probada la comisión de la contravención

aduanera por contrabando, en contra de Rosa Rodríguez de Ramos y Zenón Arequipa, disponiendo además el comiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención y posterior remate de la mercancía incautada (fs. 4 -5 del Anexo N° 1).

2. Carmen Rosa Rodríguez de Ramos, en los términos del memorial de fs. 41-43 vta. del Anexo 1, formuló recurso de alzada contra la resolución sancionatoria descrita en el punto precedente, siendo resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0922/2012 de 05 de noviembre de 2012, revocando totalmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando, con el fundamento que, tomando en cuenta el valor probatorio de la factura electrónica N° 1085, se demostró la compra de los productos decomisados en el mercado interno, específicamente en la ciudad de Santa Cruz, objeto de traslado interdepartamental con destino a la ciudad de La Paz, demostrándose que la mercancía objeto de la controversia administrativa se encontraba debidamente amparada por la factura correspondiente (fs. 89 a 100 vta., del Anexo N° 1).

3. Contra la resolución que resolvió el recurso de alzada, la Administración de Aduana Interior, dependiente de la Gerencia Regional de Aduana La Paz de la Adunan Nacional de Bolivia, formuló Recurso Jerárquico, (fs. 107-109 del Anexo N° 1), siendo resuelto por la Resolución que motivó la presente demanda contenciosa administrativa, en la que la autoridad demandada confirmó la resolución de alzada, habida cuenta que se estableció que la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARLPZ-C-756/11, contaba con documentación que demostraba su legal internación a territorio aduanero nacional, correspondiendo revocar totalmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando ANGRLLPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012 y confirmar la Resolución inferior.

#### V.- De la problemática planteada.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer si fue correcta la determinación de la AGIT al revocar totalmente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRL.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012, por existir documentación suficiente que respaldó la legal internación de la mercadería a territorio nacional, consecuentemente no se presentó la figura jurídica del contrabando contravencional.

#### VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo a ingresar a resolver los puntos objeto de controversia, conviene precisar que el Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

A ese fin, de la compulsas de los antecedentes que informan la causa, los fundamentos de la demanda y los vertidos por la autoridad demandada a momento de responder la acción, se tiene que el demandante controvierte la decisión de la AGIT al considerar que la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-C-756/11 de 4 de noviembre de 2011, que declaró probada la contravención aduanera por contrabando en contra de Rosa Rodríguez de Ramos y Zenón Arequipa y dispuso el remate de la mercancía, fue pronunciada ante la falta de documentación de descargo que respalde la legal importación de la mercadería; mientras que la Autoridad demandada, consideró que, no correspondía la Resolución Sancionatoria, en virtud a que, se presentó documentación de descargo que probaba la legal internación de la mercancía al territorio aduanero nacional.

En efecto, se extrae del expediente que, una vez ingresada la mercancía a territorio aduanero nacional, ésta estaba siendo trasladada dentro del mismo territorio nacional, así afirma el demandante, siendo confirmada esta situación por la autoridad demandada cuando refiere; "(...) El momento de la intervención realizada el 20 de julio de 2011 por efectivos del COA, se comprobó que la mercancía se encontraba siendo trasladada interdepartamentalmente (...)" para más adelante señalar que el conductor del bus Trans Copacabana no presentó ninguna factura de compra en el mercado interno.

Al no existir discusión sobre el hecho que la mercancía estaba siendo trasladada interdepartamentalmente, luego de haber ingresado a territorio aduanero nacional, se hace imperioso el análisis de la disposición contenida en el art. 2-1 del D.S. N° 0708 que establece: "Las mercancías nacionalizadas por el importador deben ser respaldadas por la declaración de importación", De igual manera esta disposición legal establece que aquellas mercancías adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra presentada al momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte del COA.

En la especie, la entidad demandante procedió al comiso de la mercancía de propiedad de Rosa Rodríguez de Ramos, considerándola además autora de la contravención aduanera de contrabando, porque consideró que el chofer del bus en el que se transportaba la mercadería

debía presentar en el momento del operativo la documentación que respalde la leal posesión de la mercancía y al no haberlo hecho, consideró que se trataba de "contrabando", por lo que se pronunció la Resolución Sancionatoria y se dispuso el comiso de la misma.

Sin embargo, la autoridad demandada determinó dejar sin efecto la resolución sancionatoria en contrabando, a tiempo de resolver el recurso jerárquico, confirmando la Resolución de su inferior, instancia en la que se valoró la prueba de descargo presentada por Rosa Rodríguez Ramos, que discurre a fs. 6 a 40 del Anexo 1, sobre todo la Factura N° 001085 extendida por Femenina S.R.L., casa comercial con NIT 174386026, a favor de Rosa Rodríguez Ramos, de la que se extrae sin lugar a equívoco que la nombrada canceló la suma de Bs 12.000.- como pago de la mercancía adquirida en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra (fs. 6 del Anexo N° 1), expresando que, evidentemente, la documentación de descargo no fue presentada a tiempo de la verificación del operativo por funcionarios del COA, empero, tampoco podía dejarse de valorar la documental de descargo presentada al día siguiente del operativo aduanero, otorgándole el valor probatorio correspondiente a toda la documental y sobre todo a la factura descrita.

En relación a lo anterior, es la propia entidad demandante, quién afirma que en el caso de autos no se discute el valor probatorio de la factura en cuestión ni de la documentación soporte de la DUI C20239, sino la oportunidad de su presentación. Es decir que, para el demandante, la documentación de descargo debía ser presentada únicamente en el momento del operativo aduanero, mientras que para la autoridad demandada, la documentación presentada con posterioridad a este acto no pudo dejar de merecer análisis y valoración en resguardo del derecho a la defensa y en aplicación del Principio de Verdad Material.

Al respecto, resulta necesario establecer que la prueba es el medio procesal a través del cual las partes pueden acreditar la veracidad de sus alegatos, a efecto de llevar a la autoridad jurisdiccional o administrativa al convencimiento de la verdad material de los hechos acaecidos.

En ese orden de ideas resulta también necesario referirse al régimen de prueba en materia tributaria que se encuentra regulado a partir de los art. 76 al 82 del Cód. Trib., el cual en su art. 76 prevé que: "En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria". Es decir que se pueden aportar al proceso todas aquellas pruebas que se consideren pertinentes al efecto de precautelar sus intereses y así acreditar sus alegatos, con la limitante que esta no sea contraria al ordenamiento jurídico. Asimismo, resulta imperioso hacer notar que la administración aduanera en atención al principio de verdad material (art. 4-d) de la L. N° 2341), goza de las prerrogativas suficientes para adoptar todas aquellas pruebas tendientes a la averiguación de los hechos.

En ese sentido y teniendo presente que en el caso que nos ocupa, Rosa Rodríguez de Ramos, Tercer Interesado en la presente acción, presentó en calidad de prueba documental, la factura comercial que acreditaba la compra de la mercancía en el mercado interno, la Administración de Aduana Interior La Paz, en uso de sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación previstas en el art. 100 del Cód. Trib., debió requerir a la casa comercial que emitió la factura (Femenina S.R.L.), la presentación de su declaración de mercancías de importación con el objeto de determinar si fue legalmente internada al país, esto en la comprensión de que la nombrada, no fue quien nacionalizó la mercancía que fue objeto de comiso, habiéndose limitado únicamente a la compra.

A mayor abundamiento, no puede dejarse de lado que la documental de descargo, ampara la importación efectuada con la DUI C-20239, aspecto que no puede ser ignorado por la Administración Aduanera, invocando como justificativo de sus actos el art. 2-I del D.S. N°0708, cuya última parte establece que la factura comercial es verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales a momento de realizar un operativo, por lo que se entiende que en ese momento se convierte en prueba fehaciente para evitar el comiso de una mercancía adquirida en el mercado interno, norma legal que no limita de ninguna manera la presentación de la factura en otro momento procesal, en ese entendido se concluye que la Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, debió evaluar las circunstancias que motivaron la no presentación de la factura al momento del operativo, entendiendo que el propietario no fue quien internó la mercancía en territorio nacional sino simplemente trasladaba una mercancía interdepartamentalmente, ya que ésta fue enviada como encomienda conforme se evidencia de la guía I-1-52981 de la Flota Trans Copacabana que cursa a fs. 6 del Anexo N° 1.

Por otra parte, tampoco puede pasarse por alto que el Informe Técnico en base al cual se pronunció la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRL.LPZ-LAPLI-SPCCR/870/2012, consignó una mercancía diferente a la comisada, aspecto que expresamente fue reclamado por quién en el caso de análisis se constituye en tercer interesado, conforme consta en el memorial de fs. 41 a 43 vta., del Anexo N° 1, error de la Administración Aduanera que determinó la falta de relación entre la mercancía comisada y la descrita en el Acta de Intervención y Resolución Sancionatoria, un aspecto más que determinó dejar sin efecto dicha Resolución.

Finalmente, acudiendo al principio de verdad material, invocado por la Autoridad demandada en la Resolución ahora impugnada, debe expresarse que éste se opone al principio de la verdad formal, siendo entendido por diversas doctrinarias como un principio jurídico procesal, mismo que dispone que la autoridad juzgadora, deberá investigar los hechos independientemente de que las partes procesales hayan propuesto las pruebas y en base al cual, se establecieron tres aspectos importantes a saber: a) La mercancía comisada fue internada legalmente a territorio aduanero nacional, con la documentación soporte correspondiente de la DUI C-20239; b) Existió la factura correspondiente que demostró la compra al contado de aquella mercancía en un establecimiento comercial de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra; e) se encontraba siendo trasladada interdepartamentalmente, de la ciudad antes indicada a la ciudad de La Paz.

La fundamentación precedente, permite afirmar a este Tribunal que no se encuentra mérito alguno para conceder la razón a la entidad demandante.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia

declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 20 vta., y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ RJ 0054/2013 de 21 de enero, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No interviene la Magistrada Rita Susana Nava Durán al no encontrarse presente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



657

**Administración de Aduana Interior La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia c/  
Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administración Aduana Interior La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Rubén Darío Villaverde Valencia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 12 a 14, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 44 a 48; renuncia a la réplica y dúplica por no haberse hecho uso de las mismas; decreto de autos para sentencia de fs. 247; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Administración Aduana Interior La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Liliam Betty Condori Mamani en representación de Rubén Darío Villaverde Valencia, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Como antecedentes del proceso refiere que mediante Acta de Intervención COARLPZ-C035/12 de 22 de enero de 2012, en la tranca Achica Arriba se interceptó al vehículo bus, Marca Scania, color blanco combinado, con placa de control 1060-ABB de la Empresa de Bolivia Transporte, conducido por el Reynaldo Marco Barranco Flores, y en la revisión del citado medio de transporte se evidenció que se trasladaban en 12 cajas de cartón interruptores, palancas termomagnéticas, habiendo el conductor presentado como 2 DUIs escaneadas con Nos C12766 de 15/09/11 y C-69404 de 20/10/11, en tal razón se presumió la contravención de contrabando y se procedió al comiso preventivo de la mercancía. El 16 de abril de 2012, se emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando AAN-GRLPZ-LAPLISPCCR/586/21012, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera en contra de Álvaro Quispe Franco y Reynaldo Marco Barranco, disponiéndose el comiso definitivo de la mercancía descrita. Interpuesto el recurso dealzada por Álvaro Quispe Franco, se emitió Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0718/2012, que anuló obrados hasta la Resolución Sancionatoria, la anterior Resolución fue revocada parcialmente por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril.

b) Con ese antecedente la Administración ahora demandante, acusó que la Resolución impugnada violó lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, su reglamento y los procedimientos existentes para procesos aduaneros, argumentado que dicha entidad desde el Acta de Intervención cumplió con todas las disposiciones vigentes previstas en los arts. 96, 186, 187 y 181 del Cód. Trib., respecto a la mercancía comisada y que conforme al principio de libertad probatoria la parte contraventora tenía los mecanismos probatorios para desvirtuar la sindicación del ilícito de contrabando; sin embargo, los descargos presentados no demostraron la legal importación debido a que la mercancía incautada descrita en el cuadro de Valoración AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/000217/12 de 7 03/2012, de acuerdo al cotejo técnico realizado con relación a la DUI C-69404 2011/101 de 20/10/2011, Declaración Andina de Valor 11120519 consignada a nombre de Albina Vargas Oropeza; lista de empaque N° 500928 para factura comercial 488, inserta en los documentos adicionales presentado para la DUI C-69404; factura comercial 00101 de importaciones RAYDEN, documentos que no guardan relación con la mercancía decomisada en cuanto al modelo o tipo por lo que se procedió al decomiso definitivo de la mercancía.

c) Añadió que conforme art. 76 del Cód. Trib., con referencia a la carga de la prueba, en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales establece que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, asimismo señaló que conforme el art. 81-2 de la citada norma se debe analizar solo aquella prueba que cumple con los requisitos de pertinencia y oportunidad debiendo rechazarse aquellas que no cumplen dicho precepto. Finalizó manifestando que la violación de la ley y procedimiento aduanero por la AGIT es entendida como la no aplicación correcta de los preceptos legales, que implica infracción de normas sustantiva cuyo precepto se da un sentido equivocado como el que se dio en el presente caso.

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se declare nula y sin valor legal la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia que de firme y subsistente la Resolución Sancionatoria en contrabando ANGRPZ/LAPLI-SPCCR/586/2012 de 16 de abril.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 1 de octubre de 2013 (fs. 34) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 44 a 48), con los siguientes argumentos:

a) Comenzó manifestando que los argumentos de la demanda simplemente hacen una relación de los hechos, sin especificar claramente qué normas o pruebas fueron mal interpretadas o mal analizadas, o en su caso de qué forma la AGIT vulneró la Ley General de Aduanas o su procedimiento; siendo que para impugnar en la vía contenciosa administrativa no solo basta reiterar fundamentos, hacer citas normativas o hacer una relación de hechos, sino que los fundamentos de la demanda deben ser claros en cuanto, de que forma la AGIT a través de la Resolución Jerárquica vulneró lo que observa el demandante, por lo que, este tribunal no podría suplir la carga argumentativa del demandante; más aún cuando la Resolución Jerárquica es clara en sus fundamentos.

b) También señaló que fue el sujeto pasivo quien interpuso recurso jerárquico únicamente contra los ítems 1,2,3,4,5, y 6 por lo dicha instancia solo se pronunció sobre los mismos, asimismo que si bien el 22 de enero de 2012 el COA elaboró Acta de comiso N° 812 de 12 cajas por la presentación de DUIS escaneadas presumiendo el ilícito de contrabando, el 25 de enero del mismo año Álvaro Quispe, solicitó la devolución de su mercancía adjuntando fotocopia legalizada de las DUI C-12766, copia original de la Declaración Andina de Valor de la DUI-C 69403, original de la DUI-C69403 original de la Factura N° 001010, posteriormente la administración aduanera notificó al contribuyente con Acta de intervención COARLPZ-C-035/12 otorgándole 3 días para presentar descargos una vez concluido dicho plazo emitió Informe Técnico AN/GRLLPZ/LAPLI/SPCCR/0478/2012 en la cual concluyó que las características de la mercancía son diferentes a la documentación presentada por el importador en consecuencia no se encontraba amparada procediendo a la emisión de la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRLPZ-LAPLISPCCR/586/2012 disponiendo el comiso definitivo de la mercancía comisada.

c) Que Álvaro Quispe a momento de interponer recurso de alzada, adjuntó como prueba de descargo copia original de las DAV nos. 1168103,12890; fotocopia simple de las facturas N° 008-00000343, 0008-00000620; original de los certificados de Origen N° 00943,02131; fotocopia simple de la solicitudes de empaque simple de la Carta de Porte Internacional por carretera (CTR) Nos. 001AR.892.16811, fotocopia simple MIC/DTA N° 11AR220172S, 11 AR499624P; fotocopia simple de los partes de recepción, ítem N° 701 2011 237679 001AR.892.16811,701 2011 544550-001AR.892.18664,original d las DUI-C -31702 .C2565; copia original de constancia de entrega de mercancía, pase de salida del importador Albina Vargas Oropeza; documentos sobre las condiciones de pago de la mercancía sujeta a despacho, parking List de 7 de abril de 2011; fotocopia simple de Factura de Exportación N° 644; fotocopia simple de la Nota de Débito 991/12. Original CITE GG001/2012;original de planilla de Gastos N° 00598;copia original de comprobante de pago N° 291834; original de las facturas Nos 354,23301,20965,15324; prueba sobre la cual el sujeto pasivo efectuó el respectivo juramento de reciente obtención conforme al acta de 10 de agosto de 2012 cumpliendo lo establecido por el art. 81 de la L. N° 2492.

d) Igualmente a tiempo de presentar recurso jerárquico adjuntó fotocopia legalizada de la DUI C-2565;Parte de recepción Ítem 701 2011 544550-001AR.892.18664;CTR Nos. 001AR.892.18664, 001AR.892.186630,01AR.892.16811; factura Nos 0008- 00000619,0008-00000620,000800000343;certificados de Origen 2131,2132,943; D.S.V. Nos 12880, 12890; MIC/DTA N° 11AR499624P; solicitud de empaque N° 500932,500879,500931; Certificado de cobertura; DUI Nos.C-2566; C-31702, documentación presentada con juramento de reciente obtención de 15 de marzo de 2013, por lo que dicha instancia efectuó el análisis de la misma en resguardo del debido proceso establecido por el art. 115 de la C.P.E., concordante con los arts. 6 y 68 de la L. N° 2492, habiendo llegado a la convicción de que los documentos presentados respaldaron la mercancía observada, más aun cuando, los arts. 200-1 de la L. N° 3092 y 4-d) de la L. N° 2341, imponen a dicha instancia velar por la verdad material de los hechos por lo que correspondió revocar parcialmente la Resolución Sancionatoria en contrabando dejando sin efecto sobre los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6 y firme y subsistente la comisión de contrabando Contravencional sobre los ítems 7, 8, 9, 10, 11 y 12, ratificándose en todos los argumentos de la resolución impugnada.

##### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril.

#### III. Respuesta del tercero interesado.

Cursa en obrados notificación mediante edictos (fs. 1240 a 243), al tercer interesado, Álvaro Quispe Franco, sin embargo no se apersono al proceso.

#### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 22 de enero de 2012, efectivos del COA en la localidad de Achica arriba del departamento de La Paz, interceptaron el bus con placa de control 1060-ABB, elaborando Acta de Comiso N° 812 de 12 cajas de cartón que contenía interruptores, palancas termomagnéticas, toda vez que el conductor Marco Reynaldo Barrancos Flores, presentó DUIS escaneadas con nos C-12766, de 15 de septiembre de 2011 y C-69404 de 20 de octubre de 201, por lo que se presumió el ilícito de contrabando. El 25 de enero del mismo año Álvaro Quispe, solicitó la devolución de la citada mercancía adjuntando fotocopia legalizada de las DUI C-12766, copia original de la Declaración Andina de Valor de la DUI-C 69403, original de la DUI-C69403 original de la Factura N° 001010, posteriormente la administración aduanera notificó A Álvaro Quispe Franco y Reynaldo Marco Barranco con Acta de intervención COARLPZ-C-035/12 otorgándole 3 días para presentar descargos una vez concluido dicho plazo emitió Informe Técnico AN/GRLPZ/LAPLI/SPCCR/0478/2012 en la cual concluyó que las características de la mercancía son diferentes a la documentación presentada por el importador en consecuencia no se encontraba amparada procediendo a la emisión de la Resolución Sancionatoria N° AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/586/2012 disponiendo el comiso definitivo de la mercancía comisada. (fs. 1 a 62 de anexo 1).

b) El 14 de mayo de 2012 Álvaro Quispe interpuso recurso de alzada contra la referida resolución emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0718/2012 de 20 de agosto, que resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Sancionatoria en Contrabando; con la finalidad de que la administración aduanera establezca los fundamentos de hecho y de derecho en base la valoración de toda la documentación presentada como prueba de descargo y en cumplimiento de los parámetros establecidos por los arts. 99-11 de la L. N° 2492 y 19 del D.S. N° 27310. Interpuesto el recurso jerárquico contra la citada resolución, se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ1089/2012 de 19 de noviembre de 2012 que anuló la Resolución de Alzada disponiendo la valoración de la prueba presentada en instancia administrativa y en alzada y emita nueva resolución, el 30 de enero de 2013 se emitió la nueva resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0077/2013, que resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/586/2012, el 19 de febrero de 2013, Álvaro Quispe Franco presentó recurso jerárquico contra la precitada resolución emitiéndose al efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril, revocando parcialmente la resolución de alzada y la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/586/2012, dejando sin efecto el contrabando contravencional sobre los ítems 1, 2, 3, 4, 5, y 6 y firme y subsistente la comisión de contravención aduanera por contrabando de los ítems 7, 8, 9, 10, 11 y 12. (fs. 77 a 172 de anexo 1 y 1 a 299 de anexo 2).

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

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

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

"si es evidente que la Autoridad General de Impugnación tributaria violó normativa de la Ley General de Aduanas, su reglamento y los procedimientos existentes para procesos aduaneros".

##### 5.2 Análisis y resolución.

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

a) De la revisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril, ahora impugnada es establece que la misma, revocó parcialmente la Resolución de Alzada y la Resolución Sancionatoria en Contrabando N° AN-GRLPZ-LAPLI-SPCCR/586/2012, dejando sin efecto la contravención de contrabando contravencional sobre los ítems 1, 2, 3, 4, 5, y 6 y firme y subsistente la contravención de los ítems 7, 8, 9, 10, 11 y 12, en virtud a la prueba presentada en dicha instancia que cursa fs. 200 a 255 de anexo 2, presentada con juramento de reciente obtención conforme establece el art. 81 de la L. N° 2492.

b) Habiendo establecido que con referencia al ítem 1 toma corriente; la DUI C-2565, consigna toma corriente, País de Origen: Argentina; DAV N° 12880, modelo 353410, marca comercial SICA y Factura N° 0008-00000620, Factura comercial N° 0008-00000620, consigna Código 353410 y como descripción: Toma Eusa Beige; solicitud de empaque N° 500932, descripción Toma Eurosa Desp. SS/ST Beige, datos que coincidieron con el aforo efectuado por la Aduana Nacional, existiendo una diferencia en cuanto al dato consignado como descripción Toma Eurosa que consigna la solicitud de empaque con el consignado en la factura comercial que señala toma Eusa; empero, dicha solicitud de empaque consigna el N° de Factura N° 0008-00000620, misma que hace referencia correcta del Código 353410 además de la cantidad de la mercancía, se concluyó que en la citada factura se transcribió erróneamente Eusa en lugar de Eurosa, razón por la cual la autoridad recurrida, dejó sin efecto la observación por la Administración aduanera. Sobre el ítem 2 tapas; evidenció que la DUI C-31702, consigna Tapas, País de origen Argentina; la DAV N° 1168103, correspondiente a la citada DUI, detalla modelo 397202, marca comercial SICA, factura N° 0008-00000343 la factura comercial consigna código 397202, Tapa Life 2M, Marfil, la solicitud de empaque N° 500931 detalla el código 397202 Tapa 2M Sep. Life Marfil; respecto al ítem 3 soportes, respaldada con la DUI C-31702, consigna País de origen Argentina, la DAV N° 1168103, detalla modelo 397403, marca comercial SICA, factura comercial N° 0008-00000343, modelo 397403, la factura comercial consigna código 397403 sop. Bast. Life 3M. CT; la solicitud de empaque N° 500879 detalla el código 397403, soporte Bast. Life 3M C/TORN; y con relación al ítem 4 tapas; la DUI C-31702 consigna Taps país de origen Argentina, la DAV N° 1168103, detalla modelo 397102, Tapa Life Marfil, la solicitud de empaque N° 500879 detalla el código 397102, Tapa Life 1M Marfil; respecto al ítem 5 interruptores, la DUI C-2565, consigna país de origen DAV N° 12880, detalla modelo 350100, marca comercial SICA Factura comercial N° 0008-0000062, la citada futura consigna código 350100, Int 1Mod Beigi, Y finalmente respecto al ítem 6 toma corriente; la DUI C-2565 consigna toma corriente, país de origen,

DAV N° 12880, detalla modelo 363140, marca comercial SICA, factura comercial N° 0008-00000620, la citada factura consigna código 363140 Toma Te RJ11 6P4C; la solicitud de empaque N° 500932 detalla el código 363140, Conec. Te. Amer. 6P 4C Beige, documentos de soporte que respaldaron las citadas DULs y que coincidieron con el aforo físico efectuado por la administración aduanera.

c) Ahora bien, la administración Aduanera demandante, refiere que la Autoridad ahora recurrida violó lo dispuesto en la Ley General de Aduanas, su reglamento y los procedimientos existentes para procesos aduaneros; sin individualizar claramente qué norma de la Ley General de Aduanas y su procedimiento fueron mal interpretadas, aplicadas incorrectamente, o se le dio un sentido equivocado, limitándose a señalar que dicha administración aduanera desde el Acta de Intervención hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria cumplió con todas las disposiciones vigentes previstas en los arts. 96, 186, 187 y 181 del Cód. Trib.; sin advertir que en la vía contencioso administrativa el accionante debe demostrar con razonamientos normativos las argumentaciones por las cuales cree que los fundamentos de su acción, son suficientes para modificar o anular la resolución jerárquica, al mismo tiempo abre la competencia de este tribunal para el conocimiento de la acción contencioso administrativa, por cuanto, los reclamos generales efectuados como argumentos por el demandante no son gravitantes para desmoronar la presunción de legitimidad de los actos administrativos aduaneros, por cuanto si bien se tiene la acción contencioso administrativo para la impugnación de la resolución jerárquica, no es menos cierto que esta acción es independiente en su argumentación, que debe apoyarse en una pretensión con fundamento, que permita la defensa de un derecho efectivamente lesionado, aspecto que no puede ser suplido por este tribunal.

d) Respecto a la carencia de carga argumentativa este Tribunal en la sentencia N°238/2013 de 5 de junio estableció lo siguiente: "En el caso presente, este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa de la acción del accionante supra expuesta con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (nemoprocedatiudex iure ex officio) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante".

Concluyéndose que al no haberse demostrado las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, y al haberse evidenciado que la Autoridad General de Impugnación Tributaria enmarco sus actos a la normativa aplicable al caso, no es viable acoger favorablemente la pretensión demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 14 planteada por la Administración Aduana Interior La Paz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Rubén Darío Villaverde Valencia contra, la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0468/2013 de 15 de abril.

No suscriben la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Rómulo Calle Mamani por emitir voto disidente.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán,

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



658

**CONSTRUMAT LTDA. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 58, interpuesta por CONSTRUMAT LTDA., Empresa Constructora representada por Héctor Quiroz Panoso, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 682/2014, de 5 de mayo, pronunciado por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David



Valdivia Coria; respuesta del tercer interesado de fs. 76 a 80; contestación a la demanda de fs. 190 a 197, no cursa réplica ni dúplica; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que, el 14 de agosto de 2012, la Empresa CONSTRUMAT LTDA., fue notificada con el inicio de un proceso de verificación de las facturas que respaldan el Crédito Fiscal declarado de los periodos fiscales de abril, mayo y junio 2010, solicitándoles para el efecto la documentación contable y legal requerida, la cual fue presentada. Posteriormente, el 8 de febrero de 2013 se les notificó mediante cédula con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI08802-0851/2012 de 20 de diciembre, la cual establece en su contra un supuesto adeudo tributario por concepto de Crédito Fiscal IVA depurado a las facturas de compras declaradas durante los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, incluyendo la sanción del 100% de Tributo Omitido al calificar la conducta de la empresa como omisión de pago. Ante ello presentaron descargos mediante memorial de 13 de marzo de 2013 que respaldaba las transacciones efectivamente realizadas y que las facturas se encontraban directamente vinculadas a sus actividades comerciales. Sin embargo la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00106-13 de 26 de abril, en la que se establece un adeudo tributario de Bs 539.779.- por depuración del Crédito Fiscal IVA declarado por la empresa durante los periodos fiscales, abril, mayo y junio de 2010, más la sanción del 100% del tributo omitido por la supuesta comisión de la Contravención Tributaria de Omisión de Pago prevista por el art. 165 del Cód. Trib. Contra esta resolución interpuso Recurso de Alzada, que concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N°-072/2014 de 17 de febrero de 2014, que confirma totalmente la resolución impugnada. Interpuesto el recurso jerárquico se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 5 de mayo en la cual se dispuso revocar parcialmente la resolución de alzada y en consecuencia también revocó parcialmente la Resolución Determinativa, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin efecto el cargo de Bs 77.847.- y manteniendo el cargo de Bs 117.289.- así como la multa de 4.950 UFV.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Bajo el inciso número 1) señala que en la Resolución Jerárquica impugnada la AGIT, vulneró lo previsto por el art. 35-c) de la Ley de Procedimientos Administrativos, además el derecho a la defensa y al debido proceso de CONSTRUMAT LTDA., reconocido por el art. 115-II y art. 119-II de la C.P.E., al no haber dispuesto la nulidad de la R.D. N° 17-00106-13 de 26 de abril, a pesar de haber evidenciado la falta de valoración de los descargos en dicha resolución.

Al efecto manifiesta que, CONSTRUMAT LTDA., fue notificada con la vista de cargo el día viernes ocho de febrero de 2012, por lo que en aplicación a lo dispuesto por el art. 4 num. 3 del Cód. Trib., el plazo de 30 días para la presentación de descargos comenzó a computarse el día miércoles 13 de febrero ya que el 11 y 12 de febrero eran feriados por carnaval, por tanto el plazo de 30 días previsto por el art. 98 del Cód. Trib., fenecía el día jueves 14 de marzo de 2013, motivo por el cual la empresa presentó el memorial juntamente con los descargos el 13 de marzo de 2013 es decir un día antes del vencimiento del plazo previsto por ley. Pese a ello, sus descargos no fueron valorados bajo el argumento que se habían presentado fuera de plazo, sin señalar el motivo por el cual los mismos no habrían sido aceptados, ausencia de valoración razonable de los descargos que torna nula la resolución determinativa impugnada y vulnera el derecho a su defensa.

Bajo el inciso num. 2) manifiesta que, en la Resolución Jerárquica impugnada, la AGIT no valoró correctamente parte de los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por CONSTRUMAT LTDA., violando así lo previsto por los art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, Reglamento del IVA, que de forma concordante establecen que todo contribuyente tiene la facultad de restar del impuesto determinado, el crédito fiscal obtenido por compras de bienes o servicios vinculadas con la actividad gravada. Prosigue indicando que la Resolución de Alzada confirmó la resolución determinativa al considerar que se habría depurado correctamente el crédito fiscal declarado durante la gestión 2010, sin ingresar a valorar las pruebas presentadas por considerarlas que estas no fueron presentadas conforme lo exigido por los arts. 81 de la L. N° 2492 y 215-III de la L. N° 3092, vale decir que la ARIT no valoró ninguna de las pruebas, que demostraban la efectiva realización de las transacciones que generaron la emisión de todas las facturas depuradas, es decir las pruebas no habrían sido presentadas oportunamente lo cual sería falso ya que la mayoría fue presentada ante la Administración Tributaria y el saldo como prueba de reciente obtención, debido a los vicios de nulidad emergentes procesos de notificación. Por tanto por medio de la presente demanda contenciosa administrativa impugna parcialmente la resolución jerárquica referente a la confirmación del reparo de Bs 117.289.- así como la multa de UFV 4.950 por incumplimiento de deberes formales toda vez que el contribuyente en mérito del art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, tiene la facultad de restar del impuesto determinado, el crédito fiscal obtenido por compras de bienes o servicios vinculados con la actividad gravada, siendo el único requisito para obtener el crédito fiscal que la compra éste vinculada con la actividad gravada, es decir que sean transacciones necesarias para el funcionamiento de la actividad, correspondiendo en el caso se deje sin efecto la totalidad del cargo generado por la depuración de las facturas observadas, al haberse demostrado que en todos los casos se cuenta con el original de las facturas, que todas éstas se originan en gastos que están vinculadas a la actividad de las empresas y que las facturas fueron emitidas por transacciones efectivamente realizadas por CONSTRUMAT LTDA., además que fueron presentadas como descargo oportunamente.

c) Bajo el inciso número 3), señala que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de omisión de pago, debido a que, resulta ilegal el procedimiento de determinación seguido por la Administración Tributaria, donde sin ningún respaldo legal, consideró al crédito fiscal depurado como un tributo omitido integrante de una deuda tributaria, calculando intereses mantenimiento de valor y sanciones sobre el crédito depurado, como si se tratará de un tributo omitido, vulnerando así lo dispuesto por los arts. 47 y 99 del Cód. Trib., vigente y el art. 19 del D.S. N° 27310.

En ese sentido el art. 99 de la L. N° 2492, establece los requisitos que debe contener una resolución determinativa para ser válida, dentro de los cuales se incorpora como requisito imprescindible, el de las especificaciones sobre la deuda tributaria, que es reglamentado por el repetido art. 19 del D.S. N° 27310, que señala que, las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y

determinación del adeudo tributario, calculado de acuerdo a lo establecido por el art. 24 de dicha ley. Es decir que la para que, la Administración Tributaria determine la existencia de una deuda tributaria, primeramente debe señalar y demostrar que existe un "Tributo Omitido", caso que no sucedería en el caso de autos, en el que CONSTRUMAT no ha omitido la declaración de ningún tributo durante el periodo verificado, además el crédito depurado a CONSTRUMAT de ninguna forma puede ser considerado como tributo omitido ni ser parte de una deuda tributaria, por lo que se debe anular la Resolución Determinativa impugnada, disponiendo la presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras reduciendo el Crédito Fiscal observado y cancelando el tributo que corresponde, y luego de la rectificatoria se extinga el crédito fiscal de la empresa en los periodos observados.

En tal contexto como no existe ningún tributo omitido, no se configura en la conducta de la empresa demandante ninguno de los tipos constitutivos de la contravención de Omisión de Pago.

### I.3 Petitorio.

Concluye que, por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0682/2014 de 5 de mayo y se deje sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la R.D. N° 17-00106-13 de 26 de abril.

## II. De la contestación de la demanda.

Por memorial de fs. 190 a 197 la entidad demandada responde negativamente y lo hace bajo los siguientes fundamentos.

Al primer punto, indica que la vista de cargo, otorgó el plazo de 30 días para la presentación descargos y/o pago de la deuda tributaria determinada, en consecuencia el 13 de marzo de 2013 CONSTRUMAT LTD., presentó ante la Administración Tributaria memorial de descargo a la Vista de Cargo, argumentando la ilegal depuración del crédito fiscal y que no correspondería la depuración de ninguna factura por concepto de comisión, ya que en todos estos casos la compras depuradas se encuentran directamente vinculadas a su actividad, que las transacciones fueron efectivamente realizadas por lo que solito deja sin efecto la Vista de Cargo, empero en el citado memorial de descargo no adjuntó ninguna documentación de descargo, como pretendiese hacer creer el demandante.

Por otra parte manifiesta que si bien el SIN en la Resolución Determinativa señaló de forma equivocada que el memorial presentado de descargo estaba fuera de plazo, sin embargo consideró los argumentos (conceptos acerca de nulidad) expresados en el mismo y al verificar que no se adjuntó ninguna documentación de respaldo que demuestren las observaciones efectuadas determinó que no es válido el crédito fiscal. Además la AIT, valoró todas las pruebas presentadas por el mismo demandante, a consecuencia de ello se tiene una primera Resolución de Alzada N° 0697/2013 de 13 de noviembre, que fue revocada por la Resolución Jerárquica N° 2142/2013 a fin de que la ARIT emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, así que la ARIT en cumplimiento a la Resolución Jerárquica emitió una segunda resolución de alzada, la cual contiene dentro de sus fundamentos técnicos jurídicos la valoración de todas las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, aspecto también señalado en los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada, consiguiendo no existe vulneración de derechos contra el demandante.

Al segundo punto. Manifiesta que, en cuanto a la validez del crédito fiscal la existencia de los tres requisitos deben ser cumplidos para que el contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara estos requisitos son: 1) la emisión de la factura original; 2) que la compra se encuentre a vinculada con la actividad gravada y 3) que la transacción haya sido efectivamente realizada. Para el caso las observaciones de la Administración Tributaria, se refieren a que el contribuyente no respaldó, ni demostró la procedencia de los créditos impositivos que considere le corresponda y evidencien la efectiva realización de las transacciones, es decir el tercer requisito. Prosigue indicando que, el demandante presentó tanto en etapa administrativa, como etapa recursiva documentación que no cumplió con la exigencia dispuesta en los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492 es decir respaldar las actividades y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

Indica también que, la AGIT realizó la respectiva valoración de la prueba presentada por el demandante, considerando que éstas no fueron suficientes para respaldar el ciclo contable, es decir el sujeto pasivo no respaldó sus actividades y el crédito fiscal emergente de las facturas presentadas, correspondiendo en consecuencia mantener firme y subsistente el tributo omitido de Bs 117.289.- y la multa por incumplimiento a deberes formales de 4.950 UFV, debido a que el recurrente no impugnó este concepto.

Al tercer punto. Señala que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y los arts. 198-e) y 211-I, de la L. N° 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en Recurso Jerárquico, razón por el cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico, en estricta observancia del principio de congruencia que debe regir en la justicia tributaria, más aún cuando dichos puntos, al no haber sido reclamados e impugnados en los recursos de alzada y jerárquico, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante.

La doctrina establece que la congruencia y pertinencia de las resoluciones emitidas por cualquier autoridad, ya sea administrativa, judicial o disciplinaria, obliga a quienes las emiten a concordar sus fallos con las cuestiones de hecho sometidas a su conocimiento e invocación de los agravios sufridos; en ese sentido la doctrina define a la incongruencia procesal como " la discrepancia o falta de adecuación que resulte entre las pretensiones deducidas por las partes con más su razón de pedir y la resolución acordada por el juzgador". Además el demandante no demuestra o establece de forma indubitable, la errada interpretación de la AGIT, es más el mismo demandante sólo se limita a realizar afirmaciones por demás generales, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente, por lo que no se suplir la carencia de carga argumentativa del demandante.

## II. Petitorio.

Que en mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita declarar improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por CONSTRUMAT LTDA., manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0682/2014, de 05 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

### III. Antecedentes administrativos y procesales.

1.- El 14 de agosto de 2012, se notificó a la Empresa CONSTRUMAT LTDA., con el inicio de un proceso de verificación de las facturas que respaldan el Crédito Fiscal declarado de los periodos fiscales abril, mayo y junio 2010, solicitándoles para el efecto la documentación contable y legal requerida.

Posteriormente, el día 08 de febrero de 2013 se les notificó mediante cédula con la Vista de Cargo N° 0012-820-00120VI08802-0851/2012 de 20 de diciembre, el cual establece en su contra un supuesto adeudo tributario por concepto de Crédito Fiscal IVA depurado a las facturas de compas declaradas durante los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010, incluyendo la sanción del 100% de Tributo Omitido al calificar la conducta de la empresa como omisión de pago. Producida la fase de descargos la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-00106-13 de 26 de abril, que establece un adeudo tributario de Bs 539.779.- por depuración del Crédito Fiscal IVA declarado por la empresa durante los periodos fiscales, abril, mayo y junio de 2010, más la sanción del 100% del tributo omitido por la supuesta comisión de la Contravención Tributaria de Omisión de Pago prevista por el art. 165 del Cód. Trib.

Contra esta resolución el contribuyente interpuso Recurso de Alzada, que concluyó con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N°-072/2014 de 17 de febrero, que confirmó totalmente la resolución impugnada.

Interpuesto el recurso jerárquico se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2014 de 05 de mayo, que dispuso revocar parcialmente la resolución de alzada y en consecuencia también revocó parcialmente la Resolución Determinativa, al considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la Administración Tributaria, dejando sin efecto el cargo de Bs 77.847.- y manteniendo el cargo de Bs 117.289.- así como la multa de 4.950 UFV.

2.- En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y II del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 198, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del mismo cuerpo legal, se corrió traslado al demandante para la réplica, que no fue presentada, no extendiendo en consecuencia dúplica. De fs. 76 a 79 cursa memorial de apersonamiento a la demanda del tercer interesado en la que propugna la resolución jerárquica impugnada y pide en base a los argumentos de la AGIT, se declare improbadamente la demanda.

3.- Concluido el trámite se decretó a fs. 208 autos para sentencia.

### IV. Del problema jurídico planteado.

Que del análisis y compulsas de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0682/2014, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, se establece que para el caso, los puntos de controversia radican en determinar:

1.- Si se vulneró el derecho a la defensa al no haber valorado la prueba presentada dentro de plazo y que hubiese rechazada por extemporánea.

2.- Si no se valoró correctamente parte de los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal por IVA declarado por el demandante.

3.- Si no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de omisión de pago.

### V. Análisis del problema jurídico planteado.

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

En ese sentido conforme lo demandado en orden a los puntos demandados, corresponde señalar:

Al punto 1).

De la revisión y compulsas de los antecedentes administrativos se tiene que, el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo el 8 de febrero de 2013, que otorga el plazo de 30 días a objeto de presentar sus descargos correspondientes, plazo que efectivamente se suspendió en su cómputo por dos días debido a los feriados del lunes 11 y martes 12 de carnaval, entonces dicho plazo vencía el 14 de marzo de 2013, habiendo presentado el contribuyente su memorial de descargo a la Vista de Cargo el 13 de marzo del repetido 2013; es decir, dentro de término, por lo que correspondió el tratamiento de dicho memorial de descargo; sin embargo, conforme sale de antecedentes, en el referido memorial -sólo se detalló las facturas observadas en la vista de cargo, anunciando que habría solicitado al proveedor le emita certificado que

acredite la prestación del servicio- empero no se adjuntó ninguna documentación de descargo, entonces que documentación podría considerarse a efectos de su descargo a más de la que ya tenía conocimiento la Administración Tributaria, pese a ello tanto la resolución determinativa, como la de alzada y Jerárquica a su turno consideraron los argumentos señalados por el contribuyente sobre la prueba cursante en antecedentes administrativos.

Por otro lado, el demandante omite señalar que con anterioridad a la emisión de la resolución jerárquica ahora impugnada, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2142/2013 que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0697/2013 de 13 de septiembre, a objeto de que precisamente se emita una nueva resolución de alzada en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, a consecuencia de ello se pronunció la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/R.A. N° 0072/2014 de 17 de febrero que a su vez derivó posteriormente en la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0682/2014 ahora impugnado a través del presente proceso contencioso administrativo, lo que demuestra que hubo una efectiva valoración de la prueba, analizada en su integridad, por lo que el fundamento de que se habría vulnerado el derecho a la defensa y al debido proceso del contribuyente no tiene asidero legal alguno, menos que se habría rechazado la prueba por extemporánea.

Finalmente sobre este punto en lo que se refiere a la solicitud de nulidad en base al art. 35 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, por la presunta omisión de pronunciamiento y valoración de la prueba presentada, se tiene que las nulidades procesales, como sanción aplicada a determinado acto, por la sola separación de las formalidades establecidas en la ley de quien debe cumplirlas, tiene un entendimiento basado en lo siguiente:

“La doctrina, jurisprudencia y la ley han construido presupuestos válidos para aplicar la nulidad procesal, que en todo caso es de ultima ratio, aplicado con criterio restrictivo, cuando se ha vulnerado objetivamente el derecho a la defensa en juicio, por lo que no puede imputarse a la nulidad el propósito de enmendar la injusticia de una decisión, sino el de asegurar la inviolabilidad del derecho a la defensa.

Por ello, para compulsar las formas en el proceso, los principios procesales juegan un papel importante para aplicar una nulidad, conforme la reiterada jurisprudencia legal y constitucional, a lo que detallamos a continuación:

**Principio de Trascendencia.** No hay nulidad sin perjuicio. La sola presencia de un vicio no es razón suficiente para que el Juez declare la nulidad de un acto procesal, se requiere, además, que ese vicio sea trascendente; es decir, que determine un resultado probablemente distinto en la decisión judicial o coloque al justiciable en estado de indefensión. No procede, por tanto, la nulidad fundada en el mero interés de la ley, sino cuando la inobservancia de las formalidades del acto causa un daño que no puede ser reparado si no es por esta vía excepcional.

En otras palabras, no todo vicio ni toda irregularidad ocurrida en el proceso reviste relevancia jurídica, consiguientemente no todo vicio trae aparejada la invalidez del acto.

En virtud al principio de trascendencia debe tenerse en cuenta el perjuicio que el acto realizado viciosamente puede ocasionar, de tal manera que si no es verdaderamente importante, o relevante, carece de sentido la nulidad, pues, la violación formal debe trascender en la esfera del debido proceso y tener incidencia en el derecho a la defensa de las partes, sólo así se hace viable la aplicación de la sanción de nulidad del acto.

**Principio de finalidad del acto procesal.** Un tema importante para tomar en cuenta es si el agravio o la violación al debido proceso, determina siempre la invalidación de un acto, pues pueden existir actos procesales que, aun cayendo en supuestos de nulidades expresas, logran la finalidad para la que estaban destinados, en cuyo caso no debe declararse la nulidad.

**Principio de Protección.** La nulidad procesal busca proteger a aquellos sujetos inmersos en un proceso, ya como parte, ya como terceros, de aquellos actos que incurriendo en vicios, no logren la finalidad establecida para ellos, siempre que el proponente de la nulidad no sea el mismo que la hubiere originado, puesto que de ser así, no se estaría afectando su derecho al debido proceso. Uno de los presupuestos de la nulidad es la ausencia de culpa o dolo de quien la alega; quien la deduce debe acreditar un perjuicio cierto y actual a su derecho de defensa, demostrando también su interés en la subsanación del vicio. No procede, por tanto, el pedido de nulidad de la parte que ha propiciado, permitido o dado lugar al error in procedendo, pues, de otro modo se premiaría la conducta del litigante que actuó con negligencia; y, si su actitud es dolosa, se fomentaría la temeridad. Este es el sustrato del principio de protección, que tiene su base en la doctrina de los actos propios, la cual -aplicada al caso- significa que nadie puede fundar una nulidad en su propia conducta, pues no tendría interés para proponerla; y, por consiguiente, carecería de legitimación.

**Principio de Convalidación.** Por este principio una persona que es parte del proceso o es tercero interviniente puede convalidar el acto viciado, no obstante haber tenido expedito el derecho para deducir su nulidad, no lo hace oportunamente en su primera actuación; con ese proceder dota a dicho acto de plena eficacia jurídica. En la práctica se dan casos de convalidación cuando la parte perjudicada realiza actuaciones posteriores al acto irregular, sin deducir oportunamente -en su primera actuación posterior al acto viciado- la nulidad del mismo, en tal sentido, no existirá posibilidad alguna para posteriormente solicitar la nulidad.

Este principio impone el deber de diligencia a las partes a fin de no ser ellos mismos los causantes de su propio perjuicio, ello en mérito a la firmeza que los actos procesales deben adquirir.

**Principio de Conservación.** Toda nulidad implica un retroceso en el desarrollo del proceso y por consiguiente, mayor dilación; esto la convierte en un remedio de ultima ratio, es decir de uso limitado y excepcional. La regla, entonces, es la de la conservación de los actos procesales, la cual sólo admite excepciones ante supuestos de lesión al debido proceso con incidencia en el derecho a la defensa (A.S. N° 169/2013 de 12 de abril 2013).

Sobre el particular se infiere que se prioriza el orden público y la relación con facultades indelegables que se vinculan con la recta administración de justicia; por tanto, la advertencia de actos irregulares que manifiestan inobservancia de disposiciones de carácter obligatorio,

como la constitución de los presupuestos fundamentales para la litis o el desarrollo efectivo del proceso, autorizan a declarar de oficio las nulidades encontradas, siempre que se cause indefensión a las partes, con el fin de eliminar los riesgos de un proceso inválido. Así entonces, para el presente caso, la resolución impugnada no evidencia la existencia de estos éstos presupuestos legales que ameriten la nulidad impetrada.

Al punto 2).

De antecedentes se constata que el 14 de agosto de 2012 la Administración Tributaria notificó al ahora demandante CONSTRUMAT LTDA., con la Orden de Verificación Interna N° 0012OVI0880 para la verificación específica del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por la empresa en los periodos fiscales, abril, mayo y junio de la gestión 2010 solicitándole: a) Declaraciones Juradas F-200; b) Libro de Compras; c) Facturas de Compras Originales; d) Medios de pago de las facturas observadas; e) otra documentación que el fiscalizador solicite. Posteriormente, luego de requerir ampliación de plazo, el 6 de septiembre de 2012, el contribuyente presentó documentación consistente en: 1. Tres fotocopias del Form. 200; 2. Treinta y cuatro fotocopias de las facturas observadas; 3. Noventa fotocopias de los Libros de Compras IVA y los Comprobantes de Egreso. En base a esta documentación, se elaboró el papel de trabajo que contiene el análisis de las notas fiscales observadas. Después el contribuyente en la instancia de alzada presentó la misma documentación y cheques certificados por el Banco Ganadero.

Ahora a efectos de la validez del crédito fiscal se tiene la exigencia de requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, que emerja de las transacciones que declara, siendo los mismos: 1) La emisión de la Factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada, y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. Por otro lado según lo dispuesto por el art. 37 del Cód. Com., el sujeto pasivo debe llevar obligatoriamente los libros Diario, Mayor y de Inventarios y Balances y aquellos otros libros y registros que estime convenientes. Para el caso las transacciones correspondientes a las facturas observadas fueron realizadas con pagos en efectivo afectando la cuenta "caja" y con los pagos realizados a través de la emisión de cheques, afectando la cuenta "bancos". En el caso de los pagos realizados en efectivo se observó que el Comprobante Egreso, al ser un documento encargado de mantener el registro de los gastos realizados, requiere llevar la firma de quien recibe el pago, la fecha y las firmas de quienes lo autorizan y aprueban la salida del dinero. De igual modo la información de los Comprobantes de Egreso debieron ser registrados en el Libro Diario, en orden progresivo, en la que cada registro contable muestre de forma clara la cuenta o cuentas de deudores y acreedores, con una glosa clara y precisa de los respectivos importes y posteriormente trasladarlas al Libro Mayor en el mismo orden siguiendo el ciclo contable, hasta el Balance General. Por lo que, los comprobantes de egreso que fueron adjuntados en calidad prueba por el ahora demandante, por sí solos no permiten demostrar la realización del pago efectivo al estar incompletos conforme se precisó anteriormente. Entonces la resolución jerárquica obro de forma correcta al confirmar decisión de alzada de los Bs21.330 por pagos realizados a través de la cuenta caja, que no se encuentra debidamente respaldado.

En lo que concierne a los pagos que fueron efectuados, mediante cheques de la cuenta de CONSTRUMAT LTDA., que tiene en el Banco Ganadero, si bien cursa en antecedentes, sólo fotocopias de los cheques, sin embargo éstos se encuentran legalizados por el propio banco, constituyéndose de esa manera medios fehacientes de pago, ya que las transacciones con el respaldo de un cheque certificado por la propia entidad bancaria, se considera válida para el crédito fiscal, en consecuencia fue correcta la decisión de revocar el monto observado de Bs 77.847.

Por otro lado de forma legal la Resolución Jerárquica, confirma el monto de Bs 95.950.- por cuanto si bien las facturas correspondientes a éste monto están respaldadas con cheques certificados por el Banco Ganadero, pero fueron emitidos a nombre de terceras que además no fueron respaldados con documentación adicional, no pudiendo entonces identificar la relación entre el cheque y la factura ya que tampoco existen recibos de ingresos a almacenes, ni contratos que evidencien la compra o la contratación de los servicios supuestamente contratados que generaron tales facturas.

En tal sentido el demandante no demostró que la AGIT haya realizado un incorrecto análisis de la prueba presentada, ya que las mismas no fueron suficientes para respaldar el ciclo contable. Adicionalmente el accionante no adjuntó prueba relativa a la existencia de recibos de Ingreso a Almacenes, Certificados, Extractos Bancarios, ni Contratos que desvirtúen la valoración probatoria realizada.

Finalmente sobre este punto cabe aclarar, que de acuerdo a la naturaleza y finalidad del proceso contencioso, cual es el control de legalidad, éste es un proceso de puro derecho y al no contar con una etapa probatoria, éste Tribunal no puede volver a valorar la prueba, facultad privativa de la Administración Tributaria y de la AGIT.

Al punto 3).

Al respecto se evidencia que éste punto no fue objeto de reclamo a tiempo de formular el Recurso Jerárquico, lo que presume que el demandante no consideró como lesivos a sus intereses la calificación de omisión de pago y la multa que genera esta, por lo cual la Resolución Jerárquica impugnada, no se pronunció al respecto.

Entonces al activarse el proceso contencioso administrativo que en esencia hace una revisión de esta resolución, impide su consideración expresa ya que en estricta observancia del principio de congruencia que rige la justicia, más aún cuando dicho punto, al no haber sido reclamados e impugnados en los recursos de alzada y jerárquico, como se dijo fue consentido libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante. La congruencia y pertinencia de las resoluciones emitidas por cualquier autoridad, ya sea administrativa, judicial o disciplinaria, obliga a quienes las emiten a resolver sus fallos con las cuestiones de hecho sometidas a su conocimiento e invocación de los agravios sufridos previamente, lo cual no aconteció en el caso de autos.

Adicionalmente sobre el punto demandado, el contribuyente no presentó documentación adicional de respaldo a efectos de modificar los cargos establecidos en la Vista de Cargo, configurándose entonces posteriormente una deuda tributaria, en la que se estableció una

omisión de pago, en vista de que los reparos identificados contra el contribuyente correspondían al uso indebido de crédito fiscal que surgió por declarar facturas de compras que no cumplieron los requisitos establecidos en la normativa tributaria, por ende no podían generar el repetido crédito fiscal.

Finalmente la resolución impugnada se encuentra debidamente fundamentada fue emitida dentro proceso justo y equitativo, en el que se aseguró a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso a objeto de que puedan comparecer en el juicio y asumir defensa ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Ahora cabe recalcar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. Entonces, la motivación puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar la autoridad que la dictó sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas.

#### VI. Conclusiones.

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

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 48 a 58, interpuesta por CONSTRUMAT LTDA., Empresa Constructora representada por Héctor Quiroz Panoso, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquica AGIT-RJ 0682/2014, de 5 de mayo.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



659

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

#### SENTENCIA

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 64, interpuesta por Gerencia de Grandes Contribuyentes regional Santa Cruz, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014, de 12 de mayo (fs. 32 a 58), el memorial de contestación de fs. 73 a 77, la réplica de fs. 101 a 103, la dúplica de fs. 106 a 107, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

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

Que Boris Walter López Ramos, en representación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de la R.A. N° 03-0256-14 de 16 de mayo (fs. 59), se apersonó por memorial de fs. 60 a 64, manifestando que al amparo de lo establecido por el art. 10 de la L. N° 212 y los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, aplicables en materia tributaria por disposición del numeral 2 del art. 74 de la L. N° 2492 y en mérito a la S.C. N° 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo.

Expresa que dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 78120VE00008, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Conducto Bolivia SRL., con el objeto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al IVA "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las notas fiscales registradas en los libros de Compras IVA y declaradas en los formularios respectivos (F-200) de enero a diciembre de 2008.

De la verificación realizada sobre base cierta, se comprobó que el contribuyente, no determinó el impuesto conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y periodos fiscalizados, datos que diferían de los verificados por la

fiscalización, infringiendo las disposiciones previstas por la L. N° 843, Decretos Supremos Reglamentarios y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la administración Tributaria. Posteriormente, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/VC/00512 de 14 de noviembre, notificada mediante cédula al contribuyente, el 20 de noviembre de 2012, con la finalidad de que en el plazo establecido por el art. 98 de la L. N° 2492, ofrezca prueba tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta fiscal. En consideración a la insuficiencia de descargos, se procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00417-12, objeto de la presente impugnación.

### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Refiere que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de manera poco objetiva pretende validar las facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, cuyo crédito fiscal es de Bs 1.589.17; por gastos de publicidad, mismas que en etapa de fiscalización fueron verificadas y analizadas de acuerdo a los papeles de trabajo que cursan en antecedentes, fruto de ello, la Administración Tributaria realizó la valoración de la documentación requerida en la Orden de Verificación y que notificado el contribuyente con la Orden de Verificación que estableció de manera clara los cargos por observaciones relacionadas con las notas fiscales mencionadas, por gastos no relacionados con la actividad de la empresa, que tienen origen en la insuficiente documentación contable y financiera que permita evidenciar la efectiva realización de las transacciones y su vinculación con la actividad gravada, es decir, no fueron respaldadas con medios fehacientes de pago y documentación adicional de respaldo de acuerdo a la naturaleza de cada transacción, incumpliendo con uno de los requisitos establecidos en el art. 8 de la L. N° 843, art. 8 del D.S. N° 21530 y art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492, por lo que la referidas notas, no son válidas para crédito fiscal, más aun considerando que el contribuyente, notificado con la vista de cargo, solicitó prórroga para la presentación de los descargos a los reparos contenidos en el citado acto administrativo.

Asimismo manifiesta que la Administración Tributaria mediante la fiscalización actuante, observó estas notas fiscales como resultado de la revisión de compras (Verificación Crédito Fiscal IVA), que fueron proporcionadas por el contribuyente, siendo identificadas y observadas por pagos de publicidad en periódicos locales (salutación por el 06 de agosto y el 24 de septiembre), debido a que estos gastos no están vinculados con las actividad gravada del contribuyente que son los servicios de arquitectura, ingeniería y otras actividades técnicas relacionadas.

Señala, que la instancia jerárquica interpretó de manera errónea, manifestando que los gastos de publicidad coadyuvan a la promoción de la empresa, que constituye un gasto indirecto y por lo tanto, su vinculación con la actividad gravada es también indirecta, empero, de manera contradictoria, la autoridad de alzada, respecto a las mismas notas fiscales observadas por la Administración Tributaria afirmó que en antecedentes no cursaba descargo alguno que desvirtúe la observación efectuada, además que si bien las referidas notas fiscales, cuentan con cheques de los bancos de Crédito y Mercantil, que no fueron valorados por la Administración Tributaria, no se puede relacionar los mencionados gastos con la actividad del contribuyente, pues no existían respaldos que permitan vincular los mismos a su actividad gravada.

Bajo ese marco, reitera que el contribuyente no desvirtuó las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, en cumplimiento del art. 70-4 y 5 de la L. N° 2492, que señalan como obligaciones tributarias, respaldar las actividades y operaciones gravadas, complementada por los arts. 36, 37 y 40 del Cód. Com., referente a la obligatoriedad de todo comerciante, de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia de su organización, cumpliendo con la normativa y demostrando la situación de sus negocios mediante medios fehacientes de pago, consiguientemente, la apropiación del crédito fiscal, depende del cumplimiento de requisitos sustanciales y formales, que permitan establecer la existencia del hecho imponible y que la Administración Tributaria, pueda considerarlos válidos para crédito fiscal.

Haciendo referencia a la doctrina tributaria, recalca que el respaldo del crédito fiscal a ser declarado, dependerá del cumplimiento de los requisitos de validez y autenticidad que normativamente se dispongan, es decir, estar respaldado por la factura original, que la factura se encuentre vinculada con la actividad gravada, que la transacción efectivamente se realizó y que la nota fiscal declarada, cumpla con las formalidades establecidas en la normativa aplicable; en el caso presente, el contribuyente es quien debió aportar prueba suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción, en cumplimiento de la normativa antes citada, demostrando de esta manera las operaciones comerciales y el perfeccionamiento del hecho generados como lo establece el art. 4-a) de la L. N° 843.

Citando los arts. 4 y 8-a) de la L. N° 843, refiere que en el caso presente, el sujeto pasivo no presentó en ninguna etapa del proceso en sede administrativa, documentación suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, por lo que en virtud de la normativa citada, se determinó que las notas fiscales observadas, no son válidas para crédito fiscal.

### 1.3. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, falle declarando probada la demanda contenciosa administrativa y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo, con relación a la depuración del crédito fiscal de las facturas N° 32351, 808, 3214, 751 y en consecuencia, mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0417-12 de 26 de diciembre.

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

Que por providencia de fs. 66 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma sea citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

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

Cumplida la diligencia de citación a la autoridad demandada, el 17 de diciembre de 2014 como consta a fs. 89, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con la nota de fs. 91 y recibida según cargo de fs. 91 vta., disponiéndose por providencia de fs. 92, su arrimo al expediente.

Por otra parte, presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 73 a 77, fue providenciado a fs. 92, teniéndose apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 71), y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

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

Respecto a la depuración del crédito fiscal manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una verificación, análisis y compulsas de los antecedentes que fueron presentados por las partes dentro del proceso recursivo administrativo, verificando que el contribuyente, luego de haber sido notificado con la Orden de Verificación N° 78120VE00008, emitida a fin de verificar el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas en los periodos enero a diciembre de 2008, presentó documentación sobre la cual, la Administración Tributaria estableció facturas que no eran válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA, observaciones que fueron reflejadas en la Vista de Cargo CITE: SIN7GGSCZ/DFR/VENC/00512/2012, que estableció una deuda tributaria de 293.173 UFV, incluido tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales. Posteriormente, el contribuyente solicitó prórroga para la presentación de descargos, ante lo cual, la Administración Tributaria, según R.D. N° 17-0417-12, ratificó todas las observaciones y de la deuda tributaria establecida en la vista de cargo.

En el análisis efectuado sobre las Facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, correspondientes a gastos por publicidad, afirma que la Administración Tributaria, en una incorrecta aplicación de la norma, no consideró que los gastos de publicidad coadyuvan a la promoción de la empresa respecto a clientes o terceros, por lo que este constituye un gasto indirecto para la empresa, por lo que su vinculación con la actividad gravada, es también indirecta, por lo que no corresponde la depuración de erogaciones por gastos indirectos que son necesarios para mantener y conservar la fuente; citando como referente jurisprudencia, la Sentencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia N° 178/2011, además de la Resolución Jerárquica STG-RJ/0090/2005, en virtud de lo que, correspondía dejar sin efecto el tributo omitido de Bs 1.589.17.

Hace notar además, que los argumentos de la entidad demandante, no demuestran o establecen de forma indubitable, la errada interpretación que a su criterio, habría efectuado la Autoridad General de Impugnación Tributaria, limitándose a realizar afirmaciones generales y nada precisas, sin exponer razonamientos de orden jurídico en base a los cuales considera que su pretensión no fue valorada correctamente, no pudiendo el Tribunal Supremo de Justicia, suplir la carencia de carga argumentativa, máxime si la resolución jerárquica está debidamente fundamentada. Cita al respecto como precedentes jurisprudenciales, las Sentencias N° 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio de 2013, emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia.

Cita como precedente administrativo que respalda lo manifestado, la Resolución Jerárquica STGRJ/0090/2005, y señala adicionalmente que el demandante no puede ingresar mediante la demanda contenciosa administrativa, nuevos aspectos que no fueron observados en su momento, invocando al respecto las Sentencias N° 0228/2013 de 02 de julio, 178/2011 y 510/2013 de 27 de noviembre de 2013.

Finalmente reitera que la resolución jerárquica impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la misma.

#### II.1. Petitorio.

Concluye el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, se declare improbadamente la demanda interpuesta por GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 101 a 103, en el que se reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, mismo que fue providenciado a fs. 104, corriéndose traslado para la réplica; presentada la misma de fs. 106 a 107, por providencia de 108, se decretó Autos para Sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En este marco legal, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con



la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

III.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se evidencia que el 13 de agosto de 2012, la Administración tributaria notificó por cédula a Eberhard Hans Jakob Lange, representante legal de la empresa Conducto Bolivia SRL., con la Orden de Verificación Externa N° 78120VE0008 de 23 de julio de 2012, comunicándole que sería sujeto de un proceso de verificación de las transacciones, hechos o elementos relacionados con el crédito fiscal — IVA, de los periodos enero a diciembre de la gestión 2008, solicitando mediante requerimiento, la presentación de documentación para el inicio de la verificación.

III.2. El 20 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó por cédula al representante legal de la empresa Conducto Bolivia SRL., con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGSCZ/DF/VENC/00512/2012 de 14 de noviembre, que estableció sobre base cierta, la deuda tributaria de 293.173 UFV, que incluía el impuesto omitido y sus accesorios, así como multas por incumplimiento de deberes formales, otorgando al contribuyente, el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

III.3. El 31 de diciembre de 2012, la administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de la empresa Conducto Bolivia SRL., con la R.D. N° 17-0417-12, de 26 de diciembre, señalando que los reparos notificados corresponden al uso indebido de crédito fiscal que surgió por declarar facturas de compras que no cumplen con los requisitos establecidos en las normas para ser utilizadas como crédito fiscal, dando origen a los reparos al Impuesto al Valor Agregado IVA de los periodos enero a diciembre e la gestión 2008, en un importe que asciende a 292.898 UFV, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

III.4. Ante la interposición de recurso de alzada por parte del contribuyente, el 1 de julio de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0576/2013, que revocó parcialmente la R.D. N° 170417-12 de 26 de diciembre, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, revocando en consecuencia, el impuesto omitido de Bs 7.415, más accesorios de ley, así como la sanción por omisión de pago del 40% por pago de la deuda tributaria correspondiente a los periodos fiscalizados, manteniendo firme y subsistente a la vez, el tributo omitido de Bs 156.496.- más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos observados, más multas por incumplimiento de deberes formales.

III.5. Impugnada la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emitió el 7 de octubre de 2013, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1823/2013, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0576/2013 de 1 de julio, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la resolución de recurso de alzada, a fin de que se emita nueva resolución de alzada, en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo.

III.6. En virtud a la resolución Jerárquica mencionada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0007/2014 de 6 de enero, que confirmó la R.D. N° 17-0417-12 de 26 de diciembre, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido actualizado, más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos observados y las multas por incumplimiento de deberes formales, ordenando a la Administración Tributaria, verificar el pago a cuenta efectuado por el sujeto pasivo y reliquidar el adeudo tributario conforme a lo establecido en los arts. 47 y 165 de la L. N° 2492 y art. 10 del D.S. N° 27310.

III.7. Interpuesto recurso jerárquico por parte del contribuyente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pronunció Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo, que revocó parcialmente la resolución impugnada, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal de las facturas 32351, 808, 3214 y 751, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 1.589.17; manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de Bs 162.322, así como la multa de 3.000 UFV, por incumplimiento de deberes formales, que deberán ser reliquidados conforme a norma, debiendo tomarse en cuenta, los pagos realizados por el sujeto pasivo a momento de la liquidación de la deuda tributaria, previa verificación de los mismos.

#### IV. De la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece que el motivo de controversia dentro del presente proceso, se circunscribe a determinar: Si es evidente que la Autoridad Jerárquica, al emitir la resolución impugnada, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa tributaria, al considerar que las facturas N° 32351, 808,3214 y 751, correspondientes a gastos por publicidad, son válidas para crédito fiscal, y con este argumento, revocar parcialmente la Resolución Jerárquica, dejando sin efecto el tributo omitido respecto a las facturas referidas.

#### V.1.- Análisis y fundamentación.

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

Con carácter previo debe establecerse que crédito fiscal, denominado por la L. N° 2492 de 20 de diciembre de 2004, Código Tributario Boliviano en su art. 125, como devolución tributaria, "...es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la ley, restituye en forma parcial o total impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, la cual establecerá su forma, requisitos y plazos".

Por otro lado, el art. 8 de la L. N° 843, coincidente con el art. 8 del D.S. N° 21530, precisan los tres requisitos que se deben tomar en cuenta para la validación del crédito fiscal y son: a) Que la operación esté respaldada con factura original o documento equivalente; b) Que se encuentre vinculada con la actividad propia del contribuyente; y c) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

Puntualmente sobre el crédito fiscal, el inciso a) del art. 8 de la L. N° 843, determina: "El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida. Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

Los dos primeros párrafos del art. 8 del D.S. N° 27310, Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado (IVA), establecen: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8 inciso a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 sobre el monto facturado de sus compras; importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen".

En el caso de autos, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, expone en la demanda, que corresponde la depuración del crédito fiscal de las facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, toda vez que las mismas, correspondientes a gastos por publicidad, incumplirían dos de los requisitos establecidos en la normativa precedentemente citada, puntualmente, que no se encuentran vinculadas con la actividad propia del contribuyente, y que no existe documentación suficiente que demuestre que la transacción se haya realizado efectivamente.

De la revisión de obrados se tiene que la Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización a la empresa CONDUCTO BOLIVIA SRL., efectuó observaciones que surgieron de la verificación de las notas fiscales originales registradas en los Libros de Compras IVA y declaradas en los formularios respectivos (F-200), de enero a diciembre de la gestión 2008, en sentido que las notas fiscales no cumplían con los requisitos para el cómputo del crédito fiscal a ser declarado, entre muchas otras, las facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, que son las que fueron reclamadas por la entidad demandante, en la presente demanda, como no válidas para crédito fiscal Al respecto, a fs. 1397 del Anexo 7 de antecedentes administrativos, cursa fotocopia legalizada de la factura N° 32351, expedida por el periódico de circulación nacional El Deber, a nombre de "Conducto Bolivia SRL.", por concepto Salutación por el 6 de agosto, por una suma de Bs 2.570.- A fs. 1398, se adjunta el documento de emisión de cheque que respalda la factura anterior, que identifica el Cheque N° 4807 con el que fue cancelada la señalada nota fiscal, especificando en la descripción, servicios de publicidad (Salutación por el 6 de agosto); en el mismo documento se adjunta el Cheque N° 4807, del Banco de Crédito BCP, por la suma de Bs 4.370.

A fs. 1399 del Anexo 7, consta fotocopia legalizada de la factura N° 808, emitida por Editorial Día a Día SA. (Periódico el Nuevo Día), a nombre de "Conducto Bolivia SRL.", por concepto de salutación al 6 de agosto, por la suma de Bs 1800.- y a fs. 1400, se evidencia fotocopia legalizada de la hoja de emisión del cheque N° 4807, por servicio de publicidad (salutación por el 06 de agosto) y fotocopia del referido cheque, del Banco de Crédito BCP, por la suma de Bs 4.370.

Lo referido anteriormente, refleja que la empresa Conducto Bolivia SRL., contrató los servicios de los diarios El Deber y El Nuevo Día, para publicidad de la empresa con motivo de efectuar una salutación por las efemérides patrias; ambos gastos fueron pagados con el Cheque N° 4807 del Banco de Crédito BCP.

A fs. 1401 del Anexo 8, cursa fotocopia legalizada de la Factura N° 3214, emitida por el Diario de circulación nacional El Deber, por la suma de \$us. 600, en favor de la empresa CONDUCTO BOLIVIA SRL.; a fs. 1402 se evidencia el documento de emisión del Cheque N° 5173, que detalla en los motivos de la emisión, publicidad por efemérides departamental (24 de septiembre); además de la fotocopia del cheque N° 5173 del Banco Mercantil Santa Cruz, por la suma de \$us. 600.

A fs. 1403, cursa Factura N° 751, emitida por la Editorial Día a Día SA. (Periódico El Nuevo Día), en favor de CONDUCTO BOLIVIA SRL., por concepto de salutación por el 24 de septiembre, por una suma de Bs 3.600; a fs. 1401, consta documentación de emisión del Cheque N° 8270, describiendo en los detalles del motivo, propaganda/publicidad efemérides departamental (24 de septiembre), añadiendo a continuación, fotocopia del Cheque N° 8270, del Banco Mercantil Santa Cruz, por la suma de Bs 3.600.

Con esas referencias, es claro que la empresa Conducto Bolivia SRL., efectivamente realizó gastos en propaganda/publicidad tanto para las efemérides del 6 de agosto (facturas N° 32351 y 808), como para el 24 de septiembre (facturas N° 3214 y 751), en los periódicos El Deber y El Nuevo Día; adjuntando al respecto, los documentos de registro que respaldan, la emisión del cheque para el pago de los referidos gastos; de ahí que debe descartarse lo señalado por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, en sentido que el sujeto pasivo no demostró la realización efectiva de la transacción efectuada con las facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, por lo tanto el sujeto pasivo, sí cumplió con el requisito establecido en el art. 8 de la L. N° 843, referido a que la transacción se haya realizado efectivamente, prueba de ello son los cheques y los documentos de respaldo de emisión de los mismos.

Por otro lado, la entidad demandante cuestiona el accionar de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber revocado la decisión de alzada, respecto a las facturas N° 32351, 808, 3214 y 751, admitiéndolas como válidas para crédito fiscal, siendo que a su criterio no tiene tal condición, toda vez que las mismas fueron emitidas por gastos que no están relacionadas al giro de la empresa; sobre el particular corresponde referir que Conducto Bolivia SRL., es una empresa dedicada a servicios de arquitectura e ingeniería y otras actividades técnicas, por lo que se debe resolver si evidentemente los gastos correspondientes a publicidad y propaganda, realizados por el contribuyente, son parte de su actividad principal y por ende, es o no correcto que de estos gastos emerja el crédito fiscal.

En principio, la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, no precisa en su demanda, una norma jurídica que taxativamente disponga que los gastos de publicidad y propaganda no puedan ser objeto de crédito fiscal, en todo caso, las disposiciones jurídicas anteriormente citadas, lo que prevén de manera genérica es que dichas actividades o gastos, deban estar vinculadas a la actividad del contribuyente, en el caso presente a la empresa Conducto Bolivia SRL.

Al respecto, la regulación del crédito fiscal en relación al IVA, exige a que tanto la autoridad administrativa como la judicial, deban interpretar el alcance de estos preceptos jurídicos de manera que no sean contrarios a lo previsto en la C.P.E., los principios que rigen en materia tributaria y demás aspectos atinentes a este tema. En esta lógica, este Tribunal Supremo de Justicia, considera que los argumentos jurídicos y fácticos expuestos por la AGIT en su resolución jerárquica, respecto a este punto, son coherentes con lo pretendido por el legislador a través del art. 8 de la L. N° 843, en razón a que la empresa Conducto Bolivia SRL., a efectos, primeramente, de expresar una salutación por las efemérides nacionales del 6 de agosto y departamentales de Santa Cruz el 24 de septiembre, hacer conocer a la población de la existencia de la empresa, lo que en el futuro, podría implicar la captación de nuevos clientes; en ese entendido, si bien la publicidad no está relacionada al rubro de la arquitectura o ingeniería, estamos frente a un gasto vinculado con su propia actividad, porque evidentemente es una forma de promoción, de propaganda, de vida y permanencia dentro del mundo empresarial y económico; además que se ha demostrado que la empresa ha realizado un gasto, pero que además está pagando impuestos por ese gasto, lo que significa además que la apropiación del crédito fiscal que le corresponde, está dentro de la dinámica legal de la economía.

Por lo que la determinación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es correcta al disponer la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0007/2014 de 6 de enero de 2014, respecto a la depuración del Crédito Fiscal de las Facturas N° 32351, 808, 3214, 751, dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 1.589.17.

#### V.2. Conclusiones.

Que del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho, en resguardo del derecho al debido proceso; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 49, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0732/2014 de 12 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



661

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 41, en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 602/2014 pronunciada el 21 de abril por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 47 a 57 en facsímil y en original de fs. 77 a 82, réplica en facsímil de fs. 102 a 110 y en original de fs. 112 a 116 y dúplica de fs. 119 a 120, notificación del tercero interesado según diligencia de fs. 95.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Tributaria notificó a Oscar Hugo Manzaneda Conde con la Orden de Verificación 00110VI00820 de 14 de febrero de 2011 y Anexo de Detalles, emplazándole a presentar sus declaraciones juradas, libro de compras y ventas, facturas de compras originales, medios de pago de las facturas observadas para determinar con objetividad si existían las diferencias detectadas en el Crédito Fiscal IVA de los periodos fiscales abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Añadió que, no habiéndose presentado la documentación, se emitió el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Proceso de Determinación N° 32768 sancionándose al contribuyente con una multa de UFV 1.500 para personas naturales, en aplicación de la RND N° 10-0037-07 Anexo A núm. Subnumeral 4.1. y posteriormente se emitió la Vista de Cargo con CITE SIN/GDLPZ/DF/VUVC/00094/2013 de 10 de abril, notificada el 23 de abril y finalmente, la R.D. N° 545/2013 estableció la obligación tributaria de Oscar Hugo Manzaneda Conde en la suma de 58.458 UFV equivalente a Bs 109.098.

Habiendo el contribuyente interpuesto recurso de alzada que fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0086/2014 que revocó parcialmente la R.D. N° impugnada. La Administración Tributaria interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0602/2014 que confirmó la resolución de alzada.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Manifestó que la autoridad demandada consideró de manera errada los datos del proceso y los medios de prueba aportados y refirió que de conformidad al art. 95 de la L. N° 2492 en concordancia con los arts. 29 y 39 del D.S. N° 27310 y en uso de sus atribuciones procedió a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente, con el objeto de realizar la verificación específica del IVA-Crédito Fiscal de las gestiones observadas respecto las transacciones efectuadas por el contribuyente, no existiendo doble fiscalización como erradamente señaló la AGIT y comparó a través de un cuadro las Órdenes de Verificación 20090VE00054 y 00110VI00820.

Continuó señalando que la posición de la entidad demandada resulta contradictoria e incongruente porque no realizó un detalle de la verificación del crédito fiscal al que hizo referencia en los puntos xvii y xviii donde en dicho cuadro que coloca, hace mención a otra orden de verificación, colocando a la Administración Tributaria en estado de indefensión y que los datos son equivocados no coinciden con la orden llevada por la Administración Tributaria adjuntando otro cuadro, que refleja las diferencias, señala que en ambos documentos los números de autorización de las facturas difieren evidenciándose así que la AGIT consideró de manera errada y contradictoria los datos del proceso sin valorar las pruebas que aportó la Administración Tributaria.

Refirió que la doctrina enseña que la para la aplicación práctica del principio Non Bis In Ídem se requiere la concurrencia de tres condiciones: a) identidad de la persona perseguida; b) identidad del objeto de la persecución, y c) identidad de la causa de la persecución, motivo por el cual es imposible hablar de una doble fiscalización toda vez que la orden de Verificación Interna N° 0011 0VI00820 las facturas tienen como número de Orden de autorización el código 200110089512 mientras que en la Orden de Verificación Externa N° 20090VE00054 tienen como número de autorización el código 200100348102 en consecuencia el objeto de fiscalización no es el mismo, no siendo causa legal para que exista violación al principio Non Bis In Ídem ya que en ambos casos el objeto es diferente, por lo que no existe violación al art. 117-II de la C.P.E., art. 93-II de la L. N° 2492, art. 35 de la L. N° 2341 y 54 del D.S. N° 27113.

Indicó que la prueba presentada por el contribuyente no cumplió lo establecido por el art. 217-a) de la L. N° 2492 precepto que señala expresamente que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente, motivo por el cual la prueba presentada por el contribuyente no debió ser valorada, pues no resulta suficiente argumentar que existe doble fiscalización sin que se muestre el documento original o copia legalizada de

conformidad a los arts. 76 y 217 de la L. N° 2492, por lo que la AGIT considero indebidamente la documentación que no tiene carácter de prueba para establecer la inexistente doble fiscalización.

Mencionó que existió vulneración al debido proceso, al confundir datos esenciales del proceso, que no permiten establecer los fundamentos de hecho o motivación que llevaron a determinar la supuesta doble fiscalización, estando ante una evidente violación al debido proceso entendido por la SS.CC. Nos. 0954/2004-R, 752/2002-R, 1369/2001-R y 119/2003-R., al ser este un elemento esencial en la resolución, ya que es la base de razón la resolución impugnada y al carecer de un correcto detalle y valoración de pruebas impidiendo establecer los fundamentos de hecho y motivación que llevaron a determinar la supuesta fiscalización, violando así el derecho a la defensa y el debido proceso.

Acusó la violación al art. 81-2 de la L. N° 2492, a efectos de hacer valer el procedimiento de conformidad con el art. 68 de la L. N° 2492 se hizo conocer a Oscar Hugo Manzaneda Conde mediante Orden de Verificación N° 00110V100820 que sería objeto de verificación del Crédito Fiscal IVA, por los periodos fiscales abril, mayo julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, prueba de ello son las notificaciones efectuadas en cada actuación, no vulnerándose el principio de publicidad que exige la ley, el contribuyente pese a tener conocimiento no presentó documentos que le fueron requeridos o descargos que pudieran evidenciar la existencia de una doble verificación, en alzada recién presentó documentación y no dentro del plazo establecido en la Vista de Cargo que fue de 30 días, no pudiendo ser admisible de conformidad al art. 81-2) y 3) L. N° 2492, más si no demostró que la omisión en la presentación oportuna de la prueba no fue por causa atribuible a su persona, haciendo totalmente ilegal la admisión de la pruebas presentadas por el contribuyente, al no haber demostrado los presupuestos legales del porque no pudieron ser presentadas esas pruebas en la fase de fiscalización, razón por la cual el principio de legalidad fue violado ya que no hubo justificativo para admitir dicha prueba.

Señaló que la entidad demandante puso en estado de indefensión a la Administración Tributaria, al considerar pruebas que no cumplen con la previsión legal, la cual fue objetada por la Administración Tributaria mediante memorial de 13 de enero de 2014, solicitando su rechazo por no cumplir con la normativa legal vigente establecida en el art. 81-2 de la L. N° 2492, presupuestos procedimentales que no constituyen simples formalidades, más al contrario implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo reconocido en el art. 4 inc. j) de la L. N° 2341 que forma parte de las reglas del debido proceso.

Sostuvo que en un caso similar, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0398/2012 de 12 de junio, en la que señaló que no se admite la prueba por no haber realizado el respectivo juramento motivo por el cual no correspondía ser valorada, en el caso de autos y de conformidad con todo lo obrado el contribuyente no presentó pruebas de descargo, no habiendo justificado el contribuyente la no presentación de pruebas por causa propia y solicitando la toma de juramento de reciente obtención aspecto que la autoridad no tomo en cuenta.

Indicó que hubo falta de motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0602/2014 de 21 de abril de 2014, ya que lo único que hace es indicar que existiría dos actos en los cuales se incluyen las mismas facturas, sin realizar una valoración exhaustiva de las tres condiciones para la aplicación del principio del Non Bis In Idem, existió una incorrecta evaluación de los antecedentes administrativos y sin considerar que los respaldos presentados por el contribuyente consisten en fotocopias simples, que no cumplen los requisitos exigidos vulnerando así lo establecido en el Cód. Trib., demostrando más aun la falta de cuidado con la que se actuó.

#### I.1. Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0602/2014 de 21 de abril y el Auto Motivado AGIT-RJ 0059/2014 de 13 de mayo, manteniendo firme y subsistente en su totalidad la R.D. N° 545/2013 de 26 de septiembre de 2013 dictada por la Administración Tributaria.

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

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda en forma negativa señalando que conforme a los antecedentes del proceso, se tiene que la Administración Tributaria, una vez notificada con la resolución jerárquica, solicitó la complementación y enmienda respecto a supuestos errores de los actos administrativos en los numerales xvii y xviii y del cuadro 48 de la resolución jerárquica y al no haber observado en su momento demuestra una aceptación y convalidación tácita a los supuestos errores materiales que no son sustanciales en el fondo de lo resuelto, más cuando la resolución jerárquica no infringió el ordenamiento jurídico vigente, conteniendo todos los requisitos para alcanzar su fin. Indico que la resolución impugnada es por demás clara en sus fundamentos técnicos jurídicos, siendo que sobre las citadas observaciones estas fueron aclaradas en el punto IV. 4.5 Respecto a la doble fiscalización y el xix de la resolución impugnada.

Con relación a las observaciones del cuadro de la pág. 48, son solo citas de 8 notas fiscales sin considerar las otras 21, razón por la cual los fundamentos de la supuesta indefensión no corresponden ya que la Administración actuó en igualdad de condiciones, por lo que las observaciones del demandante no tienen sustento jurídico más si estas no son trascendentales y que no podría modificar el fallo de la AGIT. Hizo cita de las SS.CC. Nos. 0224/2013-L de 10 de abril, 1262/2004-R y 1786/2004-R; asimismo, sobre la indefensión refirió que no se produce cuando una persona conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo con igualdad de condiciones haciendo cita de las SSCC Nos 249/05-R de 21 de marzo, 259/05 de 23 de marzo de 2005 y 1534/03-R de 30 de octubre.

Hace notar que con relación a la prueba del sujeto pasivo, su presentación no fue objetada ni observada en el recurso jerárquico, recién lo hizo en sus alegatos, por lo que dicha omisión no puede ser subsanada en la presentación de alegatos de conformidad a los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492, el art. 198-e) y 211 de la L. N° 3092, que establecen quien considere lesionados sus derechos con la resolución de

alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT pueda conocer y resolver en base de dichos fundamentos planteados en el memorial de recurso jerárquico.

En ese sentido, considerando la prueba aportada por el contribuyente en aplicación al inc. a) del art. 217 de la L. N° 2492 constataron que efectivamente las órdenes de verificación comprenden las mismas facturas que dan origen al crédito fiscal en los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, habiéndose emitido la Vista de Cargo y la resolución determinativa, a lo que el contribuyente interpuso recurso de alzada presentando prueba manifestando la realización de dos procesos de verificación y determinación con las Órdenes de Verificación 00110VE01198 y 20090VE00054 que abarcaron parte de los mismos periodos y revisión de las mismas facturas aportando fotocopias de la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLP/DTJC/UTJ/RD/142/2011 y decretos emitidos por el Juzgado Administrativo Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz - con sellos y firmas originales de Juez y Secretario del citado juzgado - acompañando la contestación de la Administración Tributaria, memorial de prueba y memorial de presentación de la demanda Contencioso-Tributaria, pudiendo evidenciarse que, efectivamente para los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 se repitió el alcance de verificación respecto al crédito fiscal IVA con relación a 29 de facturas que formaron parte de la Orden de Verificación 00110VI00820, consiguientemente se evidencia la identidad del sujeto, objeto y causa siendo causa legal para que exista violación del principio Non Bis In Idem y el incumplimiento del art. 93 de la L. N° 2492 por parte de Administración Tributaria al haber sido verificado con Orden de Verificación 20090VE00054. Al efecto elaboro un cuadro de comparación de la R.D. N° 545/2013.

Refirió que evidenciaron que en primera instancia, al existir un acto definitivo, la Administración Tributaria ejerció su facultad de determinación de adeudos mediante R.D. N° 142/2011, de conformidad con el art. 99 de la L. N° 2492 que fue impugnada ante el Juzgado Tercero de Partido Administrativo, Coactivo, Fiscal y Tributario y con la emisión de la R.D. N° 545/2013, se evidencia que la Administración emitió dos actos que se incluyen las mismas facturas objeto de observación por los periodos fiscales abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, sin considerar la garantía del debido proceso estrechamente relacionada con el derecho a la seguridad y al principio de presunción de inocencia, en ese sentido el principio Non Bis In Idem es una garantía jurídico punitiva que asegura el debido proceso impidiendo una doble imputación, juzgamiento o sanción por un mismo hecho y que vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas.

Con relación a la falta de motivación de la resolución ahora impugnada, señala que la misma se pronunció sobre todos y cada uno de los puntos observados por las partes, por lo que no sería evidente que existiría la falta de motivación y fundamentación por lo que tiene que las normas del debido proceso fueron cumplidas al momento de emitir la resolución ahora impugnada; asimismo, los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, limitándose a dar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico por lo que creería que su pretensión no fue valorada correctamente, no pidiendo suplirse la carencia de carga argumentativa del demandante. Menciona que cualquier error material no constituye causa de indefensión, ya que los aspectos simplemente atribuibles a errores de dedo que no hacen al fondo de la problemática jurídica tributaria, a la compulsiva y revisión de los antecedentes administrativos, que fueron observados de acuerdo a la norma jurídica tributaria.

Citó al Sistema de Doctrina Tributaria concretamente a las resoluciones jerárquicas AGITRJ/1162/2012, AGIT-RJ/0608/2014 Y AGIT-RJ/1426/2014, también cito la S.C. N° 915/2011 de 06 de junio de 2011 y a la Sentencia emana por este Tribunal Supremo 1564/2011 de 11 de octubre de Sala Plena.

#### II.I. Petitorio.

Solicita que se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.

#### III. Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de antecedentes administrativos permite concluir lo siguiente:

I. El 05 de julio de 2011, la Administración Tributaria notificó a Oscar Hugo Manzaneda Conde con la Orden de Verificación 0010VI00820 con relación a hechos o elementos relacionados al IVA del crédito fiscal de las facturas declaradas por el contribuyente, modalidad operativo específico Crédito Fiscal correspondiente a los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008. (Anexo N° 3 fs. 3 y 11)

II. Con Informe SIN/GDLP/DF/SVUINF/00954/2013, la Administración Tributaria, señala que como resultado de la Verificación se depuró crédito fiscal de los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 por no haberse presentado medios de pago en razón de no haberse entregado documentación incumpliendo el art. 70-5 de la L. N° 2492, habiéndose establecido una deuda de 85.780 UFV. Mediante Vista de Cargo CITE SIN/GDLP/DF/SVI/VC/00094/2013 de 10 de abril se estableció sobre base cierta, la liquidación previa de la deuda en 85.780 UFV equivalente a Bs 156.499.- otorgándole 30 días para el pago o presentación de descargos. (Anexo N° 3 fs. 116-124).

III. El 10 de octubre de 2013 la Administración Tributaria notificó al contribuyente con la R.D. N° CITE. SIN/GDLPZ/DF/SVI/RD/545/2013 que determinó de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en 50.261 UFV correspondientes al IVA de los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, que incluye tributo omitido, interés y sanción preliminar de la conducta. (Anexo N° 3 fs. 145 a 151).

IV. Planteado recurso de alzada y en vigencia del término de prueba, con memorial presentado el 23 de diciembre de 2013, el contribuyente-recurrente presentó la documentación que cursa de fs. 37 a 55, consistente en copias de la R.D. N° 142/2011 de 16 de junio, en la que, con relación a los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, se depuró crédito fiscal por haberse presentado facturas no válidas por que no fueron dosificadas por la Administración Tributaria y por compras sin respaldo legal por no

haberse presentado la documentación respectiva. (Facturas 301, 303, 305, 308, 310, 319, 321, 323, 329, 587, 590, 651, 653, 654, 656, 658, 661, 663, 665, 667, 669, 670, 672, 674, 675, 677, 680, 748 y 751).

Asimismo, la Resolución 47/2011 de 5 de septiembre, suscrita por el Juez Tercero de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de la ciudad de La Paz, con la que admitió la demanda contencioso-tributaria interpuesta por el contribuyente contra la indicada Resolución Determinativa. Cursa igualmente, la contestación de la Administración Tributaria y otros actuados procesales que dan cuenta que el proceso estaba en trámite el 12 de diciembre de 2013.

V. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0086/2014 de 27 de enero, revocó parcialmente la R.D. N° y dejó sin efecto el tributo omitido de 22.357 UFV por el IVA más intereses y sanciones por omisión de pago de los periodos fiscales abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008 y mantiene firme y subsistente el tributo omitido de 11.126 UFV por el IVA, más intereses y sanción por omisión de pago de los periodos abril y mayo de 2008, así como la multa por Incumplimiento de Deberes Formales de 1.500 UFV establecida en el Acta por Contravención Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 32768.(Anexo N° 1 fs. 101 a 117).

VI. Contra la resolución de alzada, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria plantearon recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en la presente proceso, que determinó confirmar en todas sus partes lo dispuesto por la ARIT La Paz. Dicho acto administrativo-tributario fue aclarado con el Auto Motivado AGIT-RJ 0059/2014 de 13 de mayo (Anexo N° 2 fs. 187 a 215 y 226 a 227).

#### IV. Problema jurídico planteado.

En autos, la Administración Tributaria solicita la revocatoria parcial de la resolución jerárquica, porque considera que la resolución jerárquica carece de motivación y fundamentación porque únicamente indica que existirían dos actos en los cuales se incluyen las mismas facturas, sin realizar una valoración exhaustiva de las tres condiciones para la aplicación del principio del non bis in ídem; asimismo, denunció lo siguiente:

a) Que la AGIT ha considerado de manera errada los datos del proceso y los medios de prueba aportados porque realizó una verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente con el objeto de realizar la verificación específica del IVA-Crédito Fiscal de las gestiones observadas respecto las transacciones efectuadas por el contribuyente por lo que no existe doble fiscalización como acredita de la comparación de las Órdenes de Verificación 20090VE00054 y 00110V100820, colocando a la entidad en estado de indefensión.

b) Indicó que la prueba presentada por el contribuyente no cumplió lo establecido por el art. 217-a) de la L. N° 2492 precepto que señala expresamente que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia legalizada por autoridad competente, motivo por el cual la prueba presentada por el contribuyente no debió ser valorada, pues no resulta suficiente argumentar que existe doble fiscalización sin que se muestre el documento original o copia legalizada de conformidad a los arts. 76 y 217 de la L. N° 2492, por lo que la AGIT considero indebidamente la documentación que no tiene carácter de prueba para establecer la inexistente doble fiscalización.

c) Que existió vulneración al debido proceso al confundir datos esenciales del proceso, que no permiten establecer los fundamentos de hecho o motivación que llevaron a determinar la supuesta doble fiscalización.

d) Acusó la violación al art. 81-2 de la L. N° 2492 porque se hizo conocer al contribuyente que sería objeto de verificación del Crédito Fiscal IVA, por los periodos fiscales abril, mayo julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, quien no presentó documentos que le fueron requeridos o descargos que pudieran evidenciar la existencia de una doble verificación, en alzada recién presentó documentación y no dentro del plazo establecido en la vista de cargo que fue de 30 días, no pudiendo ser admisible de conformidad al art. 81-2) y 3) L. N° 2492, más si no demostró que la omisión en la presentación oportuna de la prueba no fue por causa atribuible a su persona.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria sostiene que su resolución se encuentra debidamente fundamentada y motivada. Con relación a la prueba del sujeto pasivo, su presentación no fue objetada ni observada en el recurso jerárquico, recién lo hizo en sus alegatos. En ese sentido, considerando la prueba aportada por el contribuyente en aplicación al inc. a) del art. 217 de la L. N° 2492 constataron que efectivamente las órdenes de verificación comprenden las mismas facturas que dan origen al crédito fiscal en los periodos abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

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

En cuanto a la acusada falta de fundamentación de la resolución impugnada en el presente proceso, la entidad demandante señaló que lo único que la AGIT hace es indicar que existirían dos actos en los cuales se incluyen las mismas facturas, sin realizar una valoración exhaustiva de las tres condiciones para la aplicación del principio del non bis in ídem y que existió una incorrecta evaluación de los antecedentes administrativos y sin considerar que los respaldos presentados por el contribuyente consisten en fotocopias simples, que no cumplen los requisitos exigidos vulnerando así lo establecido en el Código Tributario demostrando más aun la falta de cuidado con la que se actuó. Resumido así el planteamiento efectuado en la demanda, se concluye que en su argumentación, la Administración Tributaria no ha sido específica y simplemente efectuó afirmaciones genéricas que no permiten a este Tribunal resolver.

A efecto del análisis que debe efectuarse en la presente resolución con el propósito de resolver los argumentos de la entidad demandante, corresponde establecer que en el caso, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación 00110V100820 de 14 de febrero de 2011, con alcance al Impuesto al Valor Agregado, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las siguientes facturas declaradas por el contribuyente: 686, 690, 694, 695, 697, 699, 704, 701, 706, 717, 715, 712, 709, 308, 305, 303, 301, 310, 321, 319, 323, 329, 653, 651, 590, 587, 663, 661, 658, 656, 654, 665, 677, 675, 667, 669, 670, 672, 674, 680, 748 y 751 (detalle contenido en el Anexo "detalle de

diferencias" que cursa en la carpeta 3 de antecedentes administrativos. En cuanto a los periodos fiscales, objeto de verificación de la Orden de Verificación 00110VI00820, se especificó que comprendían abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

Como emergencia de dicho procedimiento, se emitió la R.D. N° 545/2013 de 26 de septiembre, en la que se da cuenta que se depuró el crédito fiscal de las señaladas facturas.

Por otra parte, en la etapa probatoria en la instancia de alzada, el contribuyente presentó como prueba la R.D. N° 142/2011 de 16 de junio, que con relación a la Orden de Verificación 20090VE00054, relativa a la verificación externa, modalidad específica del crédito fiscal IVA, con alcance a la verificación específica de transacciones, hecho o elementos relacionados al Crédito Fiscal IVA referidas a compras a Morales Coca José Lizandro en los periodos fiscales julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, determinó la depuración de las facturas 301, 303, 305, 308, 310, 319, 321, 323, 329, 587, 590, 651, 653, 654, 656, 658, 661, 663, 665, 667, 669, 670, 672, 674, 675, 667, 680, 748 y 751. Dicha resolución determinación a diciembre de 2013, estaba impugnada en la vía del contencioso-tributario.

De esa forma resulta evidente que ambas verificaciones, se depuró el crédito fiscal emergentes de las facturas 301, 303, 305, 308, 310, 319, 321, 323, 329, 587, 590, 651, 653, 654, 656, 658, 661, 663, 665, 667, 669, 670, 672, 674, 675, 677, 680, 748 y 751, con el mismo alcance y finalidad.

Establecido el marco fáctico en el que corresponde pronunciar la presente resolución, en relación a los agravios expuestos por la Administración Tributaria, se concluye lo siguiente:

1. No resulta evidente que la AGIT hubiera considerado erróneamente los datos del proceso conforme a la relación precedente. En cuanto a los cuadros expuestos en la demanda, no desvirtúan la verificación efectuada en la presente resolución, que evidencia que en el caso, al existir la R.D. N° 142/2011 de 16 de junio, que depuró el crédito fiscal emergente de las facturas 301, 303, 305, 308, 310, 319, 321, 323, 329, 587, 590, 651, 653, 654, 656, 658, 661, 663, 665, 667, 669, 670, 672, 674, 675, 677, 680, 748 y 751, las mismas facturas fueron objeto de depuración en posterior verificación que ha dado lugar a la presente demanda, en la que, con el mismo resultado, dio lugar a la imposición de sanción por Omisión de Pago, existiendo doble sanción, por lo que la actuación de la autoridad demandada es correcta, no existiendo vulneración al debido proceso ni indefensión.

2. Indicó que la prueba presentada por el contribuyente no cumplió lo establecido por el art. 217-a) de la L. N° 2492 y que por ello no debió ser valorada, causándole indefensión. Acusó también la vulneración del art. 81-2) de la misma disposición legal, normativa legal que debe ser analizada a la luz del principio de verdad material.

A efecto de comprender el alcance del principio de verdad material en estudio, resulta necesario consultar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Plurinacional, entidad que en Sentencia 1662/2012 de 01 de octubre de 2012, señaló que es "aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país...".

Sobre el ámbito de aplicación de dicho principio en los procedimientos administrativos, la Sentencia Constitucional Plurinacional 1198/2014 de 10 de junio, señala lo siguiente: "... El principio de verdad material es uno de los principios que sustenta la jurisdicción ordinaria de acuerdo a lo previsto en el art. 180-1 de la C.P.E., en relación al art. 179.1 constitucional al señalar que la función judicial es única. En cumplimiento de dicho mandato constitucional, el principio de verdad material ha sido recogido por el legislador, rigiendo también para el procedimiento administrativo; así está establecido en el art. 4-d) de la LPA: "Principio de verdad material: La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil", por su parte el art. 62-m) del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, establece entre las facultades y deberes de la Autoridad Administrativa: "Investigar la verdad material, ordenando medidas de prueba". A su vez el art. 200 del CTB, refiriéndose a los principios que rigen para los recursos administrativos, establece que estos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la LPA a los siguientes: "1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario; dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo".

La jurisprudencia constitucional refiriéndose al principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos a través de la SCP 0510/2013 de 19 de abril, recogiendo el entendimiento de la S.C. N° 0427/2010-R de 28 de junio, señaló: "Los principios fundamentales del ordenamiento jurídico administrativo boliviano, que integran el bloque de legalidad y hacen al orden público administrativo, establecen las bases para el desarrollo del procedimiento, orientados a la protección del bien de la colectividad, consagrados en nuestra legislación en el art. 4 de la LPA. En lo que se refiere a la verdad material, cabe considerar que la doctrina es uniforme al establecer que la verdad material: 'es aquella que busca en el procedimiento administrativo, el conocimiento de la realidad, de esa verdad, en la acepción latina del término veritas: lo exacto, riguroso. No permite contentarse con el mero estudio de las actuaciones sino que deben arbitrarse los medios por los cuales, al momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones, permitiendo así el conocimiento exacto o lo más aproximado a los hechos que dieron origen al procedimiento. (ABELAZTURY, CILURZO, Curso de Procedimiento Administrativo Abeledo - Perrot, pág. 29).

El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no



restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrovertibles, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión "(las negrillas nos pertenecen). (...)".

Se concluye entonces, que es errado el criterio de la Administración Tributaria demandante, que ante el hecho materialmente comprobado de haberse repetido las facturas y el alcance de la verificación en dos procedimientos cumplidos sucesivamente, pretende la aplicación de las normas ordinarias contenidas en los arts. 217-a) y 81-2) del CTB, señalando que el contribuyente no cumplió la normativa precitada toda vez que la verdad material debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, criterio que no condice con las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional conforme a la glosa precedente.

Corresponde ahora referirse a la indefensión invocada por la entidad demandante, y al respecto se considera que el ente fiscal — con amplias facultades para fiscalizar, verificar, investigar y requerir información, por su estructura no puede desconocer sus propias actuaciones y cuando ellas son puestas en conocimiento de las autoridades administrativas por el contribuyente de ninguna manera significa que se cause un impedimento en el ejercicio del derecho a la defensa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ N° 602/2014 de 21 de abril, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe Magistrada Rita Susana Nava Durán al no encontrarse presente.

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

Relator: Magistrado Dr. Antonio Guido Campero Segovia.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



662

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

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Julia Quibert Quispe contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 16 a 19, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0504/13 de 29 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 68-69; réplica de fs.73; dúplica de fs. 78; antecedentes administrativos y recursivos.

I.- Contenido de La demanda.

1.1.- Fundamentos de la demanda.

Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia representada por Julia Quibert Quispe dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

a) Violación del art. 324 de la C.P.E., por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria; que el art. 324 de la C.P.E., de forma expresa dispone que: "No prescribirán las deudas por daño económico causados al Estado" asimismo el art. 3 parág. II de la L. N° 154 de clasificación y definiciones de impuestos, determina: "Los impuestos son de cumplimiento obligatorio e imprescriptibles", por lo que, las deudas por falta de pago de impuesto serian imprescriptibles, toda vez que la deuda tributaria impaga se constituye en daño económico al Estado, y al haber omitido el contribuyente con el pago de sus obligaciones tributarias, causó un evidente daño económico al fisco y por consiguiente al Estado, por tanto dicha deuda sería imprescriptible.

b) Conforme a la normativa citada la administración tributaria se encontraría legalmente facultada para perseguir el cobro de los impuestos debidos o exigir su pago sin importar el tiempo transcurrido. Que el art. 5 de la L. N° 2492, señala: "I. Con carácter limitativo, son fuente del derecho tributario con la siguiente prelación normativa: 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder legislativo. 3. El presente Código Tributario. 4. Las Leyes. 5. Los Decretos Supremos. 6. Resoluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este código." Por su parte el art. 152 de la L. N° 2492, establece: "Si del resultado del ilícito tributario emerge daño económico en perjuicio del Estado, los servidores públicos y quienes hubieran participado en el mismo, así como los que se beneficien con su resultado, serán responsables solidarios e indivisibles para resarcir al Estado el daño ocasionado. A los efectos de este código, los tributos omitidos y las sanciones emergentes del ilícito, constituyen parte principal del daño económico al Estado."

c) Que en la doctrina tributaria "La prescripción extintiva es una institución jurídica según la cual, el transcurso de un determinado lapso de tiempo extingue la acción que el sujeto tiene, para exigir un derecho ante la autoridad administrativa o judicial. Se entiende que en la prescripción extintiva se da de por medio la despreocupación del sujeto para exigir su derecho durante el lapso determinado de tiempo", asimismo de acuerdo a la naturaleza jurídica de la prescripción son elementos de la prescripción extintiva: 1) La ausencia de actuación de las partes; y 2) el transcurso del tiempo. Es decir que, dentro del plazo fijado en el art. 59 del Cód. Trib., debió haber existido inacción por parte de la administración aduanera, sin embargo, se colige que en año 2004, se notificó al operador con la orden de fiscalización, suspendiendo la prescripción y demostrándose el accionar de la administración tributaria, además a través de los informes realizados en el transcurso del proceso se pudo advertir que la administración realizó la fiscalización conforme a la normativa vigente. Acotó, que el nuevo cómputo de la prescripción se inició, el 1 de noviembre de 2005 y estando vigente el plazo para que la administración tributaria efectuó la determinación y cobro de la deuda tributaria, se promulgó la actual Constitución Política del Estado que establece la imprescriptibilidad de la deuda tributaria por daño económico al Estado y en consideración a lo establecido por el art. 152 de la L. N° 2492, los tributos omitido y las sanciones emergentes del ilícito constituyen parte principal del daño económico al Estado, por tal razón en el presente caso no operó la prescripción.

d) Que los conceptos de política fiscal, es la rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes, siendo el gasto público y los impuestos las variables del control para asegurar y mantener la estabilidad económica. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. No pudiendo considerar que el monto generado por la omisión de pago de tributos aduaneros de importación de la DUI tramitada por operador queden prescritas, puesto que la administración tributaria cuenta con las facultades, determinativa, recaudadora, que se ven limitadas por el incumplimiento de deberes formales de obligatorio cumplimiento por parte de los administrados, entre ellos el presente caso, por no haberse cumplido con la normativa para los despachos realizados; obligación que en su opinión no califica como meramente accesorio e instrumental, puesto que es un requisito indispensable establecido por ley.

e) Concluyó manifestando, que el ejercicio de las facultades de la administración para exigir el pago y aplicar sanciones debe cumplir alguna condición, puesto que no resulta válido que se reconozca el beneficio de la prescripción cuando se ha omitido el cumplimiento de un requisito imprescindible dispuesto por una norma tributaria, no siendo razonable imputar inacción a la administración tributaria cuando en rigor la inacción viene del obligado tributario, lo contrario supone un beneficio indebido al contribuyente omiso y un perjuicio injusto hacia el fisco, generando incentivos a favor del incumplimiento de los deberes formales de declaración.

## 1.2.-Petición.

En basé a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la R.D. AN-GRLGR ULELR 039/12 de 13 de agosto emitida por la administración aduanera.

## II.- Contestación de la demanda.

### 2.1.- Fundamentos de la contestación

Admitida la demanda por decreto de 9 de septiembre de 2013 (fs. 24) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ésta responde a la demanda (fs. 68-69), con los siguientes argumentos:

a) Aclaró que el perfeccionamiento del hecho generador, vale decir desde la aceptación de la DUI C-2596 de 8 de abril de 2003, pese a las suspensiones e interrupciones del término de la prescripción, efectuada con la notificación con la orden de fiscalización, el 27 de julio de 2004, que la administración aduanera no determinó la deuda tributaria en el término establecido en los art. 22-I de la L. N° 1990, 52 de la L. N° 1340 y 59-I-1) de la L. 2492, puesto que la R.D. AN-GRLGR-ULEL 039/12 de 13 de agosto de 2012, fue notificada el 9 de noviembre de 2012, es decir aproximadamente 9 años después de suscitado el hecho generador y 8 años después de notificada la orden de fiscalización; encontrándose, en consecuencia prescrita la facultad de la administración aduanera de determinar la deuda tributaria a la fecha de la notificación con la citada resolución determinativa.

b) En cuanto a la aplicación del art. 324 de la C.P.E. señalado por la administración tributaria, que dispone la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado; refirió que la interpretación de dicho artículo, implica otorgarle un sentido tributario de especial importancia, mediante los mecanismos establecidos en la propia normativa constitucional, no pudiendo efectuarse dicha interpretación sin antes estar debidamente declarada por el órgano competente en su alcance para el ámbito tributario, es decir, definida por una ley en la Asamblea Legislativa, resaltando que a la fecha se publicó la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado 2012, misma que en la Disposición Transitoria Quinta, modifica el art. 59 de la L. N° 2492, en cuanto al cómputo de la prescripción estableciendo nuevos términos de prescripción para las acciones de la administración tributaria, tomando en cuenta la gestión en la cual se ha producido el hecho generador. También determinara que dichos términos de prescripción se ampliaran en tres años adicionales cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario diferente al que corresponde y

que el termino para ejecutar la sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 5 años. Asimismo, la L. N°317 de 11 de diciembre de 2012, incluye en su disposiciones adicionales IV y XII, previsiones sobre reglas de prescripción.

c) Concluyo manifestando que las modificaciones realizadas por las citadas Leyes Nos. 291 y 317; establecen la imprescriptibilidad en materia tributaria sólo respecto a la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, conforme a la Disposición Transitoria Quinta de la L. N° 291 que modificó el parág. IV del art. 59 de la L. N° 2492 y la L. N° 317, que entró en vigencia el 11 de diciembre de 2012, por lo que la demandada contenciosa administrativa, incoada por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, carece de sustento jurídico-tributario y, no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado con la resolución de recurso jerárquico.

#### 2.2.- Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional.

#### III.- Respuesta del tercero interesado.

3.1.- Fundamentos del tercer interesado El tercer interesado la Organización no Gubernamental Energética- Energía para el Desarrollo, representada por Roxana Pérez del Castillo Brown, notificada legalmente por provisión citatoria (fs. 118 a 145) se apersonó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, por memorial que cursa a fs. 146 a 148, con los siguientes fundamentos:

a) Luego de efectuar un recuento de los antecedentes suscitados en instancia administrativa desvirtuó la supuesta violación del art. 324 de la C.P.E., que conceptualiza el daño económico al Estado, señalando que conforme a la Disposición Transitoria Quinta de la norma constitucional, la aplicación de las nuevas connotaciones constitucionales, debía ser progresivamente modificada por leyes y reglamentos que permitan su aplicación efectiva, en esa perspectiva, se promulgó el 31 de marzo de 2010 la L. N° 004 Marcelo Quiroga Santa Cruz, que conforme a sus arts. 1 y 3 se establece que el alcance de la citada norma abarca aquellos delitos de corrupción, de los cuales adicionalmente a las sanciones penales, emerge una obligación de resarcimiento civil, siendo esa deuda emergente del delito de corrupción que causan daño económico al Estado) son imprescriptibles por lo que dicha norma no contempla temas tributarios, debido a que ellos no se constituyen delitos.

b) Asimismo señalo que bajo el resguardo de igualdad de partes en un proceso, que si bien la norma contempla la facultad determinativa por parte de la Administración Tributaria Aduanera, ante una aplicación equitativa normativa, no se puede obviar que el mismo legislador contemple a su vez sanciones a la Administración Tributaria Aduanera, por falta de cobro oportuno. La referida sanción en contra del contribuyente y a favor del fisco se conoce jurídicamente como "Multas" y a favor del contribuyente y en contra de SIN se conoce legalmente como "Prescripción" lo contrario, sería ignorar los principios que rigen el derecho tributario.

c) Concluyo manifestando que al tratarse de una interpretación constitucional, es necesario remitirse a lo establecido en el art. 119 concordante con los arts. 180 y 232 de la norma constitucional deferidos al principio de legalidad, citando asimismo la Sentencia N° 276/12 de 15 de noviembre emitida por el Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia que resolvió un proceso con elementos similares al proceso en cuestión, por lo que considero imposible refutar la viabilidad de los argumentos plasmados.

#### 3.2.- Petición del tercer interesado.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitó se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 504/13 de 29 de abril de y la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0115/13 de 19 de febrero.

#### IV.- Antecedentes Administrativos.

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

1.- El 8 de abril de 2003, la ADA nobleza por cuenta de su comitente Energética, presento ante la Administración de Aduana de Zona Franca Comercial el Alto, para la importación a consumo la DUI C-2596, correspondiente a la vagoneta Land Cruiser Prado marca Toyota, año de fabricación 2002, chasis JTEBM 29J900004399, motor 3RZ-2937820 según formulario de Registro de Vehículo N° 030010969, consignando un valor FOB de Sus 15.175.85; (Fs.11 de anexo 2).

2.- El 27 de julio de 2004 la Gerencia Nacional de Fiscalización, notificó al operador con Inicio Fiscalización Aduanera Posterior N° 36/2004 de 21 de junio de 2004, requiriendo documentación relativa a la importación, posteriormente el 16 de marzo de 2005 se notificó a la empresa Energética con Vista de Cargo AN-GRLGR-ELALZ 035/04, de 29 de diciembre, que estableció que no se declaró el valor de la transacción realmente efectuado entre Toyosa S.A. y el operador, para determinar tributos aduaneros, por lo que estableció una liquidación previa por el GA, IVA e ICE un total de 28.502.40 UFV's. El 21 de octubre se notificó al representante legal de la empresa Energética con la R.D. AN-GRLPZELALZ 03/229/05 de 14 de octubre, que declaro firme y subsistente la vista de cargo, sin embargo la misma fue anulada por la resolución de alzada y confirmada en jerárquico, emitida la nueva Vista de Cargo N° 008/11 de 19 de julio, calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago en la DUI C-2596, acto que fue confirmado por la R.D. AN-GRLGR-ULELR N° 039/12 de 13 de agosto.(fs. 1 a 200 anexo 2 y 379 a 398 anexo 3).

3.- El 28 de noviembre de 2012 el sujeto pasivo interpone recurso de alzada contra la referida resolución determinativa, emitiéndose al efecto la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0115/13 de 19 de febrero, que determinó revocar totalmente la precitada resolución, declarando la extinción por prescripción la deuda tributaria, determinación que fue impugnada mediante recurso jerárquico por parte de la administración aduanera, resuelta por Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0504/13 de 29 de abril, misma que confirmó la resolución de alzada(fs.1 a 116 anexo 1).

#### IV.- Conflicto jurídico, análisis y resolución.

##### 4.1.- Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar: Si evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria violó el art. 324 de la C.P.E.

##### 4.2.- Análisis y resolución

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

a) La administración aduanera demandante afirma que de acuerdo a lo establecido el art. 324 de la C.P.E., las deudas por daños económicos causados al Estado son imprescriptibles, en ese sentido esta norma incluye como deudas, a las deudas tributarias, ya que indiscutiblemente causan daño económico al Estado, cuando se le niega contar con recursos económicos para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, norma que tiene directa relación con el art. 152 del Cód. Trib., que establece que: "Los tributos omitidos y sus respectivas sanciones emergentes del ilícito, constituyen daño económico al Estado" y que conforme al principio de jerarquía normativa establecida por el art. 410 de la C.P.E. es de preferente aplicación, en ese sentido, considera que la autoridad recurrida violó las citadas normas al haber confirmado al resolución de alzada que dejó sin efecto la resolución sancionatoria por prescripción.

b) El art. 324 de la C.P.E., establece: "No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado", al respecto este Tribunal en varias sentencias entre ellas la Sentencia N° 396/2013 de 18 de septiembre, estableció que: "La garantía básica de la seguridad jurídica que armoniza la Constitución Política del Estado y las Leyes, reconocen en favor de los ciudadanos procedimientos tributarios destinados al acogimiento del acto de liquidación, como legítimo derecho a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente abiertas, para lograr esta finalidad también sirve el instituto de la prescripción de la facultad administrativa de liquidar, pues a través de la aplicación de una u otra figura se pone fin a un estado de pendencia, resolviendo sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria en un caso o consolidando definitivamente la situación del contribuyente como consecuencia de la pérdida del derecho a liquidar". En esa misma línea la Sentencia N° 400/13 de 19 de septiembre, señaló: "...la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. N° 1178 de 20 de julio de 1990, en tal sentido no puede atribuirse al sujeto pasivo un daño económico al Estado, en consecuencia, la norma invocada como sustento de la demanda contencioso administrativa, resulta inaplicable al caso". En conclusión la imprescriptibilidad por daños económicos al Estado, que según la administración demandante también se ajusta a materia tributaria, sólo es aplicable a aspectos relacionados con la administración económica y financiera del Estado y no así a las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese sentido la inacción de la administración aduanera para la determinación de la deuda tributaria y su respectivo cobro no puede ser atribuida al sujeto pasivo, en aplicación de los principios de seguridad jurídica y certeza del derecho reconocidos por la Constitución Política del Estado.

c) Por otro lado, es pertinente manifestar que en términos generales, la prescripción es una figura jurídica mediante la cual el simple transcurso del tiempo produce la consolidación de las situaciones de hecho, permitiendo la extinción o adquisición de derechos, en el ámbito tributario tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria.

Sino que constituye una limitación para la administración tributaria y aduanera, en relación a la exigibilidad del cobro pretendido contra el sujeto pasivo, porque vencido el plazo, el deudor tributario queda liberado previa declaración expresa de la acción de la administración tributaria, que aun cuando hubiera determinado la deuda tributaria, no podrá ya exigir los pagos o aplicar multas, constituyendo en sí, un instrumento de seguridad jurídica, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos en todo tiempo.

a) Realizada esa precisión, se tiene que el art. 52 de la L. N° 1340 Cód. Trib. abrogado establecía que: "La acción de la administración tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes, y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años., asimismo el art. 53 de la misma norma señalaba: "El término se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador." normativa que es aplicable al caso, tomando en cuenta que el hecho generador se perfeccionó el 8 de abril de 2003, es decir desde la aceptación de la DUI C-2596, y tomando en cuenta que la notificación de la orden de fiscalización se realizó el 17 de julio de 2004, el cómputo de la prescripción comenzó a correr desde el 1 de enero del año 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2009, habiéndose notificado con la última R.D. ANGRLGR- ULELR 039/12 de 13 de agosto, el 9 de noviembre de 2012, habiendo transcurrido más de 8 años encontrándose en consecuencia la facultad de la administración aduanera prescrita para determinar la deuda tributaria relativas al Gravamen Aduanero, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto al Consumo Específico de la gestión 2003.

b) Por consiguiente al haberse confirmado en instancia jerárquica la resolución de alzada que revocó totalmente la R.S. AN-GRLGR- ULELR 039/12 de 13 de agosto, declarando la prescripción la deuda tributaria de 77.624.83 UFV's, correspondiente a la DUI C-2596, de 8 de abril de 2003, no es evidente que se hubiera vulnerado el art. 324 de la C.P.E., ni el art. 152 del Cód. Trib., por lo que no corresponde dar curso a las pretensiones de la demanda, por no encontrarse fundamento legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ. y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 19, interpuesta por la Gerencia Regional la Paz de la Aduana Nacional representada por Julia Quisbert Quispe, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en

consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0504/2013 de 29 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procedase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



663

**Humberto Núñez Paz c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Chuquisaca**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Humberto Paz Nuñez representado por Jaime Javier Flores Aguayo contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 49 y subsanación de demanda de fs. 59 a 63, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 217 a 225, renuncia a réplica al no haberse interpuesto ésta; antecedentes administrativos y recursivos.

I. Contenido de la demanda.

1.1 Fundamentos de la demanda.

Humberto Paz Nuñez representado por Jaime Javier Flores Aguayo dentro el plazo previsto en el art. 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 41 a 49 y 59 a 63), con los siguientes fundamentos:

1. Inexistencia de fundamentos de hecho y derecho. La RA-ANSCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013 determinada como bien hecha por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014, indica de manera textual: "...con relación a los ítems 1, 2, 3, 4 y 41 descritos en el Acta de Inventario COARSCZ-C-219/ 2013, por tanto conforme a lo estipulado en los inc. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, se recomienda el comiso definitivo de la mercancía, descrita en el Acta de Intervención COARSCZ-C-219/ 2013...efectuado el análisis de todos los descargos se llega a la plena convicción que en el presente caso la documentación presentada como descargo no ampara la legal importación de la mercancía detallada en los ítems... descrita en el Acta de Inventario COARSCZ-C-219/ 2013...". La RA-AN-SCRZISPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013, impugnada no tiene absoluta fundamentación que haya explicado las razones o motivos del porque las mercancías objeto de decomiso preventivo fueron declaradas como de contrabando, tan solo expone la simple palabra de "no ampara", sin efectuar ningún tipo de exposición o esclarecimiento que haya permitido conocer los fundamentos técnicos, materiales y legales por los cuales se pretende desapropiar las mercancías que se constituyen en bienes comerciales, lesionado el derecho a la propiedad y más al contrario la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014 se ha ocupado de apañar estas ilegales actuaciones, incurriendo en el incumplimiento del art. art. 99 del Cód. Trib. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014, no ha efectuado ningún tipo de fundamento de derecho en el cual se sostenga las formas legales sobre las cuales se ha determinado como de contrabando las mercancías objeto de proceso, es decir se ha limitado únicamente a expresar que las mercancías objeto del proceso no amparan con la documentación presentada, pero no ha efectuado ningún tipo de explicación que sostenga esta situación, este tipo de actuaciones cometidas por los funcionarios de aduana son plenamente lesionadoras del principio del debido proceso establecido como garantía fundamental en el art. 115-2 de la C.P.E., en consecuencia la Autoridad General de Impugnación Tributaria no ha reparado este conjunto de derechos negando que la autoridad aduanera haga conocer en detalle por qué las mercancías han sido declaradas como ilegales, dejando en indefensión.

2. Emisión fuera de plazo y con ausencia de ampliación de término. La RA-AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013, avalada y dada por bien hecha por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 deliberadamente ha incumplido, bajo sanción de nulidad lo dispuesto en el art. 99 del código Tributario. Mediante una revisión del proceso, se puede comprobar que la RA-AN-SCRZI-SPCCR-

RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013, no fue emitida dentro de plazo, ni tampoco existió una Resolución de ampliación por una plazo similar, por ende la misma se encuentra emitida al margen de lo dispuesto por Ley, y por lógica consecuencia debe ser anulada.

3. Emisión del acto impugnado en base a normativa no vigente. La RA-AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013 avalada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 comprueba, el incumplimiento de la RA-AN-SCRZI-SPCCR-RA113/2013 en referencia a lo dispuesto por la L. N° 2492 en su art. 99-11 con respecto a la debida fundamentación de hecho y de derecho ya que ha determinado la cuantía de la supuesta deuda tributaria en una norma ya derogada a la fecha de emisión del acto recurrido y por ende indebida en su utilización, ya que la misma fue derogada por la Ley Financiera que se encontraba en vigencia a momento de la emisión de la citada resolución, por tanto este acto administrativo aduanero determinado como bien hecho por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 queda nulo por haber utilizado un fundamento derogado para su fundamento legal. Es decir que la disposición adicional sexta de la L. N° 317 de 11 de diciembre (Ley del Presupuesto General del Estado - Gestión 2013), entró en vigencia plena de aplicación desde el 1 de enero del 2013 de acuerdo a las disposiciones contenidas en su art. 2 que establecía: "Décima Sexta. Se modifica el monto de los numerales I, III, IV del art. 181 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003, Cód. Trib. Boliviano: De UFVs 50.000.- (cincuenta mil 00/100 unidades de fomento a la vivienda) a UFVs 200.000.- (doscientos mil 00/ 100 unidades de fomento a la vivienda)". Queda claro que la RA-AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 ha utilizado normativa no vigente en su aplicación, por lo tanto la misma ha incumplido lo dispuesto en la referida L. N° 2492, por lo tanto debe ser anulada.

4. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no consideró ni evaluó ninguno de los fundamentos expuestos en el memorial de 10 de febrero de 2014, tenido como actuación, no obstante que este memorial fue considerado como inmerso en el proceso para su evaluación de acuerdo a derecho pues así lo considera el proveído de 14 de febrero de 2014. Pero más al contrario de lo esperado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ahora demandada no ha efectuado mención alguna de los fundamentos contenidos en el referido memorial omitiendo analizar el fondo de estos fundamentos, como si este memorial simplemente no existiera, contraviniendo lo dispuesto en la L. N° 2492 en el art. 140 que señala: "Art. 140 (Atribuciones y Funciones de los Superintendentes Tributarios Regionales). Los Superintendentes Tributarios Regionales tienen las siguientes atribuciones y funciones: a) Conocer y resolver, de manera fundamentada, los Recursos de Alzada contra los actos de la Administración Tributaria, de acuerdo al presente Código..."

#### 1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia nula e improbadamente la presunta comisión del ilícito aduanero contravencional de contrabando determinada como tal en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0514/2014 de 31 de marzo del 2014.

#### II. Contestación de la demanda.

##### 2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 22 de septiembre de 2014 (fs. 90) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 217 a 225), con los siguientes argumentos:

1. La resolución jerárquica no se ha pronunciado en aspectos de derecho y de fondo que hacían la anulabilidad de la RA-ANSCRZI-APCCR-RA-113/2013, ya que no tiene en absoluto fundamentación alguna que haya explicado en calidad de contribuyente procesado las razones o motivos del porque la mercancía objeto de decomiso preventivo fueron declarados como contrabando. Al respecto se tiene que se hizo una valoración y análisis de los descargos presentados por el demandante como se puede verificar del cuadro efectuado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que luego de transcrito se señala, de cual se evidencia que los ítems 1 al 19 y 21 al 41 de la mercancía decomisada, no presentaron documento de descargo, no existe coincidencia en cuanto a la marca, modelo y demás características del ítem y no coincide con la documentación presentada de descargo y conforme al Acta de Intervención Contravencional e Inventario registrado por la Administración Aduanera, no están amparados por las DUI C-3209, C-3241 y C-22857, incumpliendo lo establecido por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870, por lo que la documentación de descargo no ampara la mercancía, advirtiéndose que se ingresó a realizar un análisis pormenorizado de cada uno de los ítems, relacionándolos con los documentos de descargo.

2. La RA-AN-SCRZI-APCCR-RA-113/2013 ha cumplido bajo sanción de nulidad lo dispuesto en la L. N° 2492 Art. 99. Sobre este aspecto corresponde aclarar que el plazo para la emisión de las Resoluciones Sancionatorias se da a efectos de control interno, cuyo incumplimiento por los funcionarios den ente fiscal, puede dar lugar a un proceso de responsabilidad, sin embargo, no implica la pérdida de competencia o preclusión del derecho de la administración aduanera, para determinar las sanciones.

3. Emisión del acto impugnado en base a normativa no vigente fundamentándose en una norma derogada a la fecha de emisión del acto recurrido y por ende indebida en su invocación y utilización para fundamento de derecho. Respecto a la normativa, la L. N° 100, a efectos de determinar la cuantía, en lugar de la L. N° 317 vigente, es pertinente dejar en claro, que dicha norma independientemente de su cita, no es base de la fundamentación, por la que se hubiese asumido una decisión expresa, siendo en todo caso referencial, toda vez que únicamente establece el marco de la cuantía o para procesar el caso como contravención, in, al contener los tributos omitidos de 2.148.96 UFV, es decir, menos a 50.000 UFV, no incide en absoluto, además que este aspecto no fue alegado en el recurso de alzada.

##### 2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Humberto Paz Núñez representado por Jaime Javier Flores Aguayo contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 721/2014 de 12 de mayo del 2014.

### III. Respuesta del tercero interesado.

El tercero interesado (Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia) notificado legalmente a fs. 169 de obrados, no responde a la demanda contenciosa administrativa.

### IV. Antecedentes administrativos.

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

a) El 3 de abril de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Ponciano Cano Bustamante, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C7 0219/2013, Operativo Hornamentos, de 02 de abril de 2013, el cual señala que efectivos del COA, en la localidad de Abapó del Departamento de Santa Cruz, intervino el vehículo bus con placa de control 1321-SIU, conducido por Ponciano Cano Bustamante; en ese momento fueron presentadas las Facturas N° 783 y 784 de 1 de marzo de 2013, ambas con fecha límite de emisión de 05 de octubre de 2011, y una copia de la DUI C-146, ante esa situación presumiendo el ilícito de contrabando, previsto en el Inciso b), del art. 181 de la L. N° 2492 (CTB), se procedió al comiso preventivo de la mercancía y posterior traslado a los Almacenes Bolivianos SA. (ALBO S.A.), para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación; determinando por tributos 2.148.96 UFV; otorgándole un plazo de 3 días hábiles para la presentación de descargos, a partir de su legal notificación.

b) El 8 de abril de 2013, Dori Chimba de Paz, en representación de Humberto Paz Núñez, se apersonó ante la Administración Aduanera, presentando descargos a la citada Acta de Intervención, consistentes en: DUI C-3209, C-3241 y C-22857, y Facturas Nos. 937, 938 y 943, de 1 de marzo de 2013, emitidas por la Empresa de Nievez Ames Montaña, solicitando su evaluación.

c) El 18 de abril de 2013, la Administración Aduanera, emitió el Informe Técnico ANSCRZI-SPCCR-IN-268/2013, en el cual en el punto, IV. Conclusiones y Recomendaciones, concluye que los descargos presentados amparan la importación de la mercancía descrita en ítem 20 del Inventario COARSCZ-C-0219/2013, por corresponder con descripción y características, recomendando su devolución; en cuanto a los 1 al 19 y 21 al 41, descrita en el Acta de Inventario, al no amparar la mercancía se recomienda su comiso definitivo.

d) El 22 de mayo de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría al contribuyente Humberto Paz Núñez, con la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013, de 21 de mayo de 2013 que declaró probada la comisión de contravención aduanera disponiendo, el comiso definitivo de la mercancía comisada detallada en los ítems al 19, 21 al 40 y 41 del Acta de Intervención COARSCZC-219/2013, y devolución de la mercancía detallada en el ítem 20 de dicha Acta.

e) El 04 de junio de 2013, Humberto Paz Núñez, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/2013 de 21 de mayo de 2013, siendo resuelto por Recurso de Alzada ARIT-SCZIRA 0689/2013 de 09 de septiembre de 2013 que confirmó la precitada Resolución Administrativa, emitida por la Administración Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional y contra este recurso de alzada se interpuso recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2125/2013, que anuló la citada Resolución de Recurso de Alzada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz, pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el Sujeto Pasivo, valore todas las pruebas presentadas y ratificadas; es decir, las DUI C-3209, C-3241 y 22857 y su documentación soporte.

f) Pronunciada la nueva Resolución de Recurso de Alzada N° ARITSCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero, el contribuyente Humberto Paz Nuñez, al confirmar nuevamente la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013, presento recurso jerárquico que fue resuelto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero.

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

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

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

1. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014 tiene o no los fundamentos de hecho y derecho para confirmar la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/2013 de 21 de mayo de 2013, puesto que está conforme al demandante, no explica las razones o motivos del porque las mercancías objeto de decomiso preventivo fueron declaradas como de contrabando.

2. Si la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013, avalada y dada por bien hecha por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 fue emitida fuera de plazo y con ausencia de ampliación de término, incumpliendo el art. 99.1 del Cód. Trib.

3. Si la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013 confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 se funda en norma derogada a la fecha de emisión del acto recurrido, puesto que la misma fue derogada por la Ley Financiera (Disposición Adicional Sexta de la L. N° 317 de 11 de diciembre- Ley del Presupuesto General del Estado Gestión 2013).

4. Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria debía considerar o no, los fundamentos expuestos en el memorial de 10 de febrero de 2014 para la resolución del Recurso Jerárquico.

#### 5.2 Análisis y resolución.

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

1. En relación primer objeto de controversia relacionado a: "Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014 tiene o no los fundamentos de hecho y derecho para confirmar la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/ 2013 de 21 de mayo de 2013, puesto que está conforme al demandante, no explica las razones o motivos del porque las mercancías objeto de decomiso preventivo fueron declaradas como de contrabando", se debe realizar el siguiente examen de hecho y de derecho:

a) Conforme a la jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo de Justicia (y por la magistrada relatora), los fundamentos de hecho de una resolución judicial o administrativa, consisten en las razones y en la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad; mientras que los fundamentos de derecho, consisten en las razones esenciales que el juez o autoridad administrativa, ha tenido en cuenta para subsumir o no, un hecho dentro de un supuesto hipotético de la norma jurídica, para lo cual requiere hacer mención de la norma aplicable o no al caso concreto, por otro lado, el Tribunal Constitucional en la S.C. N° 0275/2012 de 04 de junio de 2012 ha determinado que: "La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la SC 1369/2001-R de 19 de diciembre, ha establecido que el derecho al debido proceso "...exige que toda Resolución sea debidamente fundamentada. Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión...", a lo anterior, la citada sentencia constitucional, ha añadido que: "La jurisprudencia constitucional ha establecido, que la garantía del debido proceso comprende entre uno de sus elementos la exigencia de la motivación de las resoluciones, lo que significa, que toda autoridad que conozca de un reclamo, solicitud o que dicte una resolución resolviendo una situación jurídica, debe ineludiblemente exponer los motivos que sustentan su decisión, para lo cual, también es necesario que exponga los hechos establecidos, si la problemática lo exige, de manera que el justiciable al momento de conocer la decisión del juzgador lea y comprenda la misma, pues la estructura de una resolución tanto en el fondo como en la forma, dejará pleno convencimiento a las partes de que se ha actuado no sólo de acuerdo a las normas sustantivas y procesales aplicables al caso, sino que también la decisión está regida por los principios y valores supremos rectores que rigen al juzgador, eliminándose cualquier interés y parcialidad, dando al administrado el pleno convencimiento de que no había otra forma de resolver los hechos juzgados sino de la forma en que se decidió...". De tal forma que conforme a la citada Sentencia Constitucional, el derecho al debido proceso exige la motivación de la resolución judicial o administrativa que consiste en la exposición de los hechos y normas jurídicas del caso concreto que permite a las partes conocer cuáles son las razones por las cuales se ha declarado un determinado fallo sentido positivo o negativo.

b) En el caso de autos, revisada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, se tiene que está en el punto IV.3 Fundamentación técnico jurídica en subnumeral IV.3.3 denominado "Del inventario de la mercancía decomisada por la Administración Aduanera y su cotejo con la documentación de descargo y del establecimiento de la verdad material", en sus acápites i a xxiv realiza la fundamentación de hecho y de derecho que sustenta la Resolución Jerárquica, fundada en los arts. 68-7 y 181 del Cód. Trib., arts. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, art. 2-I del D.S. N° 0708, y nums. 3 y 8 de la Resolución de Directorio N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 y por otro lado, al impugnarse por el demandante que la Resolución Jerárquica, no explica las razones o motivos del porque las mercancías objeto de decomiso preventivo fueron declaradas como de contrabando, la fundamentación de hecho o como se ha señalado las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, se encuentran precisamente en los puntos xii a xxi, es más en el punto xx. se señala expresamente: "Sin embargo, toda vez que se ha acusado la valoración de las DUI C-3209, C-3241 y C22857, corresponde a ésta instancia recursiva verificar la valoración y compulsas de las mismas, en cuyo sentido de la contratación de los ítems de mercancía decomisada, con los citados documentos se obtiene el resultado plasmado en el siguiente cuadro...". Asimismo en el citado acápite xx. de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada, en el cuadro que sirve de sustento inscribe, se verifica la comisión del contrabando contravencional y la no correspondencia de la documentación soporte y Declaraciones de Importación (DUI C3209, C-3241 y C-22857) y específicamente en la columna número 4 claramente se titula esta con el denominativo Resultado de la Valoración y Compulsa efectuada por la AGIT, donde como ejemplo se señala el ítem N° 1: "Revisadas las DUI C-3209, 3241 y 22857, presentadas en calidad de descargo, se establece que en ninguna de las citadas, encuentra el producto descrito en el presente ítem, ni otro de similares características. Consiguientemente la Mercancía no se encuentra ampara".

c) En conclusión la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, tiene la fundamentación de hecho y derecho en el punto IV.3 Fundamentación técnico jurídica en subnumeral IV.3.3 denominado "Del inventario de la mercancía decomisada por la Administración Aduanera y su cotejo con la documentación de descargo y del establecimiento de la verdad material" precisamente, en sus acápites i a xxiv, se tiene la fundamentación de derecho, fundada en los arts. 68-7 y 181 del Cód. Trib., arts. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, art. 2-I del D.S. N° 0708, y nums. 3 y 8 de la Resolución de Directorio N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 (fundamento de derecho) y en los acápites xii a xxi se hace la fundamentación de hecho, por lo que la citada Resolución Jerárquica se encuentra suficientemente motivada.

2. En relación al segundo objeto de controversia referido a: "Si la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/ 2013 de 21 de mayo de 2013, avalada y dada por bien hecha por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 fue emitida fuera de plazo y con ausencia de ampliación de término, incumpliendo el art. 99.1 del Cód. Trib." se debe realizar las siguientes consideraciones fácticas y jurídicas:

a) Con el objeto de resolver la controversia planteada se debe revisar la normatividad sobre la materia, así se tiene que: 1) El art. 98 del Cód. Trib. dispone: "Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de 30 días para formular y presentar los descargos que estime convenientes. Practicada la notificación con el Acta de Intervención por Contrabando,



el interesado presentará sus descargos en un plazo perentorio e improrrogable de 3 días hábiles administrativos"; 2) El art. 99-1 del Cód. Trib. establece que: "I. Vencido el plazo de descargo previsto en el primer párrafo del art. anterior, se dictará y notificará la resolución determinativa dentro el plazo de 60 días y para Contrabando dentro el plazo de 10 días hábiles administrativos, aun cuando el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera prestado su conformidad y pagado la deuda tributaria, plazo que podrá ser prorrogado por otro similar de manera excepcional, previa autorización de la máxima autoridad normativa de la Administración Tributaria"; 3) El art. 17 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo) aplicable al caso de autos por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib., dispone: I. La Administración Pública está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos, cualquiera que sea su forma de iniciación. II. El plazo máximo para dictar la resolución expresa será de 6 meses desde la iniciación del procedimiento, salvo plazo distinto establecido conforme a reglamentación especial para cada sistema de organización administrativa aplicable a los órganos de la Administración Pública comprendidos en el art. 2 de la presente Ley. III. Transcurrido el plazo previsto sin que la Administración Pública hubiera dictado la resolución expresa, la persona podrá considerar desestimada su solicitud, por silencio administrativo negativo, pudiendo deducir el recurso administrativo que corresponda o, en su caso jurisdiccional. IV. La autoridad o servidor público que en el plazo determinado para el efecto, no dictare resolución expresa que resuelva los procedimientos regulados por la presente Ley, podrá ser objeto de la aplicación del régimen de responsabilidad por la función pública, conforme a lo previsto en la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales y disposiciones reglamentarias". De tal forma que el incumplimiento de plazos en la emisión de actos administrativos tributarios, de acuerdo al art. 17 de la L. N° 2341, aplicable al caso de autos por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib. solo tiene como efecto la operación del silencio administrativo negativo y la determinación de las responsabilidades administrativas para el servidor público que incumpla los plazos de emisión de actos administrativos.

b) En el caso de autos si bien se evidencia que la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/ 2013 de 21 de mayo de 2013, se emitió fuera del plazo previsto en el art. 99-1 del Cód. Trib., es decir los 10 días que se establece como plazo, empero la únicas sanciones que establece acuerdo al art. 17 de la Ley de la L. N° 2341, aplicable al caso de autos por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib. son la operación del silencio administrativo negativo, pudiendo en este caso el contribuyente interponer los recursos de Ley y la responsabilidad administrativa que prevé la Ley SAFCO para el funcionario que incumple los plazos para la emisión del acto administrativo.

c) En conclusión al no prever la legislación tributaria ni administrativa, ninguna sanción de nulidad al acto administrativo tributario emitido fuera de plazo y solo establecer como sanciones de conformidad al art. 17 de la Ley de la L. N° 2341, aplicable al caso de autos por disposición del art. 74-1 del Cód. Trib., la operación del silencio administrativo negativo, pudiendo en este caso el contribuyente interponer los recursos de Ley y la responsabilidad administrativa que prevé la Ley SAFCO para el funcionario que incumple los plazos para la emisión del acto administrativo, no se puede declarar la nulidad de la Resolución Administrativa ANSCRZI-SPCCR-RA-113/20 13 de 21 de mayo de 2013 y por tanto no se puede declarar la ineficacia del acto administrativo. 3. Con relación al tercer objeto de controversia referido a: "Si la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/ 2013 de 21 de mayo de 2013 confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 se funda en norma derogada a la fecha de emisión del acto recurrido, puesto que la misma fue derogada por la Ley Financiera (Disposición Adicional Sexta de la L. N° 317 de 11 de diciembre- Ley del Presupuesto General del Estado - Gestión 2013)", se debe efectuar el siguiente análisis:

a) Para resolver el objeto de controversia se debe efectuar una revisión de las fechas de los hechos suscitados en el proceso administrativo contravencional aduanero, así se tiene: 1) La contravención tributaria se habría producido el 02 de abril del 2013 conforme al Acta de Intervención Contravencional (fs. 2 a 3 del Anexo 3 de Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 136); 2) A la fecha de elaboración del Acta de Intervención Contravencional, se encontraba en vigencia la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 (Presupuesto General de la Nación) que en su disposición Décimo Sexta que modificaba los numerales I, III, IV del art. 181 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 (Cód. Trib. Boliviano) en cuanto a los montos de la Unidades de Fomento a la Vivienda de UFVs 50.000.- (cincuenta mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) a UFVs 200.000.- (doscientos mil 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda); 3) La Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/2013 de 21 de mayo de 2013 que declara probada la contravención aduanera por contrabando de Ponciano Cono Bustamante y Humberto Paz Nuñez, en su último considerando se funda en el art. 181 del Cód. Trib., modificado en cuanto a los montos por el art. 21-II de la L. N° 100 de 04 de abril de 2011 que establece que en cuanto al valor de los tributos omitidos de la mercancía de contrabando sea igual o menor a UFV -s 50.000, la conducta será considerada contravención tributaria.

b) De la revisión de los anteriores antecedentes facticos, se tiene que si bien, la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013 que declara probada la contravención aduanera por contrabando de Ponciano Cono Bustamante y Humberto Paz Nuñez, en su último considerando se funda indebidamente en el art. 181 del Cód. Trib., modificado en cuanto a los montos por el art. 21-II de la L. N° 100 de 04 de abril de 2011 sobre el monto del valor de la mercancía para considerarse conducta de contravencional aduanera igual o menor a UFV-s 50.000, este error no tiene ningún efecto jurídico contra el contribuyente demandante, puesto que la modificación introducida por L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 (Presupuesto General de la Nación) en el art. 181 del Cód. Trib., ampliaba el monto de Unidades de Fomento a la Vivienda para que la conducta sea considerada como contrabando contravencional de 50.000 a 20.000 UFV-s y que la valoración de la mercancía decomisada era de Bs 3.912.- equivalentes a UFV-s 2.149, es decir dentro el rango del valor de la mercancía para ser considerada como contrabando contravencional, aún con las modificaciones introducidas por L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 (Presupuesto General de la Nación) en el art. 181 del Cód. Trib.

c) En conclusión a pesar de que la Resolución Administrativa ANSCRZI-SPCCR-RA-113/2013 de 21 de mayo de 2013 que declara probada la contravención aduanera por contrabando de Ponciano Cono Bustamante y Humberto Paz Nuñez, en su último considerando se funda indebidamente en el art. 181 del Cód. Trib., modificado en cuanto a los montos por el art. 21-II de la L. N° 100 de 04 de abril de 2011 sobre el monto del valor de la mercancía para considerarse conducta de contravencional aduanera igual o menor a UFV -s 50.000, este error no es contrario al contribuyente, Humberto Paz Nuñez, puesto que el rango del valor de la mercancía para ser considerada como contrabando contravencional, aún con las modificaciones introducidas por L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012 (Presupuesto General de la Nación) en el

art. 181 del Cód. Trib., al ser ampliado a UFV-s 200. 000, se encontraba dentro parametro establecido en Ley, al valorarse las mercancías decomisadas en Bs 3.912.- equivalentes a UFV-s 2.149 y que el art. 181-IV del Cód. Trib., de acuerdo a la ley vigente en el momento de la comisión del ilícito aduanero, claramente establecía que: "Cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía objeto de contrabando, sea igual o menor a UFV's 200.000, la conducta se considerará contravención tributaria debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el Capítulo III del Título IV del presente Código".

4. Con relación al cuarto objeto de controversia referido a: "Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria debía considerar o no, los fundamentos expuestos en el memorial de 10 de febrero de 2014 para la resolución del Recurso Jerárquico", se deben realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:

a) A fin de resolver este objeto de controversia se debe efectuar una revisión de las actuaciones realizadas, así se tiene que: 1) El 04 de junio de 2013, Humberto Paz Núñez, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-113/ 2013 de 21 de mayo de 2013, siendo resuelto por Recurso de Alzada ARITSCZIRA 0689/2013 de 09 de septiembre de 2013 que confirmó la citada Resolución Administrativa y contra este recurso de alzada se interpuso recurso jerárquico, emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2125/2013, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz, disponiendo se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el Sujeto Pasivo, valore todas las pruebas presentadas y ratificadas; 2) Antes de que se pronunciará la nueva resolución de recurso jerárquico, Humberto Núñez Paz representado por Dori Chimba de Paz, presentó dos memoriales de fechas 17 de enero y 10 de febrero de 2014 a los cuales la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, primero denegó la solicitud y luego por proveído de 14 de febrero de 2014, dispuso que se tendrá presente y será considerado a momento de emitir la Resolución correspondiente; 3) El 24 de febrero de 2014 se emitió la nueva Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero que confirma la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/2013 de 21 de mayo de 2013; 4) En la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero no se hace mención a los fundamentos expuestos en el memorial de 10 de febrero de 2014 y solo se avoca a cumplir lo ordenado por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2125/2013; 5) El 10 de marzo de 2014, Humberto Paz Núñez representado por Dori Chimba de Paz presenta su recurso jerárquico y señala que la Resolución de Recurso de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero, no hace mención al citado memorial y en la interposición del recurso jerárquico solo reitera los fundamentos del memorial del 10 de febrero de 2014 y que no habrían sido resueltos, en cuanto a: la inexistencia de fundamentos de hecho y derecho; emisión fuera de plazo y con ausencia de ampliación de término; y emisión del acto impugnado en base a normativa no vigente; 6) La Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, en el punto IV.3.1 denominado "Sobre la omisión de los argumentos expuestos en el Recurso de Alzada y memorial de 10 de febrero de 2014", en torno al principio de congruencia en resumen señala que estos no fueron atendidos porque no estaban contenidos en el memorial de Recurso de Alzada interpuesto antes de la anulación del recurso de alzada.

b) De los antecedentes antes descritos, se debe considerar que producto de la anulación Recurso de Alzada ARIT-SCZIRA 0689/2013 de 09 de septiembre de 2013 dispuesta por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2125/2013, existió un lapso entre radicatoria del Recurso Jerárquico que ordenaba la anulación y la emisión del nuevo recurso de alzada, en ese lapso, el contribuyente presento el memorial de 10 de febrero (fs. 308 a 311 del Anexo 2 de Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 408), al que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria debió declarar no ha lugar, puesto que la anulación disponía que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo y valore todas las pruebas presentadas y ratificadas y que en la legislación tributaria no existe mejoras, la facultad de poder modificar las pretensiones del recurso de alzada después de interpuestas o introducir nuevas pretensiones impugnatorias, por lo cual, en el Recurso Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0097/2014 de 24 de febrero solo se resuelve las presentaciones impugnatorias presentadas con anterioridad en recurso de alzada de fecha de recepción de 4 de junio de 2013 (fs. 51 a 53 del Anexo 1 de Antecedentes Administrativos de fs. 1 a 200) y posteriormente en el recurso jerárquico interpuesto por el contribuyente Humberto Paz Nuñez (fs. 336 a 343 del Anexo 2 de Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 408) se comete el error de no señalar expresamente que el punto VI con sus incisos A), B) y C) son nuevas pretensiones impugnatorias para que las resuelva la Autoridad General de Impugnación Tributaria y al señalar textualmente: "Su autoridad, simplemente no se ha pronunciado en otro aspecto de fondo que hace la anulabilidad de la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA113/ 2013 de 21 de mayo de 2013, siendo lo siguiente: Que satisfactoriamente para esta parte hubiera sido que su autoridad haya observado con la misma vehemencia y detalle con que estudio la inexistente prueba de la autoridad recurrida, el conjunto de fundamentos expuestos por mi persona mediante memorial de 10/2/2014, tenido como una actuación aceptada para su consideración en resolución mediante la formal emisión del proveído administrativo de 14/ 02/ 2014 notificado posteriormente a mi persona. Pero más al contrario de lo que se esperaba, su autoridad no efectúa mención alguna de los fundamentos contenidos en el referido memorial omitiendo analizar el fondo de los fundamentos, como si no existiera...". De tal forma que el indicar, el contribuyente Humberto Paz Nuñez, sobre el no pronunciamiento del memorial de 10 de febrero de 2014 y el transcribir inextenso lo señalado en este como se hace a fs. 340 a 342 del Anexo 2 de Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 408, no puede ser considerado como una nueva pretensión impugnatoria inserta en el recurso jerárquico y así también lo entendió la Autoridad General de Impugnación Tributaria que en la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, en el punto IV.3.1 denominado "Sobre la omisión de los argumentos expuestos en el Recurso de Alzada y memorial de 10 de febrero de 2014", expresamente señala: "...iv. A los fines de analizar lo argumentado por Humberto Paz Núñez, en este punto pertinente señalar que, a través de su apoderada Dori Chimba de Paz, el de 2013, interpuso Recurso de Alzada impugnando la Resolución AN-SCRZI-SPCCR-RA 113/2013, que fue admitido por la ARIT mediante Auto de Admisión de 11 de junio de 2013 (fs. 51-54 c.1 del expediente), cuyo procesamiento emergió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/ RA 0689/2013 de 9 de septiembre de 2013 (fs. 229-237 c.2 del expediente), confirmó la resolución emitida por la Administración Aduanera, la cual impugnada la vía de Recurso Jerárquico, dio lugar a la emisión de la Resolución de Jerárquico AGITRJ 2125/2013 de 28 de noviembre de 2013, que resolvió anular Resolución de Recurso de Alzada, con reposición de obrados hasta el vicio antiguo, determinando que la ARIT Santa Cruz, emita una nueva resolución alzada, en la que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo, valorando todas las pruebas presentadas y ratificadas, específicamente DUI C- 3209, C-324t y C22857 y su documentación soporte. v. En tal contexto, se tiene que el Sujeto Pasivo a momento de interponer su recurso de alzada, luego de relacionar los

antecedentes referidos a la intervención aduanera, argumentó que la mercancía decomisada está amparada con las DUI 3209, C-3241 y C-22857, y las Facturas N° 783 y 784, que fueron remplazadas las Facturas Nos. 937, 938 y 943, demostrando su legal importación y pago tributos, en ese sentido, se tiene que el argumento central del recurso de alzada, lo conforma la prueba de descargo relativa a las DUI y Facturas presentadas, de cual en una primera oportunidad, al haberse emitido la Resolución de Recurso Alzada, vía impugnación en instancia Jerárquica, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT - RJ 2125/2013 de 28 de noviembre de 2013, que específicamente determinó la nulidad de obrados a fin de anular la Resolución de Recurso de Alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, determinando que la ARIT Santa Cruz, emita una nueva Resolución que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas y valore las pruebas presentadas y ratificadas, específicamente las precitadas DUI; bajo ese análisis, se tiene que dicha Resolución Jerárquica, dispuso que la ARIT emita un nuevo fallo, por lo que, corresponde a ésta instancia circunscribirse a verificar el cumplimiento de dicha resolución, ha momento de dictarse la Resolución de Alzada ahora impugnada. vi. En dicho orden de cosas, de la revisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZ/ RA 0097/2014, objeto de la presente impugnación, se evidencia que la misma claramente refiere en su punto de Fundamento Técnico Jurídico, que en función a la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2125/2013 de 28 de noviembre de 2013, le corresponde pronunciarse sobre las cuestiones planteadas y valorar la documentación presentada por el Sujeto Pasivo, evidenciándose efectivamente un pronunciamiento respecto a los aspectos anotados, en cuyo contexto, se advierte que es previsible que la misma no se exprese en torno a argumentos que no fueron invocados a momento del planteamiento del Recurso de Alzada, de donde se evidencia que contrariamente a lo afirmado por el Sujeto Pasivo, sí existe pronunciamiento en relación a los argumentos de Alzada. vii. En cuanto al memorial de 10 de febrero de 2014, al que se hace referencia en el Recurso Jerárquico, en sentido que los argumentos expuestos, no hubieran sido considerados; es pertinente señalar que, de la lectura del mismo, se advierte en su contenido una exposición de agravios, toda vez, que expresamente pide que se tengan presentes los fundamentos para determinar la nulidad de la Resolución Administrativa AN-SCRZISPCCR-RA-1 13/2013 de 21 de mayo de 2013, al efecto, debe considerarse que dicho petitorio fue presentado y expuesto el 13 de febrero de 2014 (fs. 308-310 c.2 del expediente); es decir, luego de haberse emitido la Primera Resolución de Recurso de Alzada y ser anulada la misma con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2125/2013 de 28 de noviembre de 2013, a la que se refirió en el punto precedente; en este sentido, se tiene que dichos agravios señalados a manera de fundamentación, no están contenidos en el memorial de recurso de alzada; toda vez, que es evidente que se introducen nuevos elementos que obviamente no fueron considerados en las primeras Resoluciones de Alzada y Jerárquica, emitidas en instancia recursiva, resultando a todas luces incongruente mencionado petitorio, en función al planteamiento primigenio; máxime interposición del Recurso de Alzada, Humberto Paz Núñez, pide se declarando la revocatoria total de la resolución administrativa emitida Administración Aduanera, y no así como se expone en el precitado memorial, no es de planteamiento del Recurso de Alzada, donde diametralmente conduce petitorio a la nulidad de la misma, consiguientemente, bajo el principio congruencia, considerando además, que tales argumentos invocados no fueron conocimiento de la Administración Aduanera a momento de la presentación Recurso de Alzada, y por consiguiente no tuvo posibilidad de referirse respecto ellos, no resultan ser evidentes los aspectos argumentados por el Sujeto Pasivo...".

c) En conclusión al interponerse el memorial de 10 de febrero de 2014, luego de haberse anulado la Resolución de Recurso de Alzada ARITSCZIRA 0689/2013 de 9 de septiembre de 2013, no se podía resolver los aspectos planteados porque en la legislación tributaria no existe mejora, modificación del recurso de alzada o introducción de nuevas pretensiones impugnatorias luego de presentado éste y posteriormente cuando se interpuso el recurso jerárquico por el contribuyente Humberto Paz Núñez de fs. 336 a 343 del Anexo 2 de Antecedentes Administrativos de fs. 201 a 408, al no señalarse expresamente que eran nuevas pretensiones impugnatorias del recurso jerárquico y solo señalar que no se había pronunciado sobre el fondo del memorial de 10 de febrero de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria no lo considero como una nueva pretensión impugnatoria y en la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014 específicamente se señala que estos no fueron atendidos porque no estaban contenidos en el memorial de Recurso de Alzada interpuesto antes de la anulación del recurso de alzada, errores en la interposición del recurso jerárquico que no pueden ser subsanados vía proceso contencioso administrativo y que son imputables al contribuyente.

d) Añadiendo a lo ya razonado, a pesar de que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución Recurso Jerárquico AGITRJ 0721/2014 de 12 de mayo de 2014, indica que no se pronunciara sobre el memorial presentado el 10 de febrero de 2014, en el punto

IV.3.2 titulado "De la inexistencia del fundamento de hecho y de derecho de la Resolución del Recurso de Alzada y del establecimiento de la verdad material, que hacen a su nulidad", resuelve lo impugnado en el citado memorial, por lo que la parte demandante no puede argumentar que no se resolvió las pretensiones impugnatoria señaladas en el memorial de 10 de febrero de 2014.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y 6 de la L. N° 620, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 49 y subsanación de demanda de fs. 59 a 63, interpuesta por Humberto Paz Núñez representado por Jaime Javier Flores Aguayo contra la Autoridad General de impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0721/2014 de 12 de mayo del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Rita Susana Nava Durán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



664

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 70 a 75 vta. en la que la Gerencia Distrital Santa Cruz-II del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGITRJ-RJ 0660/2014 de 28 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 116 a 122, la réplica de fs. 145 a 146 vta., dúplica de fs. 153 y 154, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

La Administración Tributaria señala que mediante Orden de Verificación N° 00120VI07738, notificada el 12 de junio de 2012 al contribuyente Administradora de Condominios SRL., dio inicio a la verificación del crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en el anexo, correspondiente a los periodos fiscales de enero y marzo de 2010, girándose la Vista de Cargo N° 29-0000185-13 de 11 de junio, que estableció de manera preliminar la liquidación previa del tributo adeudado. Añade que habiendo sido evaluados los descargos presentados por el contribuyente y que no fueron suficientes para desvirtuar los cargos establecidos, se emitió la R.D. N°17-0001249-13 de 25 de septiembre, en la cual se determinó la obligación impositiva del contribuyente por un monto total de UFVs 19.653, 53 equivalente a Bs 36.673, 28; que incluye tributo omitido actualizado del IVA, intereses, multa por la contravención tributaria de omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Continúa señalando que el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0051/2014, de 3 de febrero, que resolvió confirmar la resolución determinativa, razón por la cual, interpuso recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0660/2014 de 28 de abril, que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en consecuencia dejó sin efecto la deuda tributaria, manteniendo firma y subsistente la multa de UFV 6.000.- por incumplimiento a deberes formales.

1.- Argumenta que la AGIT, ha realizado una incorrecta valoración de los descargos presentados por el contribuyente, al haber considerado que los comprobantes de egreso y los libros contables: Diario y mayor, presentados junto con el memorial de descargo a la Vista de Cargo, cuentan con las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., constituyéndose en elementos probatorios que debieron ser tomados en cuenta, y que el recurrente cumplió con los tres requisitos establecidos para el beneficio del crédito fiscal, ya que cuenta con facturas originales, las compras se vinculan con la actividad gravada del sujeto pasivo y respaldó sus actividades mediante libros diario y mayor, comprobantes de egreso, inventarios y otros documentos contables, razonamiento que empleó la Autoridad General de Impugnación Tributaria para revocar parcialmente la resolución impugnada.

Al respecto, la entidad demandante alega que conforme a los numerales 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), los sujetos pasivos tienen la obligación de respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, asimismo, tienen la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; seguidamente, transcribe parte del A.S. N° 293/2013 de 5 de junio, respecto a la realización efectiva de la transacción. Con relación a la observación con Código 1), indica que para que el contribuyente se beneficie con crédito fiscal, debió presentar la documentación contable obligado a llevar por disposición de los arts. 36 y 37 del Cód. Com. con relación al art. 40 y 44 del mismo cuerpo legal, y toda otra documentación que demuestre de manera fehaciente e indubitable que las transacciones contenidas en las facturas observadas fueron realizadas efectivamente, y que si bien el contribuyente acompañó documentación contable, esa documentación contiene las siguientes observaciones: a) El Comprobante de Egreso y Recibos de pago; como documentos contable encargados de mantener el registro de todos los gastos que se realizan en un negocio, debe contener como datos mínimos, el No. del documento, fecha, importe, concepto y las partes intervinientes con la identificación y firma del emisor y receptor de los importes detallados o las personas intervinientes; sin embargo los recibos de pago que presentó el sujeto pasivo no consignan el nombre y la firma de las personas que intervienen, mientras que los comprobantes de egreso solo consignan rúbricas, sin especificar a las personas que intervienen; b) Libros contables; el libro diario y el libro mayor, en el primero se anotan las transacciones a través de asientos contables y en el segundo que recibe los pases del libro diario, es en el que se llevan las cuentas clasificándolas en una página o folio; asimismo el art. 44 del Cód. Com. señala que en el libro diario se debe registrar día por día las operaciones de la empresa, con una glosa clara y precisa de tales operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden; sin embargo los mencionados libros no cuentan con la identificación de las personas que elaboran los mismos conforme establece la citada norma; por lo que sostiene que la AGIT realizó una

incorrecta apreciación de los documentos contables señalados precedentemente. Respecto al deber de los contribuyentes de respaldar sus actividades y operaciones gravadas, transcribe la parte pertinente del A.S. N° 187/2012 de 18 de julio.

Refiere que las salidas de inventario que el contribuyente presentó como descargo cuentan con los sellos de recibido por varios condominios, como si los insumos y material de escritorio hubieran sido recibidos, sin embargo estos condominios informaron durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos antes mencionados, toda vez que el contribuyente no realiza tales compras a favor de los condominios, por lo que afirma que la documentación referente a la "Salida de Inventario", carece de veracidad para ser considerada como prueba de la efectiva realización de las transacciones observadas.

2.-Manifiesta que durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizaron actividad comercial alguna; sin embargo la AGIT concluyó que "Si bien la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de investigación, realizó la verificación de domicilios y actividades, de los proveedores observados, se evidencia según las actas emitidas, que no verificó los domicilios fiscales ni las actividades relacionadas a la emisión de las facturas observadas; en consecuencia, las actas no cumplieron su propósito, más aún cuando el mismo proveedor presenta notas que certifican el hecho generado y la emisión de la correspondiente nota fiscal, por lo que según lo dispuesto en el art. 77-III de la L. N° 2492 (CTB), estas actas no constituyen un medio de prueba". Apunta que con relación a la observación con Código 2), se realizaron las respectivas verificaciones al domicilio y la actividad económica de los proveedores Jaime Justiniano Salazar y María del Carmen Montaña de Alvarado, labrándose las actas de verificación en presencia del testigo de actuación. Respecto al primero, tiene domicilio registrado en el padrón de contribuyentes en calle Jerusalén N° 5, según los vecinos, desconocen al contribuyente y nunca existió tal actividad en dicha calle, y respecto a la segunda, con domicilio registrado en Av. Roca y Coronado N° 180, no existe el señalado número, y según el detalle de dirección descriptiva del padrón de contribuyentes, sólo está el taller de mecánica Eduardo, donde se entrevistó al Sr. Maclovio Ticona, quien afirmó desconocer el domicilio y actividad de la nombrada, así como el paradero de dicha contribuyente; por lo que sostiene que invalidó correctamente las notas fiscales, en razón de haberse incumplido lo establecido en el num. 5) del art. 70 de la L. N° 2492, es decir, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere que le correspondan, sumado a que el contribuyente no demostró que los proveedores realicen actividad comercial alguna conforme establece el art. 20 del Cód. Com., el cual prevé que una persona ejerce el comercio, cuando tiene establecimiento local de comercio abierto al público.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0660/2014 de 28 de abril, y en definitiva se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-0001249-13.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 29 de diciembre de 2014, cursante de fs. 116 a 122, señalando que el art. 44 del Cód. Com. se refiere específicamente al registro en los libros diario y mayor, norma que si bien prevé que el libro diario deberá indicar las personas que intervengan, se entiende que es un aspecto de forma, tomando en cuenta el art. 43 del mismo cuerpo legal que establece las causas por las cuales los libros carecen de valor, refiriéndose a la infracción a los arts. 41 y 42 de misma normativa, referidos a la expresión de los asientos contables la , mismos que deben estar expresados en moneda nacional y en idioma castellano y a las prohibiciones de los libros de contabilidad, respectivamente, por lo que esa instancia verificó que las transacciones correspondientes a las facturas observadas, fueron debidamente registradas en los comprobantes de egreso y en los libros diario y mayor.

Por otro lado, señala que de la revisión de los documentos denominados "salidas de inventario", ha verificado que el recurrente registró la salida de diversos insumos de computación y material de escritorio, a sus dependencias administrativas y a los diferentes condominios que administra, los mismos que tienen la respectiva firma y sello de conformidad de quien recibe. Asimismo, aduce que de acuerdo al reporte del Padrón de Contribuyentes, el recurrente tiene como actividad de servicios "Actividades inmobiliarias realizadas a cambio de una retribución o por contratación (...)"; ante la vista de cargo, el recurrente expresó que su actividad es la Administración de diferentes condominios y aclaró que durante la gestión 2010, entregaba los productos comprados a los diferentes condominios, según las notas de salidas de inventarios, evidenciándose la conformidad en la recepción con la firma y el sello correspondiente.

Agregó que respecto a la presentación del detalle del inventario al 31 de diciembre de 2010, aclara que si bien la administración tributaria, inició el proceso de determinación como una verificación amparada en los arts. 29-c) y 32 del D.S. N° 27310 (RCTB), en la modalidad verificación interna, por facturas observadas enero y marzo 2010, cuyos proveedores no tiene ni domicilio conocido; en el ejercicio de sus facultades y con el objetivo de conocer la verdad material, mediante nota requirió a la empresa contribuyente, la presentación de documentación complementaria, correspondiente a todos los periodos fiscales de la gestión 2010, modificando el alcance de la orden de verificación notificada inicialmente y desvirtuando la naturaleza de control puntual, sin considerar que las entradas y salidas de inventario son documentos suficientes para respaldar una transacción; en consecuencia no correspondía que la ARIT respalde la falta del documento "detalle de Inventario y Mercadería al 31 de diciembre de 2010" para contrastar con saldos expresados en el Libro Mayor.

En relación a la carga de la prueba, señaló que el contribuyente en etapa de descargos a la vista de cargo presentó documentación contable, como medios probatorios de pago, los mismos que respaldan la efectiva realización de la transacción, tomando en cuenta que los pagos los realizó en efectivo, no correspondiendo la presentación de transferencias bancarias.

Señaló también, que de la compulsas de los antecedentes administrativos se verificó que la administración tributaria solicitó a los clientes del recurrente información relacionada con los contratos de la gestión 2010, notas de entrega y recepción de insumos, comprobantes de pago por servicios prestados y facturas; los clientes respondieron que no cuentan con dichos documentos, ya que la Administradora de

Condominios SRL, cumplió con la prestación de servicios con sus propios insumos y personal. Concluye señalando que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

#### II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0660/2014 de 28 de abril.

#### III. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada, la entidad demandante la acusa de haber realizado una incorrecta valoración de los descargos (documentos contables) presentados por el contribuyente, y haber validado las notas fiscales presentadas por el contribuyente que en su criterio no demostró la procedencia y cuantía de los créditos impositivos conforme establece el num. 5) del art. 70 de la L. N° 2492 (CTB), y tampoco hubiese demostrado que los proveedores observados realicen actividad comercial como establece el art. 20 del Código de Comercio.

#### IV. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. La Administración Tributaria, el 12 de junio de 2012, notificó a Villarroel Arrien Karlo Dante, representante del contribuyente, con la Orden de Verificación N° 00120VI07738 a objeto de comunicar la verificación del IVA de los periodos fiscales enero y marzo de 2010, correspondiente al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas detalladas en el anexo; habiendo requerido la presentación de los siguientes documentos: Declaraciones juradas del IVA, libros de compras de los periodos observados, medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso para verificar las transacciones que respalden las facturas observadas (fs. 2-3 del anexo 2 de antecedentes administrativos).

2. Ante la solicitud de ampliación de plazo para presentar documentación requerida la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-0000794-12 le concedió 3 días hábiles, por lo que el 26 de junio de 2012, la administración tributaria mediante acta recepcionó documentación consistente en: Declaraciones Juradas del IVA (F-200), hojas de facturas de compras, recibos, hojas de Libro de compras (fs. 41-42 del anexo 2); y el 2 de octubre del mismo año, el contribuyente mediante nota presentó descargos consistentes en fotocopias legalizadas de las facturas observadas (fs. 12-30, anexo 2).

3. El 20 de mayo de 2013, la administración tributaria, solicitó documentación adicional consistente en: Libros diarios donde participen las cuentas de las facturas observadas; mayores de caja donde participen las cuentas de las facturas observadas; comprobantes de egreso, recibos oficiales de caja, cheque; extractos bancarios de los periodos observados; documentación que respalden las compras señaladas, como ser: solicitud de compra, cotizaciones, proformas, recibos, notas de entrega, notas de recepción, notas de ingreso y salida de almacén, ordenes de trabajo; detalle de inventario de mercadería y materiales al 31 de diciembre de 2010; contrato con proveedores por suministro de materiales y/o prestación de servicios; contratos de servicios prestados de la gestión 2010, planillas de compras de materiales de las obras de construcción adjudicadas de la gestión 2010; medios fehacientes de pago; estados financieros de la gestión 2010 y documentación contable y financiera que respalden las transacciones realizadas, respecto a las facturas que detallan, otorgándoles el plazo de 2 días hábiles para su presentación (fs. 31 a 36, anexo 2). El 21 de mayo de 2013, el contribuyente solicitó ampliación de plazo de 12 días hábiles, otorgándosele 1 día hábil, conforme consta en el proveído N° 24-0000685-13 de 29 de mayo (fs. 38 a 69 anexo 2).

4. El 6 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 65313, 65317 y 65318, la primera, por la no presentación de toda la documentación requerida, sancionándolo con una multa de 3.000 UFV, y la segunda y tercera, por incumplimiento al deber formal de registro en libros de compras y ventas IVA, por periodo los periodos fiscales enero y marzo de 2010, imponiéndole la multa de 1.500 UFV por cada periodo, según el subnumeral 3.2 numeral 3 del anexo A), de la RND 10-0037-07 (fs. 117 a 119 del anexo 2).

5. El Informe CITE: SIN/GDSCZ/DF/VI/INF/01520/2013 de 11 de junio, concluye que el contribuyente se benefició indebidamente con crédito fiscal según las notas detalladas en la Orden de Verificación N° 00120VI07738, las mismas que no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, estableciendo una deuda tributaria de 19.502,58 UFV equivalente a Bs 35.876,95.-, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 120 a 126, anexo 2)

6. El 11 de junio de 2013, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-0000185-13, la cual ratificó los reparos establecidos en el Informe citado precedentemente, otorgando el plazo de 30 días para presentar descargos o pague la deuda determinada (fs. 134 a 145 del anexo 2).

7. El 26 de julio de 2013, el contribuyente presentó documentación de descargos a la vista de cargo, adjuntando documentación contable, la cual fue recepcionada por la Administración Tributaria conforme consta de fs. 146 a 150 del anexo 2. En la misma fecha, Jaime Justiniano Salazar, presentó nota, en la cual certifica haber emitido las notas fiscales observadas (fs. 106 a 107 del anexo 2).

8. La Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones N° CITE: SIN/GDSCZ/DF/VI/INF/4146/2013, el cual señala que los descargos presentados no desvirtúan los reparos de la vista de cargo (fs. 632 y a 642 del anexo 2).

9. El 1 de octubre de 2013, la Administración Tributaria, notificó por cédula al sujeto pasivo con la R.D. N° 17- 0001249-13 de 25 de septiembre, que estableció como adeudo a favor del fisco la suma de 19.653,53 UFV, equivalente a Bs 36.673,28.-, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales (fs. 645 a 673 del anexo 2).

10. La Administradora de Condominios SRL., planteó recurso de alzada, resuelto con Resolución ARIT-SCZ/RA 0051/2014 de 3 de febrero, que confirma la R.D. N° 17-0001249-13 de 25 de septiembre (fs. 83 a 98 del anexo 1).

11. Planteado el recurso jerárquico por el sujeto pasivo, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0660/2014 de 28 de abril, con la cual resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, en consecuencia dejó sin efecto la deuda tributaria de 13.653, 53 UFV equivalente a Bs 25,477, 34; establecida en la resolución determinativa, manteniendo firme y subsistente la multa de 6.000 UFV, por incumplimiento a deberes formales, debido a que el recurrente no presentó recurso jerárquico por este concepto (fs. 159 a 172 del anexo 1).

12. Así se inició el presente proceso contencioso administrativo interpuesto por la administración tributaria que fue tramitado como ordinario de puro derecho, habiendo sido notificado al tercero interesado conforme consta en la diligencia de fs. 109.

13. Presentada la réplica de fs. 145 a 146 vta. y la dúplica de fs. 153 a 154, siendo el estado de la causa, se decretó autos para sentencia, por providencia de fs. 155.

#### V. Análisis de la problemática planteada.

Con carácter previo, corresponde puntualizar que la demanda contencioso-administrativa planteada por la administración tributaria, deviene como consecuencia de la revocatoria parcial de la resolución de alzada dispuesta en la resolución de recurso jerárquico impugnada, con respecto a las Facturas 1587, 1598 y 1660, periodo enero/2010, del proveedor Jaime Justiniano Salazar, y 251, 255 y 265 correspondientes al periodo marzo/2010 de la proveedora María del Carmen Montaña de Alvarado, resolución que determinó que los comprobantes de egreso y los libros diarios y mayor presentados por el contribuyente junto con el memorial de descargo a la vista de cargo, cumplen con las formalidades establecidas en los arts. 40 y 44 del Cód. Com., asimismo, determinó que si bien la administración tributaria en el ejercicio de sus facultades de investigación, realizó la verificación de domicilios y actividades, de los proveedores observados, se evidenció en las actas emitidas, que no verificó los domicilios fiscales ni las actividades relacionadas a la emisión de las facturas observadas, en consecuencia determinó que las actas no cumplieron su propósito y no constituyen un medio de prueba según lo dispuesto por el art. 77-III de la L. N° 2492, en consecuencia dejó sin efecto la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa, manteniendo firme y subsistente la multa de 6.000 UFV por incumplimiento a los deberes formales, por cuanto el recurrente no presentó recurso jerárquico por este concepto.

Que analizados los hechos acaecidos en sede administrativa, se tiene que la administración tributaria observó que en los recibos presentados por el contribuyente no se encuentran consignados los nombres ni las firma de las personas que intervienen, mientras que los comprobantes de egreso solo consignan rúbricas, sin identificar a las personas; por otra parte, que los libros diario y mayor, no cuentan con la identificación de las personas que elaboraron los mismos, asimismo, que las salidas de inventario que el contribuyente presentó como descargo cuentan con los sellos de recibido por varios condominios, sin embargo, estos condominios informaron durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos antes mencionados, por lo cual afirma que la documentación referente a la "Salida de Inventario", carece de veracidad para ser considerada como prueba de la efectiva realización de las transacciones observadas, y que además hubiese constatado que los proveedores del contribuyente no realizaron actividad comercial alguna.

Por otra parte, también se evidencia que la resolución determinativa emitida por la administración tributaria fue confirmada por la resolución de recurso de alzada, la cual a su vez fue revocada parcialmente por resolución de recurso jerárquico, por consiguiente validó el crédito fiscal de las facturas observadas.

Que el art. 36 del Cód. Com. señala que todo comerciante está en la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza, importancia y organización de la empresa, sobre una base uniforme que permita demostración la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización. Seguidamente el art. 37, señala las clases de libros que el comerciante debe llevar obligatoriamente, consistentes en: diario, mayor y de inventarios y Balances, salvo que por ley se exijan específicamente otros.

En ese orden, el art. 40 del Cód. Com. establece la forma de presentación de los libros que obligatoriamente todo comerciante debe llevar, los cuales deben estar encuadrados y foliados, a fin de que el notario de fe pública antes de su utilización, incluya, en el primer folio de cada uno, acta sobre la aplicación que se le dará, con indicación del nombre de aquél a quien pertenezca, el número de folios que contenga, fechada y firmada por el notario, cuyas hojas deberán estar selladas por la respectiva notaría.

Por otra parte, el art. 44 del Cód. Com., estipula que en el libro diario se registrarán día a día y en orden progresivo las operaciones realizadas por la empresa, sus importes, con indicación de las personas que intervengan y los documentos que las respalden. A su vez, el art. 43 del citado cuerpo legal, señala que carecen de todo valor probatorio los libros que contengan las irregularidades señaladas en los arts. 41 y 42 del mismo cuerpo legal, referidas a que los asientos contables deben ser efectuados en idioma castellano, expresando sus valores en moneda nacional y las prohibiciones de alterar el orden progresivo de fechas de las operaciones, dejar espacios en blanco, hacer interlineaciones o superposiciones, efectuar raspaduras, tachaduras o enmiendas, arrancar hojas, alterar el orden de foliación.

En ese contexto, se tiene que verificado el libro diario presentado por el contribuyente, cumple las formalidades establecidas en el art. 40 del Cód. Com., es decir, cuenta con la intervención de notario de fe pública, contiene el acta de apertura en el primer folio y la aplicación que se le dará, indica que el libro corresponde a la Administradora de Condominios SRL, se encuentra fechada y firmada por el notario de fe pública, las hojas consignan el sello de la respectiva notaría; lo propio ocurre con el libro mayor, sin que un aspecto de forma como el no consignar en los documentos contables los nombres de las personas que intervienen, pueda ser motivo de invalidez y carezcan de valor probatorio en el marco de los citados arts. 41 y 42 del Cód. Com., los cuales establecen las causas por las cuales los comprobantes y libros carecerían de valor probatorio, entre las que no se encuentra el aspecto de forma señalado precedentemente, de ahí que los comprobantes de egreso y los libros diario y mayor, cumplen con lo dispuesto por el art. 44 del Cód. Com. y se constituyen en elementos probatorios,

evidenciándose que las transacciones respecto a las facturas observadas fueron registradas en orden progresivo en los documentos contables, los comprobantes de egreso registran el concepto de pago conforme se evidencia de fs. 161 a 227 de antecedentes administrativos, más aún si en los Estados Financieros, que resumen toda la información contable, están debidamente identificadas las personas que intervienen en su elaboración (306 y siguientes de los antecedentes administrativos).

Respecto al argumento de la entidad demandante en sentido que los condominios informaron durante el proceso de verificación, que no recibieron los insumos antes mencionados, se tiene que de fs. 388 a 496 de antecedentes administrativos cursan comprobantes de las salidas de inventarios, en los cuales se evidencia que el sujeto pasivo registró la salida de insumos de computación y material de escritorio con destino a los condominios que administra así como a sus oficinas administrativas, sin que conste que el contribuyente hubiese señalado que dichos insumos fueran comprados para entregar a sus clientes, quienes aclararon que si bien el contribuyente no realiza tales compras a favor de los condominios, empero, cumple con la prestación de servicios utilizando sus propios insumos y personal, en razón a que la actividad de la empresa es la administración de condominios.

En cuanto al argumento de la entidad demandante que durante el proceso de verificación se demostró que los proveedores del contribuyente no realizaron actividad comercial alguna, ya que efectuadas las respectivas verificaciones evidenciaron que no tienen actividad ni domicilio conocido, sumado al hecho que el contribuyente no demostró que los proveedores realicen actividad comercial alguna conforme establece el art. 20 del Código de Comercio; motivo por el cual invalidaron las notas fiscales al haber incumplido lo establecido en el num. 5) del art. 70 de la L. N° 2492, es decir, no demostraron la procedencia y cuantía de los créditos impositivos, al respecto, corresponde puntualizar que revisados los antecedentes se tiene que la administración tributaria no consideró que el proveedor Jaime Justiniano Salazar registró dos sucursales en el padrón, que las facturas observadas (fs. 45, 47 y 49 de antecedentes administrativos) consignan como proveedor a Jaime Justiniano Salazar, el nombre comercial "Import-Norte importación y ventas", domicilio que no fue verificado, sino solo el domicilio de la casa matriz y después de tres años de la emisión de la factura, lo propio ocurrió respecto a la proveedora María del Carmen Montaña de Alvarado en cuanto a las facturas que cursan de fs. 60, 62 y 64 de antecedentes administrativos, las cuales consignan como nombre comercial "Librería y Papelería Montaña", por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria concluyó correctamente que la Administración Tributaria verificó sólo el domicilio de la casa matriz y no de las sucursales respecto a las actividades secundarias, conforme se evidencia del Acta de verificación (57 y 71), cursando además, a fs. 305 de antecedentes, la nota presentada al SIN por el proveedor Jaime Justiniano Salazar, en la cual certifica la emisión y forma de pago de las facturas 1587, 1598 y 1660, a su cliente Administradora de Condominios SRL., asimismo, que los bienes detallados en las mismas fueron entregados en su totalidad al beneficiario de las facturas.

Al margen de lo anotado, es necesario aclarar que el contribuyente conforme dispone el art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70 de la norma citada, por consiguiente no es cierta la acusación de vulneración de la normativa invocada por la entidad demandante.

Por consiguiente, se concluye que las notas fiscales observadas han sido respaldadas por documentación contable que permite demostrar la efectiva realización de la transacción, habiendo el sujeto pasivo cumplido con la exigencia requerida por la normativa tributaria, es decir, que la transacción esté respaldada con la factura original, se encuentre vinculada con la actividad gravada, y que haya sido efectivamente realizada, requisitos que fueron observados por el contribuyente conforme a los numerales 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib., por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber revocado parcialmente la resolución de alzada, actuó correctamente.

En consecuencia, corresponde desestimar la pretensión de la entidad demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosoadministrativa de fs. 70 a 75 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales. Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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





665

**Gerencia Grandes Contribuyentes de Santa Cruz  
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria  
Contencioso Administrativo  
Distrito: Santa Cruz.**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Gerencia Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 127 a 137, en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0738/14 emitida el 12 de mayo de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 162 a 165 vta., réplica de fs. 204 a 206 vta., dúplica de fs. 211 a 212, apersonamiento y contestación de fs. 237 a 239 vta., presentada por el representante legal de Productos para la Agricultura AGRICHEM SA en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

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

La administración tributaria demandante señaló que notificada contra resolución jerárquica que determinó anular obrados con reposición hasta la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013 inclusive, plantea la presente demanda por ser lesiva a sus intereses.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

Bajo el epígrafe "sobre los supuestos vicios en etapa administrativa" señaló que sobre el procedimiento de fiscalización señalado por el art. 104 del C.T.B., la administración tributaria ha cumplido como puede evidenciarse de una simple revisión de los antecedentes administrativos por lo que no existió ninguna vulneración del derecho y el debido proceso.

Apuntó que el art. 35-1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable supletoriamente, no permite declarar la nulidad de un acto a actuación administrativa tributaria si la misma no se encuentra expresamente formulada por la ley, lo cual implica un reconocimiento al principio de especificidad o taxatividad, en ese sentido, la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha determinado erróneamente y de manera totalmente discrecional una nulidad inexistente porque la vista de cargo fue dictada por autoridad competente; determina claramente el objeto posible, porque establece el resultado del proceso de determinación correspondiente a la Orden de Verificación N° 29/0000212/13, emitida para la verificación de los hechos y elementos específicos con el IVA e IT de la gestión 2009, en ese sentido, mal podría afirmarse que no se contemplan los hechos y actos verificados.

Continuó señalando que se ha cumplido con el procedimiento a momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, el mismo que de la simple revisión de antecedentes se aprecia que la administración tributaria no ha realizado actuaciones ilegales, además que cumplió y aplicó objetivamente la normativa, siguió los procedimientos de fiscalización, atendió todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valoró todos los descargos presentados como pruebas e hizo conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondiese, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, prueba del buen actuar de la administración tributaria se aceptó y se tuvo por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Fiscalización Externa N° 00120FE00004, por lo que se tiene de los hechos acontecidos que todos los derechos y garantías del contribuyente han sido respetados debidamente.

Transcribiendo los arts. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 96 del C.T.B., apuntó que la AGIT ha declarado erróneamente una nulidad inexistente toda vez que la Vista de Cargo N° 29/00002/12 cumple a cabalidad los requisitos formales señalados por los arts. 96 del C.T.B. y también cumple los requisitos señalados por el D.S. N° 27310 y la resolución normativa de directorio atinente al cao, por lo que resulta evidente que no corresponde anularla porque expresa con claridad los hechos y fundamentos por lo que se realizó la valoración respectiva a la documentación presentada de modo que no corresponden los argumentos expuestos por la AGIT.

Bajo el epígrafe "De los supuestos vicios de nulidad en el proceso de determinación" y glosando los argumentos de la AGIT expuestos en la pág. 43 de la resolución jerárquica y en qué consiste el debido proceso, indicó que de la revisión y lectura del acto objetado por la autoridad demandada, se evidencia que cumple con los requisitos legales establecidos en toda la normativa pertinente pues valoró los hechos y actos y además que se fundamentaron los reparos realizados por la administración tributaria en los que encuentra sustento la R.D. N° 17/00563/13 de 4 de octubre de 2013 y a ese efecto, la misma resolución incluso remite al análisis y valoración técnica plasmados en el Informe

de Conclusiones SIN/GGSCZ/ DF/VE/INF/0107/2013 y como se puede evidenciar, la resolución determinativa con el informe contienen todos los elementos y requisitos necesarios para dar legalidad al acto administrativo tales como, haberse sometido a una revisión, valorado las pruebas, sustentado en disposiciones jurídicas aplicables y haberse sustanciado un proceso justo y equitativo en el que el contribuyente ejerció su derecho a la defensa al interponer el recurso de alzada en el tiempo oportuno; además tanto la Vista de Cargo N° 29/0000121/13 como la resolución determinativa contienen la fundamentación y valoración de la documentación y aspectos solicitados por el recurrente. Acto seguido transcribió la vista de cargo y señaló que el contribuyente fiscalizado cometió los siguientes actos u omisiones: no presentó documentación contable financiera a la administración tributaria, no declaró el total de sus importaciones en la gestión 2009, no comunicó la existencia de ningún almacén o depósito al Servicio de Impuestos Nacionales y presentó sus Estados Financieros de la gestión 2009 sin respaldo documental.

Señaló que realizó el correcto procedimiento de determinación y además, la correcta valoración de su documentación puesto que su obligación era respaldar las actividades y operaciones gravadas toda vez que no presentó toda la documentación requerida.

### 1.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque en todas sus partes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0738/14 de 12 de mayo y se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17/00563/13.

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

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 13 de enero de 2014, que cursa de fs. 162 a 165, señalando que el 7 de mayo de 2012, Productos para la Agricultura AGRICHEM SA, según Acta de Recepción de Documentación, presentó Acta de Recepción de Documentación de 11 de febrero, Form. 605 N° 7033419334 de la gestión 2010, estados financieros de la gestión 2008, Form. 605 N° 546464 (gestión 2009); Form. 500 N° 8686155051 de la gestión 2009, Form. N° 200 de la gestión 2009 y Form. N° 400 de la misma gestión, inventario de mercadería al 31 de diciembre de 2008. Asimismo, el 8 de mayo de 2012, además de aclarar el siniestro suscitado solicitó se acumulen las pruebas que habría presentado en el proceso de investigación realizado en forma previa a la fiscalización. Aclaró que de acuerdo con el art. 104-1 del C.T.B., la administración tributaria puede ejercer su facultad de fiscalización que se inicia con la orden de fiscalización y no así desde el 1 de febrero de 2011, tiempo durante el cual se efectuó el proceso de investigación.

Asimismo, la administración tributaria emitió el informe final que si bien pone de manifiesto que previamente se habría realizado un proceso de investigación a raíz del requerimiento fiscal presentado el 20 de enero de 2011, detallando la documentación solicitada y la documentación presentada por el sujeto pasivo, en cuanto al siniestro de incendio suscitado en la gestión 2009 señala que si bien el sujeto pasivo comunicó tal hecho el 2 de diciembre de 2009, al no estar registrada la dirección de tal depósito ante la administración tributaria, dicho suceso carece de sustento legal el cual además, fue comunicado casi un mes después incumpliendo el art. 23 del D.S. N° 24051 referente al IUE, sin detallar los bienes afectados con especificación de las cantidades, unidades de medida y costos unitarios según documentos y registros contables concluyendo que no corresponde valorar la misma; sin embargo, la entidad demandante, se limitó a considerar la documentación presentada por el Ministerio Público como ser las pólizas de importación y si bien cita la documentación requerida y la documentación presentada por el sujeto pasivo no valoró tales pruebas y más cuando en el caso del incendio fue la administración tributaria quien solicitó la presentación de un informe detallado de las cantidades, precios u otros datos de la mercadería que habría sido alcanzada por el siniestro lo que determinó que el sujeto pasivo habría presentado un Cuadro de Detalle de la Mercadería en Almacén a momento del siniestro entre otros documentos que debieron ser valorados por el ente fiscal.

En ese entendido el art. 23 del D.S. N° 24051 establece los requisitos que se debe cumplir en casos fortuitos, en el caso de los gastos deducibles en el IUE, empero no tiene repercusión respecto al IVA y el IT, para los cuales la administración tributaria tendría que valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo respecto al incendio. Aclaró que el señalar que el depósito siniestrado no se encontraba registrado en la entidad fiscal, no es justificativo para no valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo y en su caso, adjuntar al expediente toda la información con la que cuenta el fisco respecto al contribuyente y/o la que pueda obtener de terceros a efectos de contar con mayores elementos para determinar la deuda tributaria en forma cierta en aplicación del art. 95 del C.T.B., y de esa forma establecer la verdad material en cuanto a los movimientos e ingresos del contribuyente en la gestión 2009, puesto que la falta de registro o cambio de un domicilio implica una contravención más no el desconocimiento de prueba puesto que correspondía a la administración tributaria la carga de la prueba, por lo que la vista de cargo no contiene todos los hechos, datos y/o elementos obtenidos como resultado de la investigación y de ese modo carece de los elementos que fundamenten la resolución determinativa, de modo que incumple los requisitos señalados por el art. 96-II del C.T.B., y 18 del D.S. N° 27310 (R.C.T.B.) y es nula.

Citó como doctrina tributaria a la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0270/06 y como jurisprudencia a la S.C. N° 0287/2003-R de 11 de marzo.

### II.1.- Petitorio.

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

### III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 237 a 239 vta., se apersonó al proceso el representante legal de Productos para la Agricultura "AGRICHEM" y señaló que conforme a lo resuelto en la instancia jerárquica se debió demandar la nulidad de la resolución jerárquica por haberse valorado a criterio del demandante en forma errónea las nulidades; sin embargo, se solicitó la revocatoria del acto administrativo-

tributario emitido por la AGIT y se mantenga firme la R.D. N° 17/00563/13, por lo que pidió se tome en cuenta que se trata de una demanda mal planteada en su petitorio.

Agregó que en la demanda, en cuanto a las nulidades, específicamente en las págs. 3 a 8, se mencionan los supuestos vicios en la etapa administrativa pasando a analizar las razones por las que en criterio de la demandante, no procede la nulidad de la vista de cargo. En la resolución jerárquica se dispuso anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013 inclusive, para que la administración tributaria considere toda la prueba presentada por el sujeto pasivo como parte de los datos, elementos, hechos y valoraciones que sustenten la determinación de sus obligaciones impositivas. De ese modo, en esta vía, correspondía desvirtuar era precisamente dicha determinación; empero, no argumentó válidamente que consideró la prueba que fue presentada. Indicó que en la pág. 11 de la demanda, sobre la única consideración a las pruebas que presentó, la demandante se remitió al memorial presentado a la administración tributaria el 14 de diciembre de 2009, signado como NUIT N° 9814/2009 pretendiendo mostrar que sobre esas facturas en específico, recién se estaba informando de un incendio cuando el siniestro fue informado oportunamente y con el informe de bomberos correspondiente siendo que el aludido memorial únicamente era una complementación y recordatorio, falseando así la información cursante en el expediente. Es más, ni siquiera valora esa situación confesando la vulneración del debido proceso y el derecho a la presunción de inocencia.

Apuntó también que la entidad demandante efectuó una aseveración que debe tomarse en cuenta y que se refiere a que la administración tributaria abrió el procedimiento de fiscalización con base en un requerimiento fiscal en el que el Ministerio Público dispuso se realice el control, verificación, fiscalización e investigación impositiva a la empresa con relación al destino y uso de las mercaderías importadas y comercializadas en las gestiones 2008 y 2009. Dicha solicitud de investigación pedida por quien ocasionó el incendio a los efectos de evadir su responsabilidad penal y civil, fue archivada por disposición del juez cautelar, quedando cerrado el caso y sin base legal el requerimiento fiscal, de modo que la actuación de la administración tributaria fue oficiosa por cuanto no existe una apertura de investigación específica del fisco.

Añadió que como ya refirió en su memorial de objeción a la Orden de Verificación y Orden de Fiscalización Nos. 00120FE0004 y F-7504, respectivamente, presentado a la administración tributaria el 21 de agosto de 2009 y que tampoco fue considerado en su momento, el fisco mostró que el requerimiento fiscal que ordenó la fiscalización fue declarado nulo por defectos absolutos, pero sin embargo, habiéndose comunicado dicha situación, prosiguió con la misma bajo el argumento de que ya se había abierto el procedimiento fiscalizadorio.

Hizo notar que la vista de cargo fue notificada el 10 de julio de 2009 y la Resolución Determinativa el 4 de octubre de 2003; 2 años y 7 meses después de que la investigación penal que la originó se había archivado, aspecto que tampoco fue considerado.

Respecto "al objeto de fiscalización y lo que establece la demandante que se evalúe de los supuestos tributos omitidos" (sic), señaló que como se puede observar en la demanda, la misma mayormente se aboca a establecer cómo se determinaron los supuestos tributos omitidos, debido a las nulidades por haber sido tramitada incorrectamente, por lo que no son puntos de discusión en el presente proceso.

### III. 1.- Petitorio.

Concluyó solicitando se pronuncie sentencia declarando firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/14 de 12 de mayo.

### IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de anular la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la vista de cargo y ordenar que se considere toda la prueba presentada por el sujeto pasivo como parte de los datos, elementos, hechos y valoraciones que sustenten la determinación de las obligaciones impositivas en aplicación de los arts. 96-I del C.T.B., y 18 del D.S. N° 27310, porque considera que fue dispuesta sin que exista norma que así disponga y en razón de que cumplió con el procedimiento de fiscalización señalado por el art. 104 del C.T.B., la administración tributaria por lo que no existió ninguna vulneración del derecho a la defensa y el debido proceso toda vez que fue valorada la documentación presentada por el contribuyente, quien no presentó toda la documentación requerida.

Por su parte, la AGIT sostiene que dispuso la nulidad porque la administración tributaria se limitó a señalar que el depósito siniestrado no se encontraba registrado en la entidad fiscal, lo cual no es justificativo para no valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo y en su caso, adjuntar al expediente toda la información con la que cuenta el fisco respecto al contribuyente y/o la que pueda obtener de terceros a efectos de contar con mayores elementos para determinar la deuda tributaria en forma cierta en aplicación del art. 95 del C.T.B., y de esa forma establecer la verdad material en cuanto a los movimientos e ingresos del contribuyente en la gestión 2009, motivo por el cual la vista de cargo no contiene todos los hechos, datos y/o elementos obtenidos como resultado de la investigación y de ese modo carece de los elementos que fundamenten la resolución determinativa, de modo que incumple los requisitos señalados por el art. 96-II del C.T.B., y 18 del D.S. N° 27310 (R.C.T.B.) y es nula.

Finalmente, el tercero interesado solicitó se desestime la demanda porque fue incorrectamente planteada porque debió pedirse la nulidad de la resolución jerárquica por haberse valorado a criterio del demandante en forma errónea las nulidades; sin embargo, se solicitó la revocatoria del acto administrativo-tributario emitido por la AGIT y se mantenga firme la R.D. N° 17/00563/13. Pidió se tome en cuenta que la administración tributaria abrió el procedimiento de fiscalización con base en un requerimiento fiscal en el que el Ministerio Público dispuso se realice el control, verificación, fiscalización e investigación impositiva a la empresa con relación al destino y uso de las mercaderías importadas y comercializadas en las gestiones 2008 y 2009. Dicha solicitud de investigación pedida por quien ocasionó el incendio a los efectos de evadir su responsabilidad penal y civil, fue archivada por disposición del juez cautelar, quedando cerrado el caso y sin base legal el requerimiento fiscal, de modo que la actuación de la administración tributaria fue oficiosa por cuanto no existe una apertura de investigación específica del

fisco. También hizo notar que la vista de cargo fue notificada el 10 de julio de 2009 y la Resolución Determinativa el 4 de octubre de 2003; 2 años y 7 meses después de que la investigación penal que la originó se había archivado, aspecto que tampoco fue considerado.

Finalmente, apuntó que en la demanda, la administración tributaria se abocó a establecer cómo se determinaron los supuestos tributos omitidos aspecto que no es objeto de discusión en el presente proceso.

#### V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada, referida a la declarada nulidad de la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013 que de acuerdo a lo resuelto por la AGIT, no consideró toda la prueba presentada por el sujeto pasivo como parte de los datos, elementos, hechos y valoraciones que sustentan la determinación de sus obligaciones impositivas. En ese marco, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

1.- Conforme se hizo constar en el Informe SIN/GDSC/DF/FE/INF/3520/2011 emitido el 28 de octubre de 2011 por el Supervisor de Fiscalización y Verificación Externa II, la administración tributaria evaluó y analizó el requerimiento fiscal de 17 de enero de 2011 (fs. 9, c.5) y recomendó que se genere una orden de fiscalización externa modalidad parcial al contribuyente AGRICHEM S.A. sobre el IVA, IT e IUE de la gestión 2009 (fs.7, c.5).

Resulta relevante señalar que al requerimiento fiscal de fs. 9, se adjuntaron los documentos que cursan de fs. 10 a 163, cuya recepción fue acusada en el acta de entrega de documentación de fs. 2, c.5.

Con memoriales de fs. 167 presentado a la administración tributaria el 2 de diciembre de 2009 y de fs. 158 con cargo de recepción de 14 de diciembre de 2009, AGRICHEM hizo conocer que el 3 de noviembre de ese año, a raíz de un incendio en los almacenes de la empresa RIVEX Group, sufrió la pérdida total de su patrimonio debido a que el fuego también alcanzó el depósito de la empresa. Adjunto a la nota, se encuentra el Informe de 3 de noviembre de 2009, emitida por la Unidad Operativa de Bomberos de Santa Cruz, en el que se da cuenta del siniestro que alcanzó al área de almacenamiento del contribuyente, el cual fue originado por un corto circuito en cables conductores de energía eléctrica de fs. 166 (c.5) cursa un detalle de productos.

2.- El 1 de febrero de 2011, la administración tributaria con Nota SIN/GDSC/DF/FE/NOT/0145/2011, requirió documentación a la empresa AGRICHEN (fs. 210, c.6).

3.- En respuesta AGRICHEN presentó la Nota de 11 de febrero de 2011, haciendo conocer el siniestro sufrido y acompañó la documentación señalada en el punto 2 (fs. 213, c.6) y detallada en el acta de recepción de documentación de fs. 281.

4.- A fs. 285 del c.6, cursa la Nota SIN/GDSC/DF/FE/NOT/0264/2011 de 25 de febrero, con la que se requirió al contribuyente información y documentación, comunicación que fue respondida con Nota de 3 de marzo de 2011 que cursa de fs. 236-237 y adjuntando la documental que cursa de fs. 238 a 317 del mismo cuerpo 6 de antecedentes administrativos.

5.- La administración tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 00120FE00004 de 19 de abril de 2012, para la verificación de los hechos y/o elementos específicos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de la gestión 2009 (fs. 323, c.6). También solicitó a la empresa documentación de enero a diciembre de 2009 en original y fotocopia (fs. 328, c.6).

6.- En respuesta a la orden de fiscalización y requerimiento de documentación, el contribuyente con Nota de 8 de mayo de 2012, presentada en la misma fecha, reiteró el incendio que sufrió la empresa en sus instalaciones, recordó la documentación entregada al fisco y solicitó expresamente la acumulación de todos los antecedentes, ya sean memoriales presentados, denuncias, documentos remitidos por el Ministerio Público y que consten en el expediente respectivo. Asimismo, solicitó colaboración e instrucción sobre qué información adicional sería requerida a efectos de reconstruir la contabilidad perdida (fs. 381 a 385 c. 6).

7.- En el Informe Final SIN/GGSCZ/ DF/INF/01607/13 de 17 de junio, no se consideró como válido el reporte del siniestro por haber ocurrido en una dirección no registrada en la administración tributaria (fs. 397, c.6 a 411, c. 7). Con ese antecedente se emitió la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013, objeto de la nulidad dispuesta en la resolución jerárquica. Finalmente se emitió la R.D. N° 17/00563/13 de 4 de octubre de 2013, que fue parcialmente revocada en alzada.

8.- Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho, hasta la emisión del decreto de autos para sentencia.

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

En el caso concreto, la administración sostiene que la vista de cargo emitida es un acto válido que no debió ser anulado. A efecto de resolver la pretensión deducida por la demandante, corresponde efectuar las siguientes precisiones:

##### V.1.- Respecto a las nulidades y el principio de legalidad o especificidad.

La administración tributaria demandante, señala que no es correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada porque no está sustentada en una disposición legal expresa y que en el caso, la Vista de cargo cumple con todas las formalidades correspondientes.

Conforme a la definición del Servicio de Impuestos Nacionales, la vista de cargo es "un acto administrativo de la administración tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones", cuya ausencia conforme con el art. 96-1 III del C.T.B., es sancionada con expresa nulidad, por ello, no es evidente lo afirmado por el demandante.

## V.2.- Sobre los requisitos de forma de la vista de cargo.

Conforme a la previsión del art. 96-1 del C.T.B., la vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

Corresponde entonces, analizar qué se entiende por hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, recurriendo para ello al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, así se tiene que hecho es acción u obra, acto es el ejercicio de la posibilidad de hacer, dato es el antecedente necesario para el conocimiento exacto de algo o para deducir las consecuencias legítimas de un hecho; elemento es el fundamento, móvil o parte integrante de algo y, valoración es la acción y efecto de valorizar; es decir, valorar, reconocer, estimar el valor o mérito de algo o alguien.

Teniendo en cuenta que la fiscalización, definida por el art. 104 del C.T.B., tiene como finalidad investigar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes, los resultados preliminares (vista de cargo) deben ser expresados con el mayor detalle, primero por el cumplimiento de la norma de orden público (debido proceso) y segundo, para posibilitar el ejercicio del derecho a la defensa si así lo estima conveniente el contribuyente, quien adicionalmente, está protegido por el derecho constitucional de no estar obligado a declarar contra sí mismo.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente y los obtenidos por la administración tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En autos, la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013 señala que el Ministerio Público presentó al Servicio de Impuestos Nacionales, pólizas de importación pertenecientes al contribuyente con sus respectivos respaldos por la compra de productos agroquímicos, información que fue corroborada en el SIRAT-2 y concluyó que dichas importaciones correspondientes a la gestión 2009, no fueron declaradas ni contabilizadas ni registradas en sus inventarios y que por tanto, los ingresos no fueron declarados ni facturados. Añadió que el contribuyente no presentó Libros de Compras IVA de la gestión 2009, que en los estados financieros se consignó una cuenta por cobrar de Bs 1.833.48377; por una "supuesta" pérdida de mercadería ocasionada por el incendio ocurrido el 3 de noviembre de 2009. De ese modo, se determinaron ingresos no declarados con base en los inventarios, se determinó el margen de utilidad de la empresa, se determinó el débito fiscal señalando que la base imponible para la determinación del tributo contempla el periodo diciembre de 2009 porque en ese periodo la mercadería no se encuentra en inventarios y que por ello hubo transferencia de dominio del bien importado. En cuanto a las compras del contribuyente fueron invalidadas y por ello, no se reconoció crédito fiscal. Además se labró un Acta por Contravención Tributaria por no mantener por el término de la prescripción la documentación e información dispuesta en norma específica.

A fs. 423, en el acápite referente a la determinación de la base imponible se dejó constancia de que la deuda tributaria fue realizada sobre base presunta en razón de que el contribuyente no presentó toda la documentación requerida durante el procedimiento de fiscalización.

Establecido el sustento fáctico del presente control de legalidad, se tiene que a raíz de una comunicación del Ministerio Público, la administración tributaria requirió información al contribuyente, quien señaló que dio aviso a la administración tributaria del siniestro ocurrido el 3 de noviembre de 2009 en el depósito de AGRICHEM con pérdida total de mercaderías y archivos, a los que adjuntó el informe de bomberos correspondiente (memoriales presentados el 2 y 14 de diciembre de 2009 (fs. 167 y 158, c.5). Dicho informe de bomberos no fue considerado por la administración tributaria que consideró que el domicilio tributario de la empresa contribuyente y no es aquel en el que ocurrió el siniestro y por ello, la afirmación carecía de sustento legal. También afirmó que al haberse comunicado el siniestro casi un mes después de sucedido el siniestro, se incumplió la normativa contenida en el art. 23 del D.S. N° 24051. Por su parte, la AGIT consideró que la ausencia de valoración de la prueba presentada por el contribuyente justificaba la nulidad dispuesta.

En ese marco, resulta evidente que en la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013 se ha negado al contribuyente la posibilidad de que se considere un hecho que no ha sido desvirtuado en el curso del procedimiento de fiscalización, cual es la existencia de un informe de la Unidad Operativa de Bomberos de Santa Cruz que acredita que el 3 de noviembre de 2009, por un corto circuito de cables conductores de energía eléctrica se inició un incendio que alcanzó al área de almacenamiento de AGRICHEM, resaltando además que se encontraron dificultades en la extinción del incendio por las características de los productos químicos que se encontraban en esa área ya que generaban una densa humareda.

Resalta también que, ya en emitida la orden de fiscalización, la administración tributaria en conocimiento de la Nota de 11 de febrero de 2011, en la que el contribuyente reiteró el siniestro ocurrido, solicitó información y documentación, que por consiguiente debió ser valorada al emitir la Vista de Cargo N° 29/0000212/13 de 17 de junio de 2013, por ello, la nulidad dispuesta es correcta.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda planteada por la administración tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0738/14 emitida el 12 de mayo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



666

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

**SENTENCIA**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Mónica Sabby Fernández Chávez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 31 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 05 de mayo, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 32; la respuesta de fs. 54 a 57 vta.; la intervención del tercero interesado de fs. 46 a 48, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 74 a 76 y 87 a 88, respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración Aduanera señala que, en aplicación del procedimiento de Control Diferido Regular, mediante memorándum N° AN-GRCGR-UFICR 009/2012 de 3 de agosto, se instruyó efectuar el Control Diferido Regular a la Declaración Única de Importación (DUI) 2012/301/C19951 de 18 de mayo de 2012, referente a la importación de mercadería consistente Filtro para Combustible, tramitada en la Administración de Aduana Interior Cochabamba, por la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., por cuenta de su comitente Ovando Carvajal; luego, se notificó a la referida Agencia Despachante de Aduana con el Acta de Diligencia N° 001/2012 de 29 de agosto, comunicando que el cambio de Depósito de Abandono a Depósito de Aduana sin autorización de la Administración de Aduana, generó la obligación del pago de la multa por el levantamiento por abandono del 3% sobre el valor CIF, que es de Bs 4.282.- equivalentes a 2.414.- UFV.

Agrega que, la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., el 13 de agosto de 2012, remitió la Carta N° 00318/2012, los recibos de pagos por el total de la multa antes señalada, pago que fue verificado en el Sistema SIDUNEA++ de la Aduana Nacional, posteriormente se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013 de 30 de septiembre, que declaró probada la comisión de la contravención aduanera establecida en el art. 186-h) de la L.G.A., al no haberse previamente solicitado el cambio de localización de la mercadería, como señala el art. 157 del Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA).

Manifiesta que, el 3 de febrero de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0053/2014, que resolvió revocar totalmente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013, la cual fue impugnada haciendo notar que la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., incurrió en una acción de contravención a la normativa vigente, haciendo un cambio en el Sistema SIDUNEA++ sin contar con autorización de la Administración Aduanera, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 5 de mayo, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, la entidad demandante refiere que, el cambio de localización es una actuación realizada intencionalmente por la Agencia Despachante, acto que se encuentra prohibido por nuestra normativa aduanera, siendo que ya venció el plazo de su depósito temporal, automáticamente se pasa a depósito de abandono, porque la mercadería no fue producto de cambio de régimen para su correcta importación; en ese sentido, la Agencia Despachante juntamente con el operador, al verse en la necesidad de que se le venció el plazo realizaron el acto de cambio de localización mediante sistema e incluso sin autorización de la Administración Aduanera, siendo éste un acto punible de acuerdo al art. 186 de la LGA, concordante con el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano.

Finalmente, la entidad demandante señaló que la autoridad demandada vulneró los arts. 186 de la L.G.A., y 160 y 161 del Cód. Trib. Boliviano.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque lo resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 5 de mayo, y; en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria ANGRGCR-ULECR N° 008/2013 de 30 de septiembre, emitida por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional.

## II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos a través del memorial presentado el 19 de diciembre de 2014, cursante en obrados de fs. 54 a 57 vta., bajo los siguientes términos:

Previamente a responder el fondo de la demanda refirió que, los argumentos citados en la misma no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, siendo una copia de los argumentos ya expuestos en la instancia administrativa recursiva, limitándose el demandante sólo a realizar transcripciones legales de citas normativas y afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales cree que su pretensión no fue correctamente valorada, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, como lo estableció en las Sentencias Nos. 238/2013 de 5 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre.

Agrega que, conforme a los antecedentes la Gerencia Regional de Aduana Cochabamba, en la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013, declaró probada la comisión de la contravención aduanera establecida en el art. 186-h) de la L.G.A., al no haberse previamente solicitado el cambio de localización de la mercancía, señalado en el art. 157 del RLGA, imponiendo una sanción de suspensión temporal de actividades de la referida Agencia Despachante de Aduana, por el tiempo de diez días calendario a partir de la ejecutoria de dicha Resolución; en ese sentido, la AGIT procedió a realizar el correspondiente análisis de la normativa aduanera aplicable al caso, citando los arts. 186 y 187 de la L.G.A., que fueron incorporados como arts. 165 bis y 165 ter del Cód. Trib. Boliviano, de conformidad con la Disposición Final Décimo Primera de la L. N° 2492.

Bajo ese contexto manifiesta que, claramente se establece que "el cambio de localización de depósito de abandono a Depósito de Aduana en el Sistema SIDUNEA++, sin la autorización de la Administración Aduanera", no está tipificado como una contravención aduanera dentro del ordenamiento jurídico tributario aduanero vigente, es por ello que, la conducta que pretende calificar y sancionar la entidad demandante contra la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., no existe, por lo que la conducta referida no es punible.

Finalizó señalando que, bajo el principio de legalidad la calificación de la conducta de un procesado debe ser específica, objetiva y precisa, enmarcándose en los aspectos determinados en una norma específica, premisa reconocida en la propia Constitución Política del Estado, no estando la Administración Aduanera facultada para determinar la comisión de una contravención aduanera, interpretando analógicamente la L. N° 1990.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 5 de mayo.

### III. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, enviado vía fax cursante de fs. 74 a 76 y en original de fs. 81 a 82, se apersonó Mónica Sabby Fernández Chávez, en representación legal de la Administración Aduanera, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa.

Asimismo, por memorial de dúplica, que cursa de fs. 87 a 88, el representante legal de la AGIT, manifestó nuevamente los argumentos contenidos en la contestación a la demanda contencioso administrativa.

### IV. Intervención del tercero interesado.

Por memorial presentado el 25 de noviembre de 2014, cursante de fs. 46 a 48, se apersonó Aniceto Walter Veliz Sejas, en representación de la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., exponiendo lo siguiente:

La demandante identifica la conducta ilícita en "el accionar de cambio de localización de depósito temporal a depósito de aduana", conducta que estaría tipificada como contravención aduanera en el art. 186 de la LGA, norma que efectivamente identifica varias conductas consideradas contravención aduanera; sin embargo, del fundamento de derecho de la demanda, no se identifica qué inciso tipifica la conducta acusada, siendo este el hecho que constituye el argumento del recurso de alzada y fundamento principal de la resolución jerárquica demandada.

Añade que, la demanda carece de razonamiento técnico jurídico que demuestre la indebida o errónea aplicación de la ley o indebida o errónea valoración de prueba por parte de la AGIT en la resolución jerárquica, omisión que evidencia la ausencia de fundamento, motivando se declare improbada la presente demanda.

### V. Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. El 18 de octubre de 2013, la Administración Aduanera Cochabamba, notificó personalmente a Aniceto Walter Veliz Sejas, representante legal de la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., con la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013 de 30 de septiembre, mediante la cual declaró probada la comisión de la contravención aduanera establecida en el art. 186-h) de la L.G.A., al no haberse previamente solicitado el cambio de localización de la mercancía, señalado en el art. 157 del RLGA, imponiendo una sanción de

suspensión temporal de actividades de la referida Agencia Despachante de Aduana, por el tiempo de diez días calendario a partir de la ejecutoria de dicha Resolución.

2. Contra la referida Resolución Sancionatoria, la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., representada por Aniceto Walter Veliz Sejas, interpuso recurso de alzada argumentando que no existe la obligación de solicitar ante la Aduana autorización para el cambio de localización de la mercancía y que el requisito previsto por la Ley General de Aduanas y su Decreto Supremo Reglamentario es la presentación de la declaración de importación u otro régimen aduanero, requisito cumplido con la DUI 2012/301/C-19951 de 18 de mayo de 2012, pagando los tributos aduaneros, además de la multa de 3% del valor CIF de la mercadería por levantamiento de abandono, además que en cumplimiento al principio de tipicidad se establece que la acción antijurídica acusada por la Aduana Nacional resulta inexistente en la normativa jurídica; recurso resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0053/2014 de 3 de febrero, por la cual la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dispuso Revocar totalmente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013 de 30 de septiembre.

3. La referida resolución de alzada fue impugnada mediante recurso jerárquico planteado por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, con los mismos argumentos contenidos en la demanda del caso de autos, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 5 de mayo, por la que la AGIT confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0053/2014 de 03 de febrero.

4. En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 107 se decretó "autos para sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

En el caso de autos, la Administración Aduanera controvierte la decisión de las autoridades de alzada y jerárquica, de anular la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013 de 30 de septiembre, pues considera que el cambio de localización de Depósito de Abandono a Depósito de Aduana en el Sistema SIDUNEA++, sin la autorización de la Administración Aduanera, constituye una acción de contravención a la normativa vigente, sancionada en el art. 186 de la L.G.A., aspecto a ser dilucidado en la presente Sentencia.

#### VI.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. De la problemática planteada.

Para resolver la presente demanda, es preciso señalar que la potestad sancionadora en vía administrativa está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias no obstante que ambas son materias distintas, por lo tanto en el Derecho Administrativo debe también observarse los principios de legalidad, tipicidad, principio de presunción de inocencia, antijuricidad e imputabilidad dolosa o culpable.

Estos principios inspiradores de orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, porque ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, pues en el ejercicio del ius puniendi la sanción especial en función a un deber, aplicable al deber específico que surge de la relación entre la administración y el sujeto pasivo no puede estar desviada de la aplicación de los principios fundamentales del ejercicio del derecho punitivo del Estado, pues no está aislado de los preceptos y garantías constitucionales básicos, por cuanto el procedimiento sancionador debe constituir una garantía fundamental para el ejercicio de la potestad sancionadora; es decir, sancionar de manera adecuada y, sobre todo, porque permite a los ciudadanos hacer efectivas todas las garantías que se le reconocen frente al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado; principios inmersos en la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo (LPA) de 23 de abril 2002, así su art. 71 establece que las sanciones administrativas que las autoridades competentes imponen a las personas, deben estar inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

En cuanto al principio de legalidad, el art. 72 de la LPA, dispone que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa; el principio de tipicidad (art. 73-1 de la LPA), refiere que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias; mientras que el principio de presunción de inocencia (art. 74 LPA), mantiene tal situación mientras no se demuestre lo contrario en idóneo procedimiento administrativo.



En este marco legal, cualquier sanción debe determinarse tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión, no siendo correcto que el proceso sancionador sólo se limite a establecer responsabilidades, sin antes comprobar si existe o no una infracción atribuible al sujeto pasivo.

Establecidos los principios que rigen el proceso administrativo sancionador, se tiene que, en el caso de autos la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, el 30 de septiembre de 2013, emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-ULECR N° 008/2013, por la cual declaró probada la comisión de la contravención aduanera establecida en el art. 186-h) de la L.G.A., al no haber la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., previamente solicitado el cambio de localización de la mercancía, señalado en el art. 157 del RLGA, imponiendo una sanción de suspensión temporal de actividades de la referida Agencia Despachante de Aduana, por el tiempo de diez días calendario a partir de la ejecutoria de dicha Resolución; sanción dejada sin efecto por las autoridades tanto de la instancia de alzada como la jerárquica, con el argumento de que la conducta que pretende calificar y sancionar la entidad demandante contra la referida Agencia Despachante de Aduana, no existe, por lo que la conducta referida no es punible .

Al respecto, el art. 186 de la L.G.A. dispone que: "Comete contravención aduanera quien en el desarrollo de una operación o gestión aduanera incurra en actos u omisiones que infrinjan o quebranten la presente ley y disposiciones administrativas de índole aduanera que no constituyan delitos aduaneros. Las contravenciones aduaneras son las siguientes:

- a) Los errores de transcripción en declaraciones aduaneras que no desnaturalicen la precisión de aforo de las mercancías o liquidación de los tributos aduaneros.
- b) La cita de disposiciones legales no pertinentes, cuando de ello no derive un pago menor de tributos aduaneros.
- c) El vencimiento de plazos registrados en aduana, cuando en forma oportuna el responsable del despacho aduanero eleve, a consideración de la administración aduanera, la justificación que impide el cumplimiento oportuno de una obligación aduanera. En este caso, si del incumplimiento del plazo nace la obligación de pago de tributos aduaneros, éstos serán pagados con los recargos pertinentes actualizados.
- d) El cambio de destino de una mercancía que se encuentre en territorio aduanero nacional, siempre que ésta haya sido entregada a una administración aduanera por el transportista internacional, diferente a la consignada como aduana de destino en el manifiesto internacional de carga o la declaración de tránsito aduanero.
- e) La resistencia a órdenes e instrucciones emitidas por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera, a los transportadores internacionales de mercancía, a propietarios de mercancías y consignatarios de las mismas y a operadores de comercio exterior.
- f) La falta de información oportuna solicitada por la Aduana Nacional a los auxiliares de la función pública aduanera y a los transportadores internacionales de mercancías.
- g) Cuando se contravenga lo dispuesto en el literal c) del art. 12" de la presente Ley.
- h) Los que contravengan a la presente Ley y sus reglamentos y que no constituyan delitos".

A su vez, el art. 157 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, respecto al cambio de depósito temporal a depósito de aduana, establece que: "Antes del vencimiento del plazo de depósito temporal, el consignatario podrá solicitar a la administración aduanera que corresponda el cambio a depósito de aduana. El plazo de permanencia en depósito de aduana se computará a partir de la fecha de ingreso en depósito temporal. La administración aduanera rechazará el cambio sólo en el caso de que la solicitud haya sido efectuada con posterioridad al vencimiento de plazo de depósito temporal".

Las disposiciones legales aduaneras glosadas líneas arriba, claramente nos permiten concluir que el cambio de localización de Depósito de Abandono a Depósito de Aduana en el Sistema SIDUNEA++, sin la autorización de la Administración Aduanera, no está tipificado como una contravención aduanera dentro del ordenamiento jurídico tributario aduanero vigente, es por ello que, la sanción impuesta por la Administración Aduanera contra la Agencia Despachante de Aduana Veliz S.R.L., no cumple con los principios de legalidad, taxatividad y tipicidad, desarrollados precedentemente, como acertadamente concluyó la autoridad demandada en la Resolución ahora impugnada al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada, por cuanto la supuesta falta atribuida a la entidad procesada no se encuentra prevista de manera específica, objetiva y precisa en la norma administrativa citada como base de la Resolución Sancionatoria en cuestión, de modo que lo resuelto al respecto por la entidad ahora demandada, se encuentra enmarcado en la ley.

### VI.3. Otras consideraciones.

Por otra parte, es preciso señalar que a este tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la demanda por parte del demandante, lo contrario significaría ir contra los principios de imparcialidad e igualdad de las partes en proceso; tampoco puede existir un proceso de oficio siendo su fundamento la iniciativa, siendo esta de carácter personal del demandante, quien debe reclamar el derecho que cree tener (carga de argumentación y expresión de agravios causados por la determinación) y hubiere sido vulnerado en la Resolución jerárquica; no pudiendo este Tribunal suplir dicha omisión, hecho que le corresponde al actor, siendo únicamente deber del Órgano jurisdiccional pronunciarse de manera imparcial sobre la petición expresada en la demanda.

De ahí que la fundamentación de la demanda contencioso administrativa constituye un acto trascendente en la composición del rito procesal, en la medida que no basta con que el demandante exprese inconformidad genérica con la Resolución jerárquica impugnada, sino que es indispensable concretar el tema o problemática de disenso, presentando los argumentos fácticos y jurídicos que conducen a cuestionar la determinación impugnada, carga que de no ser acatada, obliga a declarar improbadamente la demanda, toda vez que frente a una fundamentación deficiente este Tribunal no puede conocer acerca de qué aspectos del pronunciamiento se predica el agravio, en consideración a que sólo se le permite revisar los aspectos impugnados.

## VI.4. Conclusión.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 5 de mayo, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0053/2014 de 3 de febrero, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 28 a 31 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0671/2014 de 05 de mayo, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



667

**Toribio Tacuri Salazar c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 261 a 266, admitida por providencia de fs. 268, interpuesta por Toribio Tacuri Salazar, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2014 de 12 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 317 a 320 vta., la intervención del tercero interesado, Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional, que cursa de fs. 339 a 342 vta., la réplica y dúplica cursantes de fs. 324 a 325 vta.; y, de fs. 329 a 330, respectivamente, antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiere que, adquirió dos vehículos camiones usados, uno el 17 de septiembre de 2008, marca Volvo, modelo F10, chasis YV2H2CCA9MA364586, del proveedor Jupema Trading AB, con factura N° 1530, y el otro el 5 de ese mes y año, modelo F12, chasis YV2H2A3C7HB054037, del proveedor Porsgaard ALS, con factura N° 010562, vehículos que fueron embarcados a la Naviera Oss Orient, acreditados con el documento de embarque BL QTA012738 (H) 78, con fecha de embarque 5 de noviembre de 2008, en tránsito a Bolivia desde el Puerto de Undevalla Suecia, transportada en el barco MN Amethyst Ace V002, vía puerto de destino Iquique Chile.

Añade que, una vez arribada la mercancía a territorio aduanero, la nacionalizó mediante las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) Nos. 2009/201/C-12897 y 2009/201/C-12900, ambas de 21 de septiembre de 2009; es decir, después de más de seis meses en los que la Aduana realizó todas las verificaciones y averiguaciones para establecer si la mercancía es prohibida o no, habiendo sido sorteada a canal rojo (verificación física y documental), por lo que se revisó toda la DUI y se pagó los tributos aduaneros, en una suma de 61.297.19.- UFV's, equivalentes a Bs 120.891.54; luego, el 25 de abril de 2013, fue notificado con la Orden de Fiscalización comunicándosele la fiscalización de las DUI's antes referidas, proceso que concluyó con la emisión del Acta de Intervención Contravencional GRLPZ-UFILR-AI 0122/2013 de 2 de agosto y posterior pronunciamiento de la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 196/2013 de 16 de septiembre, la que sin observar el monto pagado por tributos aduaneros, declaró probada la comisión de Contrabando Contravencional, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía, disponiendo se proceda a la anulación de las DUI's Nos. 2009/201/C-12897 y 2009/201/C-12900 y el bloqueo de cualquier operación relacionada con la regularización de dichos vehículos, presumiendo que los vehículos ingresaron a territorio boliviano cuando existía una prohibición para nacionalizar los mismos, en función a su partida arancelaria y año modelo, dispuesta por el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008.

Agrega que interpuso recurso de alzada, que fue resuelto confirmando la Resolución Sancionatoria, por lo que formuló recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2014 de 12 de mayo, que confirmó la resolución de alzada.

### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Indica que, la AGIT al dictar la Resolución Jerárquica impugnada, a más de fallar de manera errada en el fondo, vulneró el debido proceso y el principio de legalidad, previstos en los arts. 116-I y 115-II de la C.P.E., y 6-6, 68-6 y 7 y 148 del Cód. Trib. Boliviano, convirtiendo en ilegal el acto administrativo ya que la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 196/2013 de 16 de septiembre, impone una sanción no prevista en la ley, disponiendo una nulidad absolutamente ilegal, puesto que no está previsto en ninguna ley la sanción de nulidad de declaraciones, por cuanto el contrabando sólo tiene como sanción lo previsto en el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que la Administración ha extralimitado sus funciones al imponer sanciones no previstas por ley, provocando daño y una confiscación tanto de mercancías como del dinero que pagó por concepto de tributos de importación, mediante las referidas DUI's, por la suma de 61.207,19.- UFV's, dinero que el Estado se está apropiando ilegalmente, por cuanto al haberse anulado las declaraciones con las que pagó tributos, debió aclarar qué pasaría con los tributos pagados, por cuanto el contrabando no está sancionado con el pago de ningún tributo, sino con una multa igual al 100% del valor, como dispone el art. 181-III del Cód. Trib. Boliviano.

Agrega que, la disposición cuarta contenida en la resolución sancionatoria, se "inventa" otro tipo de sanción no prevista en la ley, disponiendo un bloqueo de operaciones, ante el RUAT, por el presunto contrabando, lo que tampoco se encuentra previsto como sanción al ilícito de contrabando, violando el principio de legalidad, conocido bajo el axioma nullum crimen, nulla poena sine lege, que consiste en aquel mandato por el cual una persona no puede ser sancionada si es que su conducta desaprobada no se encuentra totalmente prevista en la ley.

Añade que, la resolución sancionatoria impone 1) el comiso definitivo de la mercancía, 2) anulación de las DUI's Nos. 2009/201/C-12897 y 2009/201/C-12900, ambas de 21 de septiembre de 2009; y, 3) bloqueo de cualquier operación relacionada con la regularización de los vehículos referidos. Es decir, aplica tres sanciones para el presunto contrabando, cuando la ley—art. 181 del Cód. Trib. Boliviano—, para el caso de contrabando contravencional, sanciona este ilícito únicamente con multa por el 100% del valor de la mercancía; sin embargo, las tres sanciones que la Administración impuso, no tienen base legal, violando el principio de legalidad antes señalado.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se anule la mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2014 de 12 de mayo, emitida por la AGIT, debiendo esta entidad emitir una nueva resolución.

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

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 19 de noviembre de 2014, que cursa de fs. 317 a 320 vta., señalando lo siguiente:

De acuerdo con el B/L QTA012738(H)78, emitido por la empresa OSS Orient SvenskSydamerikansk Bastiongatan 40, se advierte que los vehículos con chasis YV2H2CCA9MA364586 y YV2H2A3C7HB054037, consignados a Toribio Tacuri Salazar, fueron embarcados el 5 de noviembre de 2008, en la nave Amethyst Ace, desde el puerto de Uddevalla, registrando como puerto de descarga Iquique — Chile, evidenciándose que fue realizada una enmienda manuscrita en el referido documento que indica "Tránsito a Bolivia", con el sello de corrección de un funcionario no identificado de la empresa emisora; por otra parte, el Certificado ODS-OSS/525/09 de 27 de agosto de 2009, la Declaración Jurada Sobre Operación de Transporte de Importación DDJJ/ODS-OSS/41-09 de 21 de septiembre de 2009 y el Certificado suscrito por Jhonny López Condarco, acreditan que la mercancía amparada en el B/L QTA012738(H)78, zarpó del puerto de Uddevalla — Suecia, el 05 de noviembre de 2008 y que las aclaraciones efectuadas a mano alzada son válidas al no contar con equipos de impresión de ningún tipo; empero, no señalan la fecha exacta del cambio de destino realizado en ultramar; en ese entendido, si bien los vehículos fueron embarcados antes de la publicación del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, estaba consignado como puerto de descarga Iquique — Chile, sin que se establezca la fecha del cambio de destino para acogerse a la Disposición Transitoria Única del citado decreto supremo.

Añade que, al tratarse de una operación de comercio exterior relacionada a la importación de vehículos de propiedad de Toribio Tacuri Salazar, el único documento válido para demostrar el inicio del embarque del vehículo es el B/L QTA012738(H)78, que consigna como puerto de desembarque Iquique — Chile, siendo evidente que los argumentos y documentación de descargo presentados por el sujeto pasivo no desvirtúan que el destino final sea el puerto de Iquique — Chile o demuestre que el cambio de destino del B/L, se efectuó antes de la publicación del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, siendo que se advierte que el MIC/DTA N° 1294154, en el Ítem 7, Aduana, ciudad o país de partida, consigna Iquique — Chile, en el Ítem 8, ciudad y país de destino final, Bolivia — La Paz, estableciéndose que el cambio de destino fue perfeccionado el 29 de diciembre de 2008; es decir, cuando estaba en vigencia plena la prohibición de importación establecida en el citado D.S. N° 29836, por lo que no puede acogerse a la Disposición Transitoria de dicho Decreto Supremo, conforme al art. 3 del Cód. Trib. Boliviano, toda vez que las normas tributarias surten efecto desde el momento de su publicación.

#### II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

#### III. Contenido de la réplica y dúplica.

Toribio Tacuri Salazar, presentó memorial de réplica el 26 de diciembre de 2014, cursante de fs. 324 a 325 vta., expresando que la contestación realizada por la AGIT, omite pronunciarse con referencia a que una vez ingresados los vehículos al país, sometidos al régimen de tránsito internacional, conforme establece el art. 102 de la L.G.A., al amparo del MIC/DTA N° 1294154 y cierre de tránsito 2009/201-3285 y

acreditado su legal almacenamiento con el Parte de Recepción 43684 emitido por la DAB, de forma posterior los vehículos fueron sometidos al Régimen de Importación al aparo de las DUI's Nos. 2009/201/C-12897 y 2009/201/C-12900, ambos asignados al Canal Rojo, aspectos que no menciona la Resolución Sancionatoria.

La autoridad demandada presentó memorial de réplica el 18 de febrero de 2015, que cursa de fs. 329 a 330, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa y agregando que el demandante no ofrece fundamentos que puedan desvirtuar asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

#### IV. Intervención del tercero interesado.

La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, legalmente representada por Justo Gustavo Chambi Cáceres, presentó memorial el 26 de febrero de 2015, contestando negativamente la demanda contenciosa administrativa con los siguientes argumentos:

Todos los actos jurídicos que celebró la Administración Aduanera, los realizó bajo la égida del respeto a los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas en el ordenamiento jurídico nacional; en ese sentido, se actuó bajo los parámetros de la garantía del debido proceso, observando el conjunto de requisitos que significa un procedimiento de fiscalización, cuidando que el sujeto pasivo asuma defensa adecuadamente ante cualquier tipo de acto, que a su consideración, podría haber afectado sus derechos.

Indica también, que la parte demandante introduce hechos no sometidos a controversia en fase recursiva, específicamente el referido a la vulneración del debido proceso y el principio de legalidad, puesto que se le habría impuesto sanciones no previstas en la ley, aspecto que denota desidia al momento de plantear los recursos que le franquea la ley.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución Jerárquica impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

- La Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, el 28 de marzo de 2013, emitió la Orden de Fiscalización N° GRL007/2013, notificada personalmente a Toribio Tacuri Salazar el 25 de abril de ese año, señalando que dispuso la verificación del cumplimiento de la normativa legal aplicable y a las formalidades aduaneras del sujeto pasivo, por las actividades de exportación e importación a las DUI's Nos. 2009/201/C12897 y 2009/201/C-12900, ambas de 21 de septiembre de 2009.

- Luego, la referida Gerencia Regional, el 31 de julio de 2013, pronunció el Informe GRLPZUFIRL-I-0347/2013, que concluyó estableciendo indicios de la presunta comisión de contravención tributaria por contrabando contra Toribio Tacuri Salazar, de acuerdo al inc. 1) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano.

- Posteriormente la Administración Aduanera emite el Acta de Intervención Contravencional N° GRLPZ-UFIRL-AI 0122/2013 de 2 de agosto, concluyendo que los vehículos marca Volvo, modelo F10, chasis YV2H2CCA9MA364586 y el otro modelo F12, chasis YV2H2A3C7HB054037, fueron cambiados de destino el 17 de diciembre de 2008, estableciendo la presunta comisión de contrabando contravencional, conforme lo establecido en los arts. 160-4 y 181-f) del Cód. Trib. Boliviano, otorgando el plazo de tres días hábiles para la presentación de descargos.

- El informe GRLPZ-UFILR-I-068 de 23 de abril de 2012, de evaluación de descargo al Acta de Intervención Contravencional No AN-GRLPZ-UFILR-I-0400/2013 de 04 de septiembre, concluyó que el operador Toribio Tacuri Salazar, no presentó descargos en el plazo establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, ratificando en todas sus partes el Acta de Intervención Contravencional N° GRLPZ-UFIRL-AI 0122/2013.

- La Administración Aduanera emitió la Resolución Sancionatoria por Contrabando ANGRPZ-ULELR N° 169/2013 de 16 de septiembre, resolviendo declarar probada la comisión de contrabando contravencional, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional N° GRLPZ-UFIRL-AI 0122/2013 y se anulen las DUI's Nos. 2009/201/C-12897 y 2009/201/C-12900, ambas de 21 de septiembre de 2009.

- El 12 de noviembre de 2013, Toribio Tacuri Salazar interpone recurso de alzada, con el argumento de que realizó la importación legal de sus vehículos, emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0135/2014 de 07 de febrero, que confirmó la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 169/2013.

- Contra dicha determinación, el 5 de marzo de 2014, el ahora demandante interpuso recurso jerárquico argumentando que la conducta contraventora es atípica y no cumple con los requisitos esenciales para subsumir su conducta al inc. f) del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, dicho recurso mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2014 de 12 de mayo, que resolvió confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0135/2014.

- En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. y una vez concluido el trámite a fs. 370, se decretó "Autos para sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si resulta evidente la AGIT al dictar la Resolución Jerárquica impugnada, vulneró el debido proceso y el principio de legalidad, previstos en los arts. 116-1 y 115-11 de la C.P.E. y 6-6, 68-6 y 7 y 148 del Cód. Trib. Boliviano, convirtiendo en ilegal el acto administrativo ya que la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ULELR N° 196/2013 de 16 de septiembre, impuso una sanción no prevista en la ley, disponiendo una nulidad absolutamente ilegal, puesto que no está previsto en ninguna ley la sanción de nulidad de declaraciones, por cuanto el contrabando sólo tiene como sanción lo previsto en el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que la Administración ha extralimitado sus funciones.

#### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Aduanera; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Resolución de la problemática planteada.

Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, corresponde hacer las siguientes precisiones legales: Los arts. 115-11 y 119-11 de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, según el entendimiento asumido por la S.C. N° 2798/2010-R de 10 de diciembre, es: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos".

Al respecto, de la interpretación del art. 14-IV de la Ley Fundamental, se tiene que si el titular del derecho fundamental lesionado decidió consentirlo y no reclamar su restablecimiento, el Estado Constitucional de Derecho por la ingeniería normativa que expande, no puede obligar al ciudadano obrar en consecuencia, salvo excepciones relevantes.

Por lo que si el ciudadano titular del derecho vulnerado, consiente expresa y libremente el acto o decisión ilegal o indebida, posteriormente no puede pretender se le conceda la tutela ya que su conducta en la esfera constitucional, se acomoda a la causal de improcedencia prevista por el art. 53-2 del Código Procesal Constitucional, por actos consentidos, toda vez que se respeta el libre desarrollo de la personalidad y por tanto, la libertad de las personas respecto a su conducta dentro de la sociedad, sin que el propio Estado pueda realzar intromisiones sobre una decisión que se encuentra enmarcada en la vida privada, garantizando así la absoluta libertad de ejercer sus derechos de la forma que mejor convenga a sus intereses.

Para el acaecimiento de un acto consentido, debe existir una voluntad libre y manifiesta sobre una acción, hechos u actos y en caso de comprobarse este presupuesto no corresponderá conceder la tutela.

Sobre los actos consentidos la S.C. Plurinacional N° 0198/2012 señala lo siguiente: "...se entiende que toda persona tiene la absoluta libertad de ejercer sus derechos de la forma que más convenga a sus intereses, con la sola condición de no lesionar el interés colectivo o los derechos de las demás personas, por lo mismo, frente a una eventual lesión o restricción de su derecho fundamental o garantía constitucional la persona tiene la libertad de definir la acción a seguir frente a dicha situación, ya sea reclamando frente al hecho ilegal, planteando las acciones pertinentes o, en su caso, de consentir el hecho...", complementando este entendimiento, la S.C.P. N° 1871/2013 de 29 de octubre, establece que: "...cuando se los aceptó fehacientemente, o bien tácitos, cuando se deja transcurrir el plazo que se tiene, para impugnar, procediendo a ejecutar o cumplir el acto, o en su caso, no cuestionar en la primera oportunidad que se tuvo dentro de la tramitación del proceso, ya sea judicial o administrativo".

En la materia, el art. 144 del Cód. Trib. Boliviano, dispone que: "Quién considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico...", concordante con el art. 19 de la L. N° 3092 complementario al Cód. Trib. Boliviano.

Asimismo, con relación a la legitimación activa el art. 202 del referido Código, refiere: "Podrán promover los recursos administrativos establecidos por la presente Ley las personas naturales o jurídicas cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo que se recurre".

Subsumiendo las normas citadas en el caso de autos, se tiene que el demandante Toribio Tacuri Salazar, fue debidamente notificado con la Resolución Sancionatoria por Contrabando AN-GRLPZULELR N° 169/2013, como con la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0135/2014 de 07 de febrero, y en su impugnación tanto en recurso de alzada como jerárquico, no impugnó los agravios expuestos en la demanda del caso de autos, específicamente el hecho que se le impuso sanciones no previstas por ley, consintiendo y dando su conformidad tácita a lo resuelto por la Administración Aduanera como por la ARIT La Paz; consiguientemente, al no haber sido planteados oportunamente los presuntos agravios detallados en la demanda contencioso administrativa, éstos se tienen como acto consentido libre y expresamente, habiendo el ahora demandante renunciado al ejercicio de impugnar estos hechos.

Bajo esa línea, este Tribunal se halla impedido de emitir criterio sobre puntos no expresados como agravios en sede administrativa; toda vez que el sujeto pasivo, en la presente demanda plantea nuevos argumentos que no fueron motivo de impugnación o agravio en

instancias administrativas, conforme lo establecen los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano y 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, por lo tanto la demanda contencioso-administrativa no es la vía para resolver actos ya consentidos y no impugnados, por lo que sólo debe responderse sobre lo expresamente impugnado y resuelto en sede administrativa, de acuerdo al propio principio de congruencia y de autotutela de la administración; pues, a este Tribunal únicamente le corresponde verificar la correcta aplicación de la normativa legal que sirvió de fundamento a la Resolución Jerárquica impugnada, por lo que los agravios traídos en la presente demanda no merecen consideración alguna, debido al principio de prohibición de per saltum (pasar por alto) en nuestro sistema recursivo, como también al principio de pertinencia y congruencia, al no haber sido planteados en las instancias de alzada y jerárquica.

#### VII. Conclusiones.

La falta de impugnación oportuna de una resolución que supuestamente es lesiva, constituye el tácito e inequívoco consentimiento del administrado frente a la decisión asumida por la Administración y además generan el convencimiento que en su momento, dicha decisión no resultaba lesiva a los intereses del administrado, en ese sentido, esa actuación es una abstención voluntaria de no impugnar, que demuestra la conformidad del administrado con los actos y resoluciones emanados de las Autoridades Administrativas. En tal contexto y siendo que Toribio Tacuri Salazar, incurrió en actos consentidos al no reclamar oportunamente los agravios que ahora denuncia, corresponde declarar improbadamente la demanda.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 261 a 266, interpuesta por Toribio Tacuri.

Salazar y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0735/2014 de 12 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dra. Norka Natalia Mercado Guzmán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



668

**Administradora de Aduana Zona Franca Comercial — Industrial El Alto Dependiente de la Gerencia Regional La Paz c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso administrativo**  
**Distrito: La Paz**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Administradora de Aduana Zona Franca Comercial — Industrial El Alto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1707/2013 de 17 de septiembre (fs. 5 a 17 y vta.), el memorial de contestación de fs. 59 a 62 y vta., la réplica de fs. 65 a 66, la dúplica de fs. 69 a 70, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda:

Que Walter Elías Monasterios Orgaz, en representación legal de la Administración de Aduana Zona Franca Comercial — Industrial El Alto, dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud al Testimonio Poder N° 244/2013 de 16 de octubre (fs. 1 a 2 y vta.), se apersonó por memorial de fs. 11 a 16 y vta., manifestando que en virtud al art. 2 de la L. N° 3092 de 7 de julio de 2005, art. 70 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002, arts. 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., y S.C. N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2188/2013 de 9 de diciembre.

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

Que el Departamento de Inteligencia Fiscal dependiente de la Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional remitió alerta generada sobre vehículos que habrían ingresado a Zona Franca Comercial — Industrial El Alto, siendo estos prohibidos en razón de la antigüedad del modelo y que cuentan con formulario de Registro de Vehículos sin la correspondiente asociación de una DUI, entre los cuales se encontró el vehículo con chasis SK82TN325224, sobre el cual se declaró como año de modelo 2007, siendo que la decodificación del VIN tiene como modelo el año 2006 de acuerdo a la decodificación en las páginas [www.japanicar.ru](http://www.japanicar.ru) y [www.autojapanese.com](http://www.autojapanese.com), siendo que la referida decodificación se encuentra amparada en la NA-ISO 3779 dentro del Acuerdo de Cartagena de la Comunidad Andina de Naciones. Por ello al existir duda entre lo declarado y los datos de información obtenidos de la decodificación del VIN del vehículo, se solicitó la aplicación del Fax Instructivo AN-GNNGC-F-05/09 que establece, cuando el año de fabricación del vehículo no corresponda al año del modelo.

Y al no presentar esta certificación, se emitió el Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI N° 038/2012, que declaró como mercancía de contrabando el referido vehículo al consignar el modelo del mismo el año 2006, que sería un vehículo prohibido por ley y que corresponde el mismo declarar como contrabando, es así que se notificó con el acta de intervención en 26 de diciembre de 2012, al importador TOWER S.R.L., y le dieron el plazo de tres días para presentar descargos, mismos que fueron presentados pero que sin embargo no modificaron los cargos establecidos preliminarmente en la respectiva acta de intervención.

Por ello en 13 de marzo de 2013 se emite la Resolución Sancionatoria en Contrabando ANGRPZ-ELALZI N° 003/2013 contra el Grupo TOWER S.R.L., ratificando lo determinado por el acta de intervención, por esa razón interpusieron Recurso de Alzada, quien emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0736/2013 de 01 de julio de 2013 que resolvió anular la resolución impugnada, es así que se planteó Recurso Jerárquico en contra de la resolución de alzada, misma que emitió la Resolución AGIT-RJ 1707/2013 de 17 de septiembre, que determinó anular obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI N° 038/2012.

## 1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Señaló que existió violación a la Norma Andina — ISO 3779 que establece que el décimo código del VIN corresponde al año de fabricación del mismo, indicó que el vehículo tiene el código del décimo lugar por lo que corresponde al año 2006, dato que se obtendría en cualquier lugar del mundo, y que como ese dato no se encuentra consignado físicamente en el vehículo y el dato de los documentos presentados por el importador fueron contradictorios, y al no haber presentado el certificado del fabricante, y de acuerdo a lo señalado por el art. 181-f) de la L. N° 2491, se encuentra declarado como contrabando.

Indicó que dicha norma andina no fue aplicada correctamente por la autoridad demandada, que se basó solo en las decodificaciones efectuadas por la administración aduanera, mismas que fueron observadas sin comprender que se trata de comercio exterior y que el comercio es sobre mercancía fabricada en Japón, donde no se habla español y no expiden documentos en español, lo que obliga a la Administración de la Aduana a tener que emitir pruebas de páginas que se encuentran fuera del territorio nacional.

1.2.2.- Refirió violación del art. 2-I de la L. N° 027, Ley de Tribunal Constitucional Plurinacional, ya que la Autoridad demandada, al fundamentar el fallo con la supuesta vulneración al principio del debido proceso, y el derecho a la defensa del recurrente Grupo TOWER S.R.L., estaría vulnerando el art. 2-I de la L. N° 027 ya que esta precepto legal señala que el Tribunal Constitucional, es la única institución que ejerce el control de la justicia constitucional no pudiendo atribuirse facultades que no le competen.

1.3. Petitorio. Concluyó solicitando que se emita la resolución declarando, la Revocatoria de la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 1707/2013 de 17 de septiembre, manteniéndose firme y subsistente íntegramente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 003/2013.

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

Refirió en la Administración Aduanera al emitir el Acta de Intervención, omitió cumplir el requisito esencial, que el acto administrativo debe contener los suficientes elementos de juicio, que lleven a sostener que el operador de comercio es autor del ilícito que se le atribuye, ya que el FRV 121040085 de 13 de diciembre de 2012, señaló que el año de fabricación es 2006 y el año de modelo 2007; así también la Planilla SIZOF de Ingreso 2012232R7869 de 20 de diciembre de 2012, en los datos comerciales indicó que el modelo del vehículo es 2007.

Manifestó que la Administración Aduanera debió establecer de manera fehaciente el año de fabricación y al año de modelo del vehículo, pudiendo realizar esto de diversas maneras como ser: la referencia del Chasis en español, el cual es un número de dígitos que identifican a un vehículo, con un código específico y único para cada unidad fabricada, siendo que esta señala la estructura el país donde fue ensamblado, la empresa fabricante, las características del vehículo, el año del modelo y de fabricación y otros elemento siendo uno de ellos DIPROVE, que una vez realizada la inspección física, emite el resultado de la evaluación, por ello la Aduana Nacional al tener las facultades de control y fiscalización, no puede basarse en páginas de internet y presentarlas como pruebas.

Que tanto el acta de intervención o el auto inicial de sumario Contravencional, deben estar debidamente motivados, con los requisitos mínimos exigibles de naturaleza formal y de contenido conforme lo prescribe el art. 168-I y III de la L. N° 2492, concordante con el art. 96 de la misma norma, siendo que esto no se cumplió, dejando en indefensión a presunto contraventor al no cumplir con los requisitos para establecer cargos contravenciones en el Acta de Intervención, viciando de nulidad y de esta manera vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa establecidos en los arts. 115-II de la C.P.E. y el 68-6 de la L. N° 2492, por lo que se dispuso anular con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo siendo así hasta el Acta de Intervención Contravencional.

Indicó que la Administración Aduanera al manifestar violación al art. 2-I de la L. N° 27, y fundamentar su fallo con supuesta vulneración al debido proceso y derecho a la defensa, se le debe aclarar que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492, y los arts. 198-e), 211-I de la L. N° 3092, establecen que quien considere que sus derechos son lesionados con la resolución de alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravo, fijando con claridad la razón de su impugnación con precisión lo que se pide, para lo que la Autoridad General de

Impugnación Tributaria pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos, por lo que no corresponde resolver sobre temas que no fueron impugnados en el Recurso Jerárquico, debido a que los fallos deben regirse también al principio de congruencia.

Concluyó mencionando doctrina tributaria SIDOT V.3., como ser la Resolución AGITRJ/1202/2012 y como jurisprudencia mencionó la S.C. N° 0287/1999-R de 28 de octubre de 1999.

#### II.2.- Pettitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1707/2013 de 17 de septiembre.

#### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 65 a 66, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fs. 67, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fs. 69 a 70, en la que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 71, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia". Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

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

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

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

III.1.- Que el 26 de diciembre de 2012, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a Cesar Miguel Mayta Alfaro, representante legal del Grupo Empresarial Tower S.R.L., con la Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 038/2012, de 21 de diciembre, el cual indica que respecto a los vehículos observados por el Departamento de Inteligencia Aduanera, se constató que el vehículo amparado en el Formulario de Registro de Vehículo (FVR) 121040085, es modelo 2006, de acuerdo a la codificación del chasis en páginas de internet, autorizadas por la Aduana Nacional, motivo por el cual presumió la comisión de contrabando conforme a los arts. 181-f) de la L. N° 2492, y 3-f) del D.S. N° 29 836, determinó por tributos 8.610.83 UFV y concedió el plazo de 3 días para la presentación de descargos a partir de su legal notificación. (fs. 14 a 18 del anexo 2).

El 31 de diciembre de 2013, el Grupo Empresarial Tower S.R.L., presentó descargos consistentes en original del Certificado de Exportación de Japón N° 01167, Certificado Medioambiental N° CMLP-232-123-2012, Formulario de Registro de Vehículos (FRV) 121040085, Inspección Previa, MIC/DTA N° (Mic Electrónico) 2340889, factura de Reexpedición N° 022535, impresión de la página de internet japancur.ru, testimonio de poder, memorial de respuesta al acta de intervención. (fs. 19 a 36 del anexo 2).

El 13 de marzo de 2013, la Administración Aduanera emitió el Informe AN-GRLPZ-ELALZI N° 056/2013, el cual concluyó indicando que al no haberse establecido fehacientemente el año de modelo de los vehículos y considerando que está en vigencia el Fax Instructivo AN-GNNGC-G-F05/09, se vulneró lo establecido en los arts. 181-f) de la L. N° 2492, 9-f) del D.S. N° 28/963 y 34-III-a) del D.S. N° 470; recomendando emitir la Resolución Sancionatoria que declare probada la comisión de contrabando contravencional. (fs. 39 a 47 del anexo 2).

El 13 de marzo de 2013, la Administración Aduanera notificó en Secretaría a César Miguel Mayta Alfaro, representante legal del Grupo Empresarial Tower S.R.L., con la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRLPZ-ELALZI N° 003/2013, de la misma fecha, que declaró probada la comisión de contravención aduanera por contrabando y dispuso el comiso definitivo a favor del Estado, el vehículo descrito en el Acta de Intervención AN-GRLPZ-ELALZI N° 038/2012 de 21 de diciembre de 2012, y la adjudicación a favor del Ministerio de Presidencia conforme establece la disposición adicional décimo quinta de la L. N° 317. (fs. 48 a 51 del anexo 2).

En 2 de abril de 2013 (fs. 29 a 32 y vta.), Cesar Miguel Mayta Alfaro interpuso memorial de Recurso de Alzada, solicitó el rechazo y anulación de la Resolución Sancionatoria, quien en 03 de julio de 2013 es notificado con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ0478/2013 de 01 de julio (fs. 95 a 103 y vta.), que resolvió anular la Resolución ANGRLPZ-ELALZI N° 003/2013; con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo.



El 19 de julio de 2013, la Administración de Aduana Zona Franca Comercial e Industrial Tower S.R.L., planteó Recurso Jerárquico, ya en 17 de septiembre de 2013, se emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1707/2013, que resolvió anular la resolución de recurso de alzada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional.

#### IV. De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo al siguiente supuesto: 1) Si es evidente que la autoridad demandada violó la Norma Andina-ISO 3779 al no realizar una correcta aplicación de la misma, ya que para emitir su resolución solo se habría basado en las decodificaciones efectuadas por la Administración Aduanera. 2) Si es evidente la violación del art. 2-I de la L. N° 027, al señalar que el Tribunal Constitucional Plurinacional es la única institución que ejerce la justicia constitucional, ejerce el control de la constitucionalidad y precautela por el respeto y vigencia de los derechos y garantías constitucionales.

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

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

##### V.1.- Análisis y fundamentación.

El primer punto a tratar, debemos necesariamente referirnos que el derecho-garantía-principio del debido proceso, está establecido y consagrado en la Constitución Política del Estado en su art. 115-II, que determina: "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", Ley fundamental que tiene una aplicación preferencial a las demás normas, de conformidad su art. 410-II, que indica: "La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa...", de esta manera, en su art. 117-1 se establece: "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso (...)", bajo estos preceptos la S.C. Plurinacional N° 0998/2014 de 5 de junio, refirió: "La jurisprudencia constitucional, a través de la S.C. N° 0999/2003-R de 16 de julio, ha establecido el alcance del debido proceso garantizado por la Constitución Política del Estado, señalando que: "...asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que pueda comparecer en el juicio y asumir defensa, y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que la citada garantía resguarda, infiriéndose de ello que ante la vulneración de los mismos se tiene por conculcada la referida disposición constitucional.

La importancia del debido proceso está ligada a la búsqueda del orden justo. No es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo, para lo cual hay que respetar los principios procesales de publicidad, inmediatez, libre apreciación de la prueba; los derechos fundamentales como el derecho a la defensa, a la igualdad, etc., derechos que por su carácter fundamental no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces que administran justicia, entre sus obligaciones, tienen el deber de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad, como también el de tomar medidas que aseguren la igualdad efectiva de las partes" Entendimiento reiterado en la S.C. Plurinacional N° 0791/2012 de 20 de agosto.

La S.C. N° 1674/2003-R de 24 de noviembre, entre otras ha definido al debido proceso como: "...el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomodan a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar; comprende la potestad de ser escuchado presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo (derecho a la defensa) y la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos. Se entiende que el derecho al debido proceso es de aplicación inmediata, vincula a todas las autoridades judiciales o administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal que ha previsto el Constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica..."

En ese entendimiento uno de los parámetros principales a tomar en cuenta es que, la Administración Aduanera presume la comisión de contrabando conforme lo establece el art. 181-f) de la L. N° 2492 y art. 3-f) del D.S. N° 29836, y emite el Acta de Intervención Contravencional N° AN-GRLPZ-ELALZI 038/2012, sin embargo prescinde de cumplir el requisito esencial, de que el acto administrativo debe contener los suficientes elementos de juicio, que lleven a sostener que el operador de comercio es autor del ilícito que se le inculpa, debiendo establecer con claridad el año de modelo del vehículo. Se presentó el FRV 121040085 de 13 de diciembre de 2012, se señaló que el año de fabricación es 2006, y el año modelo 2007, la planilla SIZOF de Ingreso 20212232R7869 de 20 de diciembre de 2012, describió el modelo del vehículo 2007. Por lo expuesto no se puede fundar una determinación en base a páginas de internet impresas presentadas como prueba, esta omisión lesiona la garantía constitucional del debido proceso en su elemento a la defensa.

Ya que toda autoridad tiene su competencia definida dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusiva, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes; es así que en este mismo enfoque, el principio del debido proceso se manifiesta en que los administrados tienen derecho a ofrecer y al a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho de defensa, a impugnar los actos administrativos y en fin a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio; también no debemos olvidar que sobre el debido proceso administrativo el Tribunal se ha manifestado en reiteradas oportunidades y ha precisado que su cobertura se extiende a todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, conforme también lo dispone el art. 115-II de la C.P.E.; en consecuencia estos principios se encuentran recogidos en la Ley de Procedimiento Administrativo 2341 de 23 de abril de 2002, en cuyo capítulo VI Procedimiento Sancionador, Sección Primera se recogen los

principios a los que debe estar sometida la potestad sancionadora de la Administración, así el art. 71, establece que las sanciones administrativas que las autoridades deban imponer a las personas, estarán inspiradas en los principios de legalidad, de tipicidad, presunción de inocencia proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad.

Así también debemos mencionar que el art. 180-I de nuestra C.P.E. indica que: "La jurisdicción ordinaria se funda en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez", de lo transcrito desarrollamos que en el ámbito jurídico la verdad no se agota en la fría letra de la ley y en su solo caso, sino que debe adaptarse permanentemente a través de su inteligencia interpretación; ese es el sentido que se debe comprender de la aplicación del principio de verdad material inserto también en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341. Por lo expuesto precedentemente, se puede evidenciar que el demandado no violó ninguna norma, y que aplicó las reglas tributarias adecuadamente velando en todo momento las garantías procesales consagradas en la Constitución.

En cuanto al segundo punto, respecto a si es evidente la violación del art. 2-I de la L. N° 027, al señalar que el Tribunal Constitucional Plurinacional es la única institución que ejerce la justicia constitucional, ejerce el control de la constitucionalidad y precautela por el respeto y vigencia de los derechos y garantías constitucionales, se tiene que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía del administrado frente al ejercicio del Poder Público, a través del decreto de impugnación contra los actos de la administración que le asean gravosos, a fin de lograrle restablecimiento de los derechos lesionados, en ese marco, al Tribunal Supremo le corresponden analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Es necesario dejar establecido que por imperio de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa para la resolución de estas controversias, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso-administrativo, que reviste las características del juicio ordinario de puro derecho, en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad administrativa a tiempo de emitir sus resoluciones, previo agotamiento de la vía administrativa, como exige el art. 778, in fine, del Código de Procedimiento Civil.

Tomando en cuenta el entendimiento descrito, se concluye que la resolución que emitió la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha sido debidamente establecida, no existiendo contradicción en sus fundamentos, siendo congruentes entre lo establecido por la norma aplicable al caso y lo resuelto, respetando en todo momento al debido proceso.

#### V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye que no son evidentes los reclamos planteados por la Administración Tributaria, por lo que se advierte que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1707/2013 de 17 de septiembre, en apego a las normas jurídicas aplicables a la materia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 15 y vta., interpuesta por Walter Elías Monasterios Orgaz, en representación de la Administración de Aduana Zona Franca Comercial — Industrial El Alto, dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1707/2013 de 17 de diciembre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada. Sea con las formalidades de rigor.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



669

**CONSTRUMAT Ltda. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Compañía Industrial Altiplano S.A. representada por Domingo Sixto Salcedo Rada contra el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 49 a 59, interpuesta por Héctor Quiroz Panozo, en representación legal de la Empresa Constructora CONSTRUMAT Ltda., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo (fs. 28 a 46 vta.), el memorial de contestación de fs. 117 a 124 vta., el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 64 a 68 y vta., el decreto de "autos para Sentencia" (fs. 149 Anexo 5) los antecedentes procesales y,

I. Contenido de la demanda:

1.1.- Antecedentes de la demanda.

Que la empresa demandante, en mérito a los arts. 2 de la L. N° 3092, los arts. 327, 778, 779 y 780 del Cód. Pdto. Civ., arts. 131 y 147, lo dispuesto en la S.C. N° SC 0090/2006 de 17 de noviembre de 2006, interpuso la demanda contenciosa administrativa en tiempo hábil y oportuno, manifestando que:

1. El 14 de agosto de 2012, se notificó a la empresa demandante con el inicio de un proceso de verificación de las facturas que respaldan el crédito fiscal declarado durante los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, mediante la cual se solicitó la presentación de la documentación legal y contable que respalde el crédito fiscal consignado en los periodos citados anteriormente. Es así que según refiere literalmente el demandante, supuestamente el 08 de febrero de 2013, se le notificó mediante cédula con la Vista de Cargo N° 0012-820-00120V108804-0853/2012 de 20 de diciembre, en la cual se estableció en contra de CONSTRUMAT Ltda., un adeudo tributario por concepto de crédito fiscal IVA, depurado de las facturas declaradas en los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, incluyendo la sanción del 100% del tributo omitido, al calificar la conducta de la empresa como "Omisión de Pago", conforme a lo previsto por el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano.

En tal sentido refirió que, el 13 de marzo de 2013 presentó los descargos que demostraban que todas las facturas observadas habían sido emitidas por transacciones efectivamente realizadas, contando con las respectivas facturas originales; dicha documentación fehaciente no fue valorada por el personal eventual contratado por el SIN para desarrollar el trabajo de fiscalización, por lo que la Administración Tributaria (AT) emitió la R.D. N° 17-00108-13 de 26 de abril 2013, que fue notificada a la empresa demandante el 8 de mayo de 2013, en la que se estableció un adeudo tributario de Bs 271.681.- en contra de la empresa ahora demandante, adeudo tributario generado por concepto de crédito fiscal IVA depurado de las facturas declaradas en los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2010, más la sanción del 100% del tributo omitido, al calificar la conducta de la empresa como "Omisión de Pago", conforme a lo previsto por el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano.

2. Contra la R.D. N° 17-00108-13, CONSTRUMAT Ltda., interpuso recurso de alzada, que fue resuelta por la Resolución ARIT-SCZ/RA-0071/2014, de 17 de febrero, que resolvió confirmar la resolución recurrida, por considerar que no existe ningún vicio de nulidad y que la AT había efectuado una correcta depuración del crédito fiscal declarado por la empresa ahora demandante.

3. Contra dicha determinación de alzada, CONSTRUMAT Ltda., interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo, (resolución ahora impugnada) emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la cual se dispuso revocar parcialmente la resolución recurrida, por considerar que no correspondía la depuración de todas las facturas observadas por la AT, dejando sin efecto el cargo de Bs 48.161.- y manteniendo el cargo de Bs 52.088.- así como la multa de Bs 9.051.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- la empresa demandante manifestó que la resolución impugnada vulneró el procedimiento previsto en el art. 35-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo (L. N° 2341), además de haber vulnerado el derecho a la defensa y el debido proceso, reconocido por los arts. 115-11 y art. 119-11 de la C.P.E., al no haber dispuesto la nulidad de la R.D. N° 17-00108-13, a pesar de haberse evidenciado la falta de valoración de los descargos en su emisión, toda vez que la AGIT evidenció que en esta resolución se evidenció que se había vulnerado los derechos citados precedentemente. Asimismo señaló que el 8 de febrero de 2013, fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012- 820-00120V108804-0853/2012, de 20 de diciembre, por lo que en aplicación del art. 4-3 del CT, el plazo de 30 días para la presentación de descargos fenecía el 14 de marzo de 2013, motivo por el cual la empresa demandante presentó el memorial juntamente con los descargos el

13 de marzo de 2013, es decir dentro del plazo previsto por ley, pese a ello los descargos presentados no fueron valorados, bajo la argumentación que se habrían presentado fuera de plazo, por lo que la ausencia de valoración hace nula la resolución determinativa.

1.2.2.- Prosiguió señalando que en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA071/2014 de 17 de febrero, se dispuso confirmar totalmente la R.D. N° 17-00108-13, por considerar que se había depurado correctamente el crédito fiscal declarado por la empresa demandante durante la gestión 2010, sin valorar las pruebas presentadas por CONSTRUMAT Ltda., bajo el errado argumento de que dichas pruebas se había presentado conforme lo previsto en los arts. 81 y 215 del Cód. Trib. Boliviano, es decir que se habrían presentado fuera de plazo, "lo cual es totalmente falso" —textual-, ya que la mayor parte de pruebas se presentó ante la AT y el resto fue presentada como pruebas de reciente obtención. En ese sentido manifestó que la AGIT subsanó parcialmente el agravio citado precedentemente, pero mantuvo indebidamente un cargo de Bs 55.088.- así como la multa de Bs 9.051.- por incumplimiento a los deberes formales, en ese marco conforme a lo dispuesto por el art. 8 de la L. N° 843 y art. 8 del D.S. N° 21530, al haberse demostrado en todos los casos que: 1) Se cuenta con el original de las facturas; 2) Que estas facturas se originan en gastos vinculados a la actividad de la empresa; y, 3) Que dichas facturas fueron emitidas por transacciones efectivamente realizadas por CONSTRUMAT Ltda., y que fueron presentadas oportunamente, conforme a lo previsto en los arts. 76, 81 y 215 del Cód. Trib. Boliviano.

1.2.3.- Por otra parte, la empresa demandante refirió que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de "Omisión de Pago", ya que pese a haberse demostrado que no corresponde la depuración del crédito fiscal efectuado por la AT, fue efectuado sin ningún respaldo legal, calculando intereses, mantenimiento de valor y sanciones sobre crédito depurado, como si se tratara de un tributo omitido, vulnerando lo dispuesto en los arts. 47 y 99 de la L. N° 2492, y el art. 19 del D.S. N°27310 del Reglamento del Cód. Trib.

### 1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se emita sentencia declarando probada la demanda contenciosa administrativa y por tanto se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-R.1 0706/2014, de 05 de mayo y deliberando en el fondo, se deje sin efecto la totalidad del cargo tributario establecido en la R.D. N° 17-00108-13, de 26 de abril de 2013, emitida por la Administración Tributaria.

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

Que admitida la demanda por decreto cursante a fs. 61, corrida en traslado a la autoridad demandada, se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contestó negativamente la demanda mediante memorial de fs. 117 a 124, expresando en síntesis lo siguiente:

Que respecto a que la AGIT no valoró correctamente parte de los descargos contables presentados como respaldo al crédito fiscal declarado por CONSTRUMAT LTDA., lo que vulneraría el art. 8 de la L. N° 843 y el art. 8 del D.S. N°21530 reiterando la impugnación parcial en el fondo el cargo determinado por el SIN.

Al respecto, refirió que la AGIT tiene como lineamientos administrativos en cuanto a la validez del crédito fiscal, la existencia de tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, siendo estos: 1) La emisión de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada; dichos requisitos no fueron cumplidos por el contribuyente, puesto que no demostró la procedencia de los créditos impositivos que considera que le corresponden y evidencian la efectiva realización de las transacciones; es decir, que no cumplió con el tercer requisito citado precedentemente.

Asimismo, refirió que el 14 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó al representante legal de la empresa CONSTRUMAT Ltda., con la Orden de Verificación Interna N° 00120V108804 para la verificación específica del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por dicha empresa en los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2010.

En ese sentido, la Administración Tributaria observó las facturas con código 3 y código 4-3., porque se tomó en cuenta que el contribuyente, presentó en instancia de alzada la misma documentación que adjuntó ante la Administración Tributaria, además de cheques certificados y en fotocopia simple del Banco Ganadero, documentos que fueron valorados por la ARIT, en atención a lo dispuesto por los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. N° 2492; que sin embargo el sujeto pasivo está en la obligación de respaldar las actividades y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere que le corresponden.

Asimismo refirió que en ningún caso se observó la falta de las facturas originales, sino que se evidenció la existencia de errores, además de la falta de materialización de dichas transacciones, por lo que el sujeto pasivo debió haber desvirtuado con todos los medios a su alcance que la transacción existió, con documentación que cumpla lo dispuesto en el art. 217 del Cód. Trib. Boliviano.

Por otra parte expresó que según lo dispuesto en el art. 44 del Cód. Com. los "Comprobantes de Egreso", deben incluir una glosa clara y precisa de la transacción, registros que se trasladan luego al "Libro Mayor", por consiguiente los comprobantes de egreso deben estar acompañados con los respaldos suficientes de la transacción, siendo que en el presente caso los comprobantes de egresos presentados por el contribuyente, fueron respaldados parcialmente, ya que no cuentan con recibos por la entrega de dinero al proveedor; además que no presentó los libros diarios y mayores, lo que no permitió constatar la materialización de la transacción, por lo que corresponde confirmar la depuración de las Facturas N° 390, 195252, 631, 1227, 113555, 113556, 17288, 697, 9516, 9517, 10606, 10620, 205, 6074, 6606, 466, 399, 602, 115840, 504303, 16, 134, 3484, 646219, 10623 y 308 por el monto de Bs 52.088.- asimismo mantener firme y subsistente la multa por incumplimiento de deberes formales en la suma de Bs 9.051; debido a que no se encuentran debidamente respaldadas; además que el contribuyente no impugnó la multa en su momento.

Por último mencionó que, en cuanto a lo alegado por la empresa demandante, sobre el hecho que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de omisión de pago, refirió que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y el art. 198-e) y 211-1 de la L. N°

3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la AGIT, conozca y resuelva sobre la base de dichos fundamentos, lo que no ocurrió en el presente caso, ya que el contribuyente no impugnó, por lo que en resguardo del principio de congruencia, no cabe mayor consideración por ser aspectos inoportunos que no fueron impugnados en los recursos de alzada y jerárquico.

### III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que mediante Informe N° 191/2016 — SCTRIA — SP-TSJ de 9 de septiembre (fs. 128) se hizo conocer que habiendo sido notificado el demandante con la providencia de 13 de marzo de 2015, en la que se dispuso traslado para la réplica, el mismo no fue presentado, motivo por el cual, teniéndose por renunciado el derecho, mediante providencia de 15 de septiembre de 2016, cursante a fs. 129 se decretó "autos para sentencia".

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

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

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

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

3.1.- El 14 de Agosto de 2012, se notificó la Orden de Verificación N° 00120VI08804, por la cual se dispuso el operativo sobre el IVA crédito fiscal, de las facturas que presentaban diferencias, establecidas por cruce de información con los emisores de éstas, de los periodo octubre, noviembre y diciembre de 2010; luego de su trámite respectivo se emitió la Vista d Cargo N° 0012-820-00120VI08804-0853/2012 de 20 de diciembre, que en su Código 3 d depuración estableció que varias facturas no se hallaban respaldadas mediante documentación contable.

3.2.- Notificada que fue la citada vista de cargo, el sujeto pasivo presentó y ofreció prueba de descargo, anunciando estar solicitando certificaciones de los proveedores para demostrar la efectiva realización de la transacción. Producto de este trámite el 26 de abril de 2012, luego de haberse procedido a la verificación específica del crédito fiscal, parte de las obligaciones impositivas del contribuyente CONSTRUMAT Ltda., sobre el IVA, la AT pronunció la R.D. N°17-00108-13 de 23 de abril, determinado de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, una obligación tributaria en contra del contribuyente, calificando la conducta de éste como omisión de pago y estableciendo las sanciones correspondientes.

3.3.- El 2 de septiembre de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0678/2013, merced al recurso de alzada interpuesto por el contribuyente CONSTRUMAT Ltda., por el cual confirmó la RD citada en el punto anterior. Por lo que CONSTRUMAT Ltda., interpuso recurso jerárquico, el que se tramitó conforme a procedimiento y confluó en la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2109/2013 de 25 de noviembre, que resolvió anular la resolución impugnada, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, a fin que la ARIT emita una nueva resolución, en la que se pronuncie sobre las pruebas presentadas, además que aclare sobre los documentos analizados, cuál es la causa por la que consideró que se incumple el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

3.4.- Cumpliendo la anterior resolución del superior en grado, el 17 de febrero de 2014, la ARIT Santa Cruz se pronunció por medio de la Resolución del Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0071/2014, confirmando nuevamente la resolución determinativa impugnada.

3.5.- Contra la determinación de alzada citada en el punto anterior, CONSTRUMAT Ltda., volvió a plantear recurso jerárquico y la AGIT pronunció Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0706/2014 de 5 de mayo, en la que se revocó parcialmente la Resolución de la ARIT, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal por facturas respaldadas con medios fehacientes de pago (cheques legalizados), dejando sin efecto el tributo omitido de Bs 48.161.- manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por el monto de Bs 52.088; y también la multa de Bs 9.051; por incumplimiento de deberes formales, los que deben ser reliquidados a la fecha de pago.

### IV. De la problemática planteada.

Que el motivo de la litis se circunscribe en determinar: Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, valoró correctamente la prueba de descargo y si la misma fue presentada dentro del plazo previsto por ley; asimismo, si corresponde la sanción por la contravención tributaria de omisión de pago.

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

Una vez identificada la problemática planteada en la presente demanda contenciosa administrativa, pasamos a resolver a la vez los puntos 1.2.1 y 1.2.2 de los fundamentos de la demanda, puesto que los mismos fueron expuestos en un mismo sentido, bajo la fundamentación que se habría vulnerado el derecho a la defensa y el debido proceso, puesto que el 8 de febrero de 2013, el demandante fue notificado con la Vista de Cargo N° 0012-820-00120VI08804-0853/2012, de 20 de diciembre, por lo que en aplicación del art. 4.3 del CT, el plazo de 30 días para la presentación de descargos fenecía el 14 de marzo de 2013, motivo por el cual la empresa demandante presentó el memorial juntamente con los descargos el 13 de marzo de 2013, es decir dentro del plazo previsto por ley, pese a ello los descargos presentados no fueron valorados, bajo la argumentación que se habrían presentado fuera de plazo, por lo que la ausencia de valoración hace nula la resolución determinativa.

Al respecto debemos señalar que de la revisión del expediente se puede evidenciar que tal como expresa el demandante el 13 de marzo de 2013, presentó ante la Administración Tributaria memorial de descargo a la vista de cargo, en el cual argumentó la ilegal depuración del crédito fiscal, refiriendo que no corresponde la depuración de ninguna de las facturas, por lo que solicitó dejar sin efecto la Vista de Cargo; de lo cual se tiene que, si bien el demandante presentó en tiempo oportuno el memorial de descargo (fs. 311 a 319 Anexo-5 Exp. 733/2014), en el que, hace una cita de los descargos y de las pruebas de descargo; empero, los citados descargos y pruebas no son adjuntados al memorial, tal como se estableció en el CITE: SIN/GGSCZ/DFNI/INF/0305/2013 (fs. 330 a 331 Anexo-5 Exp. 733/2014), por lo que no es viable la consideración de las supuestas pruebas de descargo citadas dentro del memorial de descargo, dado que dicha documentación de descargo debió haber sido adjuntada para poder ser valorada. Además es imperante acotar que la empresa demandante hace referencia extensamente en su memorial de la presente demanda contenciosa administrativa, que no se habría valorado la prueba aportada, pero el mismo no hace una identificación de qué prueba es la que tendría que haberse valorado para que este Tribunal Supremo de Justicia, haga una valoración de dicha prueba, motivo que impide a este Supremo Tribunal pronunciarse al respecto.

Por otra parte en cuanto a que la AGIT habría considerado que el memorial de descargo fue presentado fuera del plazo de 30 días que tenía la empresa demandante para presentar sus descargos, se tiene que lo señalado por el demandante es totalmente falso, puesto que a fs. 39 vta., del Exp. 750/2014, la AGIT en la resolución impugnada manifestó textualmente que: "De lo descrito precedentemente, se colige que el Sujeto Pasivo, una vez notificado con la Vista de Cargo, esto es el 08 de febrero de 2013, tenía el plazo de 30 días para presentar descargos de acuerdo al Numeral 3, art. 4 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano, es decir, hasta el 14 de marzo de 2013, sin embargo el sujeto pasivo presentó memoria de descargo el 13 de marzo de 2013, es decir dentro el plazo establecido, sin adjuntar ninguna documentación de descargo", en ese sentido se tiene que / la AGIT, al contrario de lo que manifiesta el demandante, aceptó que el memorial de descargo presentado por el demandante fue presentado dentro del plazo que tenía y no así como refiere la empresa demandante, por lo que esta supuesta transgresión no amerita mayor pronunciamiento.

Por otra parte, la empresa demandante refirió que no corresponde la sanción por la supuesta contravención tributaria de "omisión de pago", ya que pese a haberse demostrado que no corresponde la depuración del crédito fiscal efectuado por la AT, fue efectuado sin ningún respaldo legal, calculando intereses, mantenimiento de valor y sanciones sobre crédito depurado, como si se tratara de un tributo omitido.

Al respecto debemos señalar que el art. 160 de la L. N° 2492, establece: "Son contravenciones tributarias: 1. Omisión de inscripción en los registros tributarios; 2. No emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente; 3. Omisión de pago; 4. Contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181; 5. Incumplimiento de otros deberes formales; 6. Las establecidas en leyes especiales" (las negrillas son nuestras), asimismo el art. 161 de igual cuerpo legal, instituye que: "Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con. 1. Multa; 2. Clausura; 3. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias; 4. Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de 3 meses a 5 años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria; 5. Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado; 6. Suspensión temporal de actividades.", textos normativos de los cuales se deduce que la omisión de pago es una contravención tributaria y como tal le corresponde una sanción.

#### VI. Conclusiones.

Por lo relacionado precedentemente, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al momento de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, de 5 de mayo, realiza una correcta valoración de los antecedentes y de la normativa jurídica aplicable al presente caso, no habiéndose transgredido el derecho a la defensa y al debido proceso de la empresa demandante.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2011 y en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 4 a 59, interpuesta por Héctor Quiroz Panozo, en representación legal de la Empresa Constructo CONSTRUMAT Ltda., consiguientemente, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0706/2014, de 5 mayo, al no evidenciarse la incorrecta aplicación de la normativa legal.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Relator: Magistrado Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



670

**Sociedad Comercial TOYOSA S.A. c/  
Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones  
Contencioso Administrativo  
Distrito: La Paz**

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 63 a 74 vta., interpuesta por Esteban Santos Numbela Saavedra en representación legal de TOYOSA S.A., impugnando la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012 de 11 de diciembre, que cursa de fs. 36 a 49, emitida por Huáscar Ajata Guerrero, Viceministro de Comercio Interno y Exportaciones; la contestación cursante de fs. 140 a 144 vta.; y, demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

TOYOSA S.A. es una sociedad comercial legalmente constituida cuyo objeto social es la importación y comercialización de vehículos marca TOYOTA, para tal efecto se suscribió un contrato de licencia de uso con la firma TOYOTA MOTOR CORPORATION, el cual se encuentra registrado en el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI) conforme la Resolución DPI/SD/LU 337/2011 de 23 de agosto, sobre la marca de fábrica TOYOTA en la clase internacional N° 12 de la clasificación de Niza, encontrándose registrada bajo el N° 31310-C, según dicha Resolución emitida por el SENAPI.

Con ese antecedente, el referido contrato de licencia les da exclusividad para comercializar y poner en venta vehículos bajo la marca TOYOTA dentro del territorio nacional; sin embargo, terceras personas importan y comercializan dentro del país vehículos marca TOYOTA (cero kilómetros) sin el consentimiento o la autorización de TOYOSA S.A. ni TOYOTA MOTOR CORPORATION, es decir, sin ningún tipo de derecho o registro para tal actividad ante autoridad competente; siendo las empresas infractoras Expomotors y American Motors, ambas de la ciudad de Santa Cruz de la Sierra. Igualmente, dichas empresas infractoras utilizan el signo distintivo de la marca TOYOTA en sus tiendas comerciales, beneficiándose ilegalmente y cometiendo competencia desleal.

Por los motivos antedichos, el 31 de octubre de 2011 solicitaron al SENAPI la implementación de medidas en frontera, cumpliendo todos los requisitos para el efecto; siendo que, el SENAPI puso en duda su legitimación activa emergente del indicado contrato de licencia, les pidieron un certificado emitido por TOYOTA MOTOR CORPORATION que acredite su exclusividad en el uso de la marca, lo cual fue cumplido a cabalidad y que -a pesar de todo el SENAPI siguió omitiendo pronunciarse al respecto; ante lo cual, interpusieron una acción de amparo constitucional, la cual les fue favorable reconociendo su legitimación activa, teniendo como consecuencia un pronunciamiento formal del SENAPI a través de la Resolución Administrativa IF-04/2012 de 13 de enero, desconociendo su titularidad sobre la licencia de uso y denegando su solicitud de medidas de frontera.

El 20 de enero de 2012, presentaron un recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa IF-04/2012, mereciendo la Resolución Administrativa IF-REV 05/2012 de 14 de marzo, por la cual se rechazó su recurso de revocatoria y se confirmó el acto administrativo impugnado; ante esta situación, interpusieron recurso jerárquico el 13 de abril de 2012, siendo que el Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones emitió la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012, omitiendo analizar todos los argumentos expuestos y confirmando los actos administrativos impugnados; por lo que, habiéndose agotado la vía administrativa se abrió la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para resolver la presente demanda contenciosa administrativa.

1.2. Fundamentos de la demanda.

Alega que el Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones, al emitir la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012, vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso y el principio de seguridad jurídica, consagrados en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional y en los arts. 4-c) e i), 28-b) y e), y 30-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), dado que no se tomaron en cuenta todos los argumentos de impugnación formulados, se hizo un incorrecto e incongruente análisis de la licencia de uso de marca, una incompleta valoración de la prueba aportada en su momento; todo esto debido a que la autoridad ahora demandada indicó que la licencia de uso otorgada a favor de TOYOSA S.A. no goza de exclusividad y es restringida a ciertos derechos, como es el control de marca y otros derechos no transmitidos que son exclusivos del licenciante (TOYOTA MOTOR CORPORATION), agregando que no se habría

demonstrado la existencia de motivos relacionados con la falta de registro y autorización por parte de los infractores para comercializar productos marca TOYOTA, estando el tema relacionado al agotamiento del derecho o de marca en el ámbito internacional; todo esto -según el demandante- es falaz, dado que el legítimo titular de una marca puede autorizar a otras personas para que utilicen su marca a través de contratos de licencias de uso exclusivo, lo que es oponible a terceras personas, tal como dispone el art. 162 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones y que las empresas infractoras no demostraron que cuentan con autorización registro alguno ante el SENAPI para importar y comerciar vehículos marca TOYOTA, usando su marca exclusiva, lo cual vulnera los arts. 238, 241, 247, 250, 251 y 252 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones.

TOYOSA S.A. tiene legitimación activa para pedir medidas de frontera ya que el inc. f) del punto ii) de su licencia de uso indica que, si el distribuidor toma conocimiento de infracciones deberá de manera oportuna y exacta informar a la compañía sobre los detalles de la misma adjuntando prueba de respaldo y apoyarla en la ejecución de medidas necesarias para la protección de sus derechos o tomar personalmente las medidas defensivas apropiadas contra las demandas sobre supuestas infracciones; además, que la interpretación prejudicial 29-T-97 del Tribunal de Justicia de la CAN estableció que la licencia de uso de marca es un contrato por medio del cual, el titular de la marca cede el derecho de uso de la marca para que un tercero lleve a cabo la producción y/o distribución de los productos o servicios, debiendo registrarse este contrato en las oficinas competentes, que para el caso es el SENAPI, lo cual sucedió; agregando, que dicho extremo fue corroborado por la certificación emitida por TOYOTA MOTOR CORPORATION a pedido del SENAPI, donde claramente se los reconoce como distribuidores exclusivos para el territorio boliviano y se les autoriza tomar los recaudos necesarios para efectuar las medidas de frontera necesarias en defensa de la marca. Asimismo, en el caso de autos no concurriría la figura del agotamiento del derecho conforme al art. 158 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones, tampoco la figura jurídica de las importaciones paralelas conforme a la Interpretación Prejudicial 24-IP-2005.

Finalmente, respecto a la incorrecta valoración de la prueba, el demandante expresa que no se tomaron en cuenta los peritajes realizados por Guillermo Jorge Gorianz Guzmán y Rodolfo Quintanilla, llevados a cabo el 16 de noviembre de 2011, quienes informaron que las empresas infractoras estuvieron modificando técnicamente los vehículos marca TOYOTA que comercializan, mediante transformaciones precarias a gas natural vehicular sin el consentimiento de TOYOTA MOTOR CORPORATION, lo cual afecta el rendimiento de los vehículos y puede afectar al prestigio de la marca, agregando que dichas transformaciones precarias fueron hechas sin cumplir las normas de seguridad vigente con la finalidad de pagar menos aranceles aduaneros, incurriendo en el ilícito de adulteración de productos previsto en el art. 155 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones; siendo que todo esto fue convalidado ilegalmente por el SENAPI y el Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones; agregando que igualmente se les dejó en estado de indefensión porque se desmereció la idoneidad del perito propuesto por TOYOSA S.A. (Wolfgang Ohnes Casso) y tampoco se tomó en cuenta las pericias realizadas durante el proceso por los otros dos peritos ya mencionados.

### 1.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y, en consecuencia, se revoque la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012, dejando igualmente sin efecto la Resolución Administrativa IF-REV 05/2012.

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

Se apersonó Humberto Zambrana Calvimonte en calidad de Viceministro de Comercio Interno y Exportaciones a.i., contestando negativamente a la demanda contenciosa administrativa con los siguientes argumentos: a) En cuanto a la licencia de uso de marca, indica que el art. 7 del contrato de la licencia de uso otorgada por TOYOTA MOTORS CORPORATION a TOYOSA S.A. no es de carácter exclusivo para la utilización de las marcas registradas, no teniendo el demandante ningún otro registro que de licencia de uso que le de exclusividad como valor constitutivo; b) En cuanto a las medidas de frontera, su régimen se encuentra regulado en los arts. 250 al 256 de la Decisión 486 de la CAN, siendo una medida cautelar para evitar la importación o exportación que infrinja derechos marcarios, previa interposición de una acción de infracción por parte del titular de la marca afectada u otra persona autorizada por el mismo contra el responsable, siendo que TOYOTA S.A. no tiene la legitimación activa para realizar dicha acción, agregando que en el presente caso se da la figura jurídica del agotamiento de marca internacional por la primera venta lícita que se dio en el extranjero antes de las importaciones denunciadas, tal como lo demuestran las Declaraciones Únicas de Importación remitidas por la Aduana Nacional de Bolivia (ANB) y los informes periciales evacuados al respecto, no habiendo el demandante demostrado fehacientemente que la comercialización, venta e importación de los vehículos denunciados haya sido irregular o de origen ilícito y, por lo tanto, no es procedente la imposición de las medidas de frontera solicitadas; y, c) En cuanto a la valoración de la prueba, el debido proceso y la seguridad jurídica, la autoridad demandada manifiesta que no hubieron tales vulneraciones, toda vez que se cumplieron todos los requisitos del debido proceso, respetando el derecho del demandante a la doble instancia dentro de un proceso judicial o administrativo y considerar todos los elementos de hecho y derecho para poder emitir el acto administrativo ahora impugnado.

### III. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada por TOYOSA S.A.; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012.

### III. Réplica y Dúplica.

TOYOSA S.A. presentó memorial de réplica el 07 de junio de 2013, corriente de fs. 148 a 152 vta., reiterando los argumentos de su demanda contenciosa administrativa, agregando que TOYOTA MOTOR CORPORATION es distribuidor exclusivo para el territorio boliviano, lo que conlleva la exclusividad de la comercialización de productos TOYOTA dentro del territorio boliviano y que no concurrió el agotamiento del derecho de marca.



El Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones no presentó memorial de dúplica, conllevando a decretarse autos para sentencia a fs. 156.

#### IV. Consulta Prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la CAN.

Mediante Resolución 56/2016 de 13 de julio emitida por Sala Plena de este Tribunal, cursante de fs. 165 a 167, al amparo de los arts. 121 y 123 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la CAN, de oficio remitió a consulta prejudicial obligatoria la presenta causa ante el referido Tribunal, dejando sin efecto el primero sorteo a magistrado tramitador realizado, debiéndose volver a sortear una vez absuelta la referida consulta.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. El 31 de octubre de 2011, TOYOSA S.A. solicitó la aplicación de medidas de frontera para suspender las operaciones aduaneras de los vehículos marca TOYOTA cero kilómetros; pedido que fue rechazado por la Dirección Jurídica del SENAPI a través de la Resolución Administrativa IF-04/2012; expresándose que, si bien se logró acreditar la legitimación activa, el ahora demandante no demostró la existencia de motivos fundados en los términos expresados en su solicitud que básicamente refieren a la falta de registro o autorización para vender, comercializar productos con la marca TOYOTA, considerando el principio de agotamiento del derecho y de las importaciones paralelas.

2. La empresa ahora demandante interpuso un recurso de revocatoria contra esa decisión el 13 de febrero de 2012, mereciendo la Resolución Administrativa IF-REV 05/2012, la cual rechaza dicho recurso y confirma el acto administrativo impugnado.

3. El 13 de abril de 2012, TOYOSA S.A. interpusieron recurso jerárquico contra la Resolución Administrativa IF-REV 05/2012, mereciendo la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012 emitida por el Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones, la cual rechaza el recurso jerárquico interpuesto y confirma el acto administrativo impugnado; considerando los argumentos de la empresa demandante y del supuesto infractor EXPOMOTORS, y fundamentando lo siguiente: i) Respecto a la licencia de uso, del análisis del contrato de licencia de uso contenido en el Testimonio 133/2011 y registrado en el SENAPI a través de la Resolución DPI/SD/LU 337/2011, la autoridad ahora demandada llegó a la conclusión que TOYOTA MOTORS CORPORATION no otorgó a TOYOSA S.A. la exclusividad para la utilización de la marca registrada TOYOTA, considerando los derechos que confiere el registro de marca al titular de la misma; ii) Sobre las medidas de frontera solicitadas, analizando los arts. 250 al 256 de la Decisión 486 de la CAN, llegó a la conclusión de que las mismas constituyen medidas cautelares provisionales, las cuales no concurren en el caso de autos por haberse agotado el derecho de la marca en el ámbito internacional, al ser los productos denunciados comprados de distribuidores oficiales y luego importados a territorio boliviano; iii) Se valoró el listado de usuarios de vehículos TOYOTA cero kilómetros, las declaraciones únicas de importación y el informe sobre el peritaje realizado en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, llegando a la conclusión de que los vehículos importados denunciados son de marca TOYOTA de origen japonés, tailandés y americano, agregando además que respecto a las alteraciones técnicas en el combustible de funcionamiento a GNV, lo mismo está permitido por el orden público boliviano conforme al Plan de Desarrollo Energético 2008-2027 que tiene la política del cambio de la matriz energética, lo cual no implica una modificación a la marca y trae beneficios al consumidor; y, iv) "Que en el caso específico, de todos los antecedentes revisados, el solicitante no ha demostrado fehacientemente la existencia de motivos relacionados con la falta de registro y autorización para vender, comercializar productos de la marca TOYOTA, ya que los mismos son relacionados con el tema del agotamiento del derecho ya que se trata de un agotamiento de marca en el ámbito internacional, es decir, en el caso en particular, la primera venta se dio en el extranjero, con lo cual el titular de la marca no puede impedir la importación del producto al mercado nacional (Bolivia) ni a ningún otro país de la región, es decir que los vehículos que se importan a territorio nacional, son adquiridos de distribuidores oficiales de la marca y empresa TOYOTA, en donde se asume que el o los productos se han introducido en el comercio en cualquier otro país, (primera venta), existiendo libertad para que las siguientes ventas de los productos originales autenticados con la marca en conflicto puedan ser vendidos en otros países".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta se resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: 1) Si la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012 fue debidamente motivada y fundamentada, respetando el debido proceso; y, 2) Si los fundamentos utilizados por la autoridad demandada guardan concordancia con los entendimientos emitidos por el Tribunal de Justicia de la CAN en la consulta prejudicial elevada en el proceso 573-IP-2016.

##### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el poder ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con

relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.2. Sobre la motivación y fundamentación de la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012.

En primer lugar, se tiene que el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de la S.C. Plurinacional N° 0282/2015 -S1 de 02 de marzo, entendió que: "...la motivación o implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar el Juez sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas. En sentido contrario, cuando la resolución aun siendo extensa no traduce las razones o motivos por los cuales se toma una decisión, dichas normas se tendrán por vulneradas"; jurisprudencia reiterada en las S.C. Plurinacional Nos. 0450/2012 y 0248/2016-S1, entre otras.

Al respecto se tiene que sobre este agravio, el demandante expresó que el Viceministerio de Comercio Interno y Exportaciones, al emitir la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012, vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso y el principio de seguridad jurídica, consagrados en la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional Plurinacional y en los arts. 4-c) e-i), 28-b) y e), y 30-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), dado que no se tomaron en cuenta todos los argumentos de impugnación formulados, se hizo un incorrecto e incongruente análisis de la licencia de uso de marca, una incompleta valoración de la prueba aportada en su momento; ahora bien, según la conclusión de los antecedentes administrativos y procesales del punto V.3 de la presente Sentencia, formalmente se consideraron los argumentos de la empresa demandante y del supuesto infractor EXPOMOTORS, expresando la autoridad ahora demandada lo siguiente: a) Respecto a la licencia de uso, del análisis del contrato de licencia de uso contenido en el Testimonio 133/2011 y registrado en el SENAPI a través de la Resolución DPI/SD/LU 337/2011, la autoridad ahora demandada llegó a la conclusión que TOYOTA MOTORS CORPORATION no otorgó a TOYOSA S.A. la exclusividad para la utilización de la marca registrada TOYOTA, considerando los derechos que confiere el registro de marca al titular de la misma; b) Sobre las medidas de frontera solicitadas, analizando los arts. 250 al 256 de la Decisión 486 de la CAN, llegó a la conclusión de que las mismas constituyen medidas cautelares provisionales, las cuales no concurren en el caso de autos por haberse agotado el derecho de la marca en el ámbito internacional, al ser los productos denunciados comprados de distribuidores oficiales y luego importados a territorio boliviano; c) Se valoró el listado de usuarios de vehículos TOYOTA cero kilómetros, las declaraciones únicas de importación y el informe sobre el peritaje oficial realizado en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, llegando a la conclusión de que los vehículos importados denunciados son de marca TOYOTA de origen japonés, tailandés y americano, agregando además que respecto a las alteraciones técnicas en el combustible de funcionamiento a GNV, lo mismo está permitido por el orden público boliviano conforme al Plan de Desarrollo Energético 2008-2027 que tiene la política del cambio de la matriz energética, lo cual no implica una modificación a la marca y trae beneficios al consumidor; y, d) "Que en el caso específico, de todos los antecedentes revisados, el solicitante no ha demostrado fehacientemente la existencia de motivos relacionados con la falta de registro y autorización para vender, comercializar productos de la marca TOYOTA, ya que los mismos son relacionados con el tema del agotamiento del derecho ya que se trata de un agotamiento de marca en el ámbito internacional, es decir, en el caso en particular, la primera venta se dio en el extranjero, con lo cual el titular de la marca no puede impedir la importación del producto al mercado nacional (Bolivia) ni a ningún otro país de la región, es decir que los vehículos que se importan a territorio nacional, son adquiridos de distribuidores oficiales de la marca y empresa TOYOTA, en donde se asume que el o los productos se han introducido en el comercio en cualquier otro país, (primera venta), existiendo libertad para que las siguientes ventas de los productos originales autenticados con la marca en conflicto puedan ser vendidos en otros países"; por lo que, se tiene que el acto administrativo objeto de la presente demanda contenciosa administrativa si cumplió con todos los requisitos requeridos por el debido proceso, conteniendo argumentos de motivación y fundamentación suficientes para sustentar su resolución, respondiendo a los agravios expresados por TOYOSA S.A.; sin embargo, diferente a estos requisitos formales son los argumentos alegados por el ahora demandante acerca de la forma en la que se debió interpretar y entender el contenido de las normas que hacen a la Decisión 486 de la CAN, cuestiones de fondo que merecieron una consulta prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la CAN, lo cual se desarrolla en el siguiente punto. Además se agrega que respecto a lo alegado por la parte demandante respecto a la no consideración de su propuesta de perito para la realización del peritaje del procedimiento administrativo, se tiene que no enunció que precepto procesal legal expreso y específico que ampare el deber del SENAPI de considerar dicha propuesta; por lo que, no se puede dilucidar dicho agravio mediante este proceso de control de legalidad de los actos administrativos, máxime si se considera que las pericias se realizaron efectivamente por otros peritos y fueron consideradas tanto por la autoridad demandada como por TOYOSA S.A., al argumentar la presente demanda contenciosa administrativa, inclusive.

VI.3. Sobre los entendimientos de los contratos de uso de marca, el uso exclusivo de una marca, las importaciones paralelas, el agotamiento del derecho y las medidas de frontera; emitidos por el Tribunal de Justicia de la CAN a través del proceso 573-IP-2016 debido a la consulta de interpretación prejudicial elevada por este Tribunal Supremo de Justicia.

El contrato de licencia de uso conferido por TOYOTA MOTORS CORPORATION a TOYOSA S.A. a través del testimonio 133/2011, cursante de fs. 25 a 34, expresamente indica lo siguiente:

"...uno) Que la compañía (Como se la define líneas abajo), ha otorgado al Distribuidor (Como se lo define líneas abajo) la Distribución Exclusiva de los Productos Toyota (Como se los define líneas abajo) dentro del Territorio (Como se lo define líneas abajo) de acuerdo a un Contrato de Distribución ejecutado a partir del uno de abril de dos mil once..."

"...dos) Que la compañía le ha otorgado al Distribuidor una licencia No Exclusiva para la utilización de las Marcas registradas (como se las define líneas abajo) como Distribuidor Exclusivo de los Productos Toyota (Como de los define líneas abajo) dentro del Territorio..."

"...cuatro) que la Compañía otorga al Distribuidor el derecho no exclusivo de uso de las Marcas Registradas de acuerdo al art. siete del CD que dice a la letra: (a) La Compañía, mediante el presente otorga al distribuidor el derecho no exclusivo de uso de dichas marcas

registradas y marcas de servicio que son de titularidad de la Compañía sobre o con relación a los Productos Toyota (de acá en adelante denominadas "Las marcas registradas") y solamente en conexión con la distribución, venta y servicio de las mismas dentro del Territorio. El derecho que antecede incluye el derecho e uso de las Marcas Registradas en su Nombre de Dominio de acuerdo a las instrucciones y normas otorgadas de manera separada por la Compañía".

"...El distribuidor mediante el presente acepta el derecho arriba conferido y acuerda al uso de las Marcas Registradas solamente en o con relación de los Productos Toyota y solamente en relación a la distribución, venta y servicios de las mismas dentro del Territorio".

Ahora bien, producto de la consulta de interpretación prejudicial dentro del presente proceso, realizada ante el Tribunal de Justicia de la CAN, se tiene que, interpretando el art. 162 de la Decisión 486 de la CAN, dicho Tribunal estableció: "La normativa comunitaria andina no regula el contenido del contrato de licencia y tampoco se refiere a la cláusula de exclusividad que pudiera ser pactada entre las partes de dicho contrato, por lo que, al existir un tema no regulado por la norma andina, se debe aplicar lo que corresponda en la normativa nacional, en aplicación del principio de complemento indispensable". (Punto 1.7. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación); "El art. 163, por su parte, prohíbe la existencia de contratos de licencia restrictivos del comercio y contrarios a las normas comunitarias andinas sobre propiedad industrial, tratamiento a capitales extranjeros, licencias y regalías, y prácticas comerciales restrictivas de la competencia". (Punto 1.8. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación); y, "Como esta es una limitación de gran importancia en la actividad de comercio subregional andino, debe ser controlada por la Oficina Nacional competente, en el momento en que se solicita el registro de un contrato de licencia" (Punto 1.9. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación).

Respecto a la problemática planteada por TOYOSA S.A. en la presente demanda contenciosa administrativa, es evidente que dicha empresa -ahora demandante- únicamente tiene la calidad de distribuidor exclusivo, más no tiene el derecho exclusivo de uso de dichas marcas registradas y marcas de servicio que son de titularidad de la Compañía sobre o con relación a los productos TOYOTA y solamente en conexión con la distribución, venta y servicio de las mismas dentro del territorio boliviano; esto quiere decir que TOYOSA S.A. es el distribuidor autorizado y exclusivo para Bolivia de TOYOTA MOTORS CORPORATION dentro de su cadena comercial oficial, lo cual prohíbe a esta última incorporar a otras empresas constituidas en territorio nacional dentro de su cadena comercial oficial; lo cual no da a TOYOSA S.A. el derecho al uso exclusivo de la marca dentro del territorio boliviano, como clara y expresamente se deja sentado en su contrato de licencia de uso; por lo que, la empresa demandante mal podría alegar la vulneración de sus derechos o intereses por parte de otras empresas comercializadoras de la misma marca que no pertenezcan a la cadena comercial oficial de TOYOTA MOTOR CORPORATION, como ahora pretende TOYOSA S.A.; sin embargo, el mismo contrato de licencia de uso indica que: "...c) En la eventualidad en que el Distribuidor tome conocimiento de cualquier infracción o infracción potencial dentro del Territorio de (i) los derechos de propiedad intelectual de la Compañía, sus subsidiarios o afiliados por parte de terceros, o (z) de los derechos de propiedad intelectual de terceros por parte de los Productos Toyota; el Distribuidor deberá de manera inmediata y exacta informar a la Compañía de los detalles adjuntando evidencia de respaldo y deberá: apoyar en la ejecución de las medidas necesarias para proteger los derechos de la Compañía sobre las Marcas Registradas, o personalmente tomar las medidas defensivas apropiadas contra cualquier demanda sobre supuestas infracciones de acuerdo a las instrucciones otorgadas por la Compañía... ", por lo que, TOYOSA S.A. ante una supuesta infracción a las normas marcarias que afecte a TOYOTA MOTORS CORPORATION tiene el deber de informar tal extremo y coordinar con dicha compañía para la defensa de sus intereses o personalmente asumir defensa si fuere demandada por alguna infracción al cumplir las instrucciones otorgadas por TOYOTA MOTORS CORPORATION; siendo que si TOYOSA S.A. solicita medidas de frontera, esto debe hacerse en defensa de los derechos marcarios de TOYOTA MOTORS CORPORATION como titular de la marca, más no a nombre propio porque no tiene derecho al uso exclusivo de la marca en territorio boliviano, como se explicó líneas arriba. Extremos corroborados por la certificación emitida por TOYOTA MOTOR CORPORATION presentada en el procedimiento administrativo y referida por la empresa demandante.

Por otra parte, respecto a lo alegado acerca de las alteraciones técnicas en los vehículos realizadas por las empresas supuestamente infractoras, adaptando su funcionamiento a la utilización de GNV, cabe resaltar que dicha operación es permitida en el Estado Plurinacional de Bolivia conforme al Plan de Desarrollo Energético 2008-2027 que tiene la política del cambio de la matriz energética, lo cual no implica una modificación a la marca y trae beneficios al consumidor, quien tiene la decisión en todo momento de adquirir un vehículo con las referidas adaptaciones o en su estado original si lo prefiere, todo esto cumpliendo las reglamentaciones y especificaciones impuestas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH); por lo que, este aspecto tampoco amerita ser considerado como una causa razonable y legal para la imposición de medidas de frontera restrictivas.

En la consulta de interpretación prejudicial realizada en el presente proceso al Tribunal de Justicia de la CAN, dicho Tribunal entendió que para que opere una importación paralela legal se deben cumplir los siguientes requisitos: "...a) Importación efectuada por un importador distinto al representante o distribuidor autorizado. b) Que el producto que se importe sea original. c) Si bien es un producto original está fuera de la cadena comercial oficial. d) Que el producto que se importe se lo haya adquirido lícitamente en el mercado interno de otro país. e) Que el producto haya sido venido por el propio titular del derecho, por otra persona con consentimiento del titular del derecho o por una persona económicamente vinculada con el titular del derecho." (Punto 3.5. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación); siendo que, la autoridad demandada al valorar las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por los supuestos infractores y la pericia realizada, pudo constatar que se cumplieron todos los referidos requisitos, puesto que se trataba de vehículos originales marca TOYOTA adquiridos lícitamente del titular en el mercado de otro país, quedando fuera de la cadena comercial oficial y siendo importados por personas distintas al representante o distribuidor autorizado (TOYOSA S.A.); agregando que "... el titular de una marca no podrá impedir la importación de un producto que sea original y que haya sido adquirido ya sea por el titular de la marca o a otra persona vinculada a este." (Punto 3.8. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación).

La anterior figura se encuentra relacionada con el agotamiento del derecho, como límite establecido a los derechos conferidos al titular de una marca que le impide oponerse a la sucesiva comercialización de sus productos o a obtener rédito económico por éstas una vez

realizada la primera venta, exigiéndose para su configuración los siguientes requisitos: "...a) Introducción en el comercio de un producto protegido por un registro de marca. b) Que el producto se haya introducido en el comercio en cualquier país por el titular del registro, una persona con su consentimiento o por una persona económicamente vinculada con él. c) Que los productos y sus envases o embalajes no haya sufrido ningún tipo de modificación, alteración o deterioro." (Punto 3.13. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación); aspectos que igualmente concurren en el presente caso como se explicó anteriormente, reiterando que las alteraciones técnicas en los vehículos realizadas por las empresas supuestamente infractoras, adaptando su funcionamiento a la utilización de GNV, son operaciones permitidas en el Estado Plurinacional de Bolivia; siendo que, si el titular de la marca TOYOTA MOTOR CORPORATION viera eventualmente afectados sus intereses por este extremo, puede activar los reclamos correspondientes ante el propio Estado Plurinacional de Bolivia a través de los mecanismos correspondientes.

Finalmente, se expresa que al configurarse las importaciones paralelas lícitas y el agotamiento del derecho de TOYOTA MOTOR CORPORATION, es inviable la solicitud de medidas de frontera, toda vez que las mismas exigen que se estén importando o exportando productos infractores que invadan el derecho a la propiedad industrial conforme a al art. 250 y siguientes de la Decisión 486 de la CAN (Punto 4.5. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación), tal y como lo expresa el propio Tribunal de Justicia de la CAN en su interpretación prejudicial para el presente proceso contencioso administrativo: "Resta señalar que, la figura jurídica de la importación paralela, en tanto cumpla los requisitos mencionados en el párrafo 3.5 del presente apartado, no constituye un supuesto de infracción al derecho marcario, por lo que no procederían contra ella las medidas en frontera desarrolladas en el acápite siguiente." (Punto 3.19. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación).

A mayor abundamiento, se cita la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia de la CAN al respecto: "En efecto, las importaciones paralelas promueven la mayor competencia 'intramarca' en el mercado, lo que beneficia a los consumidores, pues genera una mayor oferta para satisfacer la demanda existente. Si bien es una competencia entre productos que tiene la misma marca, si esta tuviera posición de dominio en el mercado, dicha competencia es relevante para los consumidores. Precisamente, las importaciones paralelas evitan la consolidación de monopolios" (Punto 3.17. de D. Análisis de los temas objeto de interpretación).

#### VII. Conclusiones.

Por todo lo expuesto, se tiene que en el presente caso se dieron las figuras jurídicas marcarías de importaciones paralelas y agotamiento del derecho del titular de la marca TOYOTA, esto aunado a que TOYOSA S.A. no tiene el derecho al uso exclusivo de dicha marca conforme a su propio contrato de licencia de uso; por lo que, no puede pretender restringir la actividad comercial lícita de otras empresas o personas que no pertenezcan a la cadena de comercialización oficial de TOYOTA MOTORS CORPORATION, a través de la solicitud de medidas de frontera, máxime si se considera que TOYOSA S.A. no es el titular de la marca TOYOTA; entonces se concluye que la autoridad ahora demandada interpreto y aplico la normativa marcaria de la Decisión 486 de la CAN conforme a los entendimientos del Tribunal de Justicia de la CAN, máximo intérprete de dicha normativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 63 a 74 vta., interpuesta por TOYOSA S.A.; y, en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Administrativa Jerárquica JER 003/2012 de 11 de diciembre, corriente de fs. 36 a 49, emitida por Huáscar Ajata Guerrero, entonces Viceministro de Comercio Interno y Exportaciones.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Antonio Guido Campero Segovia, Dr. Rita Susana Nava Durán, Dra. Norka Natalia Mercado Guzman, Dra. Maritza Suntura Juaniquina, Dr. Fidel Marcos Tordoya Rivas.

Sucre, 30 de octubre de 2017.

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



671

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

**SENTENCIA**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 108 a 119 subsanada a fs., a 145 interpuesta por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones Sociedad Anónima (Entel S.A.), la contestación a la demanda de fs. 167 a 173, réplica de fs. 310 a 312, dúplica de fs. 317 a 318, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada; y,

**I.1. Antecedentes del Proceso.**

La Administración Tributaria procedió a la verificación de los hechos específicos relacionados con el débito del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y su incidencia en el Impuesto a las Transacciones (IT) por la verificación de la facturación de los servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes de los periodos fiscales de enero/2008 a diciembre/2008. Por lo que el SIN emitió la Vista de Cargo 32-0258-2012 de 10 de octubre, estableciendo un reparo a favor de este por 29.420.839 UFVs.

Posteriormente el SIN emitió la R.D. N° 17-1156-2012 de 26 de diciembre, por la cual estableció que los descargos presentados por ENTEL S.A. fueron evaluados por el Departamento de Fiscalización, que permitieron descargar parcialmente las observaciones, quedando un saldo a favor del SIN de 6.050.494 UFVs, por concepto de IVA por los periodos fiscales de enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008, junio/2008, julio/2008, agosto/2008, septiembre/2008, octubre/2008 y diciembre/2008 y el IT de los periodos fiscales de enero/2008 a diciembre/2008.

ENTEL S.A. interpuso recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT) misma que fue resuelta mediante Resolución ARIT-LPZ-RA 0526/2013 de 26 de abril, por la cual Revocó parcialmente la R.D. N° 17-1156-2012. Posteriormente el 27 de mayo de 2013, interpuso el recurso jerárquico contra dicha Resolución, por lo cual la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 1605/2013 de 02 de septiembre, que resolvió Revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada, modificándose la deuda de 6.050.494 UFVs a 4.468.095 UFVs.

**1.2. Fundamentos de la demanda.**

La determinación asumida por la AGIT en la Resolución Jerárquica 1605/2013 es agravante a los intereses de ENTEL S.A. por evidenciarse una falta de análisis de los descargos y argumentos presentados en su oportunidad. El origen del reparo se encuentra en una errónea base imponible considerada por el SIN para efectos de la determinación del IVA e IT, la base imponible que debió tomar en cuenta el SIN para efectos tributarios en esta del IVA e IT es de Bs 27.345.357.07; representando el mismo el ingreso real percibido por ENTEL S.A. en el periodo fiscal y que debió ser considerado para efectos tributarios, por lo que el SIN consideró una base imponible errónea, provocando que la empresa tenga que tributar por ingresos que nunca percibió.

La labor del SIN se circunscribió a la verificación de los hechos específicos relacionados con el débito IVA y su incidencia en el IT por efectos de la verificación de la facturación por servicios de interconexión internacional de llamadas, por lo que corresponde establecer que el hecho generador de esos impuestos se encuentran previstos en los arts. 4 y 72 de la L. N° 843 y el art. 5 de dicha ley establece que constituye la base imponible del IVA, el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras, de prestación de servicios y de toda prestación, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente. En relación al IT el art. 74 de la citada Ley, señala como base de cálculo, se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal para el ejercicio de la actividad gravada.

En el presente caso el SIN consideró Bs35.079.226,01, como base imponible del IVA e IT respectivamente, conforme se tiene señalado, debido a un error involuntario incurrido en los meses de enero y febrero de 2008, dicho monto se encontraba sobrevaluado y no reflejaba el monto correcto para efectos tributarios, ya que el ingreso real que debió ser considerado es de Bs 27.345.357.07; por consiguiente al no haber acaecido el hecho generador de la obligación tributaria, no corresponde de ninguna manera el pago de tributos como pretende el SIN, siendo ratífico erróneamente en las resoluciones emitidas por la ARIT y AGIT respectivamente.

**1.3. Petitorio.**

Por todo lo argumentado interpone la demandada contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1605/2013, pronunciada por la AGIT, pidiendo que la misma sea revocada parcialmente en relación a los puntos agravantes a ENTEL S.A., por consiguiente se declare nula y sin efecto legal la R.D. N° 17-1156-2012 expedida por el Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO La Paz).

**1.4. De la contestación a la demanda.**

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 167 a 173 y señala lo siguiente: Errónea base Imponible.- El art. 16 de la L. N° 2492 define al hecho generador o imponible como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecida por ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria y el art. 17 de dicha Ley, establece que se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados en las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley y en las situaciones de derecho, desde que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

Cabe expresar que la obligación tributaria nace en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley; por lo que la obligación del contribuyente está supeditada a que se verifique un hecho imponible o generador, que es una hipótesis legal condicionante tributaria descrita en la norma de manera completa, para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones generan obligaciones tributarias. Para la configuración del hecho imponible del IVA en el caso de las prestaciones de servicio y de toda otra prestación cualquiera fuere su naturaleza, conforme al art. 4-b) de la L. N° 843 concordante con el art. 4 del D.S. N° 21530, el hecho imponible se perfecciona en el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones cualquiera sea su naturaleza desde el momento en que finalice la ejecución o prestación o desde la percepción total o parcial del precio.

Es así que la Administración Tributaria en virtud de los arts. 66-1 y 100 de la L. N° 2492 inició contra ENTEL S.A. una verificación de los hechos relacionados con el débito fiscal IVA e IT respecto de los ingresos del periodo de enero a diciembre de 2008 por servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes, proceso que fui iniciado el 26 de enero de 2012.

Cabe señalar que ENTEL no presentó documentación adicional que respalden el número de eventos ocurridos ni los cargos netos, con reportes propios, notas de los otros operadores, conciliaciones u otros documentos. Tampoco respalda el acaecimiento del error al que se refiere, por no adjuntar las notas o comunicaciones que habría remitido en su momento la Gerencia de Wholesale a la Gerencia de Contabilidad con el error referido en la gestión 2008, por lo que el informe de la Gerencia de Wholesale y los reportes de Visiting Suscribers no son documentos suficientes para dejar sin efecto el cargo establecido como ingresos no declarados tanto en el IVA como el IT.

El Dictamen elaborado por el Auditor independiente sobre los estados financieros de ENTEL S.A. al 31 de diciembre de 2012, en los cuales se habría efectuado el ajuste contable por el error detectado, relacionado a los ingresos roaming, si bien la opinión del Auditor refiere que: "los Estados Financieros presentan en todos sus aspectos significativos la situación financiera de ENTEL S.A. al 31 de diciembre de 2012, los resultados de sus operaciones, los cambios en el patrimonio neto de sus flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados en Bolivia"; pero ENTEL S.A. no adjuntó los estados financieros al 31 de diciembre de 2012, por lo que la prueba analizada no desvirtúa la pretensión fiscal.

ENTEL S.A. en su nota de descargo a la vista de cargo que en la gestión 2010 a través de Boletas de Pago 1000, realizó el pago del IVA e IT por concepto de rectificación de sus ingresos por interconexión internacional por Roaming junto con el mantenimiento del valor, intereses y la multa por incumplimiento de deberes formales por un total de Bs 6.071.640.- direccionados a los formularios 200 y 400 por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, por la base imponible de Bs 27.345.357.- que la fiscalización no tomó en cuenta, debido a que no consignaron el número de orden de la declaración jurada original. Dichos descargados fueron valorados en la resolución determinativa, donde señala que se evidenciaron los pagos efectuados a través de Boleta de Pago 1000 pero no se trata de rectificaciones, ya que hasta el momento de presentar las Boletas de Pago el 18 de junio de 2010, el contribuyente no había presentado ningún Formulario 200 o 400 para rectificar las declaraciones juradas por el IVA e IT de los periodos enero a diciembre de 2008, dichas declaraciones juradas rectificatorias fueron presentadas recién el 19, 22 y 26 de octubre de 2012, por lo que considerando que las Boletas de Pago no fueron direccionadas a ningún documento, no son consideradas como descargo.

Por todo lo argumentado, lo señalado por el demandante no es evidente, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1605/2013 fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes y la normativa vigente aplicable al caso, por lo que se ratifican en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica impugnada, debiendo declararse improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por ENTEL S.A.

La demanda contenciosa administrativa de fs. 27 a 29 interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional La Paz, la contestación a la demanda de fs. 77 a 80, réplica de fs. 90 a 91, dúplica de fs. 95 a 96, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada; y,

#### II.1. Antecedentes del Proceso.

El 26 de enero de 2012, se notificó a ENTEL S.A. con la Orden de Verificación 00100E00411 de 12 de enero de 2012, por el cual se le hace conocer que se dio inicio a la Verificación Específica Débito IVA y su efecto en el IT, por la facturación de los servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes, por lo que será sujeto de procedimiento de determinación de acuerdo al arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492 y los arts. 29, 32 y 33 del D.S. N° 27310 de 09 de enero de 2004.

El 15 de octubre de 2012, se le notifica con la Vista de Cargo 32-0258-2012 de 10 de octubre, dándole a conocer una deuda tributaria de 29.420.839 UFVs por el IVA e IT por los periodos fiscales de enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008, mayo/2008, junio/2008, julio/2008, agosto/2008, septiembre/2008, octubre/2008, noviembre/2008 y diciembre/2008 y multa por incumplimiento de deberes formales.

Una vez valorados los argumentos del contribuyente, la Administración Tributaria emitió la R.D. N° 17-1156-2011, mediante la cual se intimó al contribuyente a que deposite 6.050.494 UFVs por concepto de IVA por los periodos fiscales de enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008, junio/2008, julio/2008, agosto/2008, septiembre/2008, octubre/2008 y diciembre/2008, conforme al art. 47 de la L. N° 2492.

#### II.2. Fundamentos de la demanda.

La AGIT señaló, ENTEL S.A. en su recurso jerárquico explicó que en agosto de 2008, al momento de generar las facturas, existió una diferencia en el tipo de cambio del dólar americano respecto al boliviano, razón por la cual se efectuó un ajuste contable en la gestión 2009. Adicionalmente en el entendido que se originaron ingresos no declarados ENTEL S.A. emitió la factura 000493 de 30 de abril de 2009 por Bs 83.674.20; por la diferencia de cambio. Con relación a este punto, corresponde señalar que el reparo establecido por la Administración Tributaria, por concepto de ingresos no declarados por Bs 83.664.20; el procedimiento utilizado por ENTEL S.A. no subsanó el hecho de no haber declarado en su momento el importe señalado, conforme establece el art. 4-b) de la L. N° 843 el hecho imponible al IVA se perfecciona; y, en cuanto al IT se tiene el art. 74, que señala que se calcula sobre la base de ingresos brutos devengados en el periodo fiscal, de lo cual se entiende que al haberse generado los ingresos en el periodo fiscal de agosto/2008 el hecho generador se perfeccionó en dicho periodo y debió ser declarado en el mismo.

En el presente caso no existen en la gestión 2009 pagos parciales direccionados al periodo fiscal agosto/2008, no correspondiendo llevar a valor presente de la factura en cuestión. En conclusión por lo que no corresponde aceptar como pago a cuenta de la deuda tributaria de la gestión 2008 la emisión de la factura 493 en la gestión 2009, por tratarse de ingresos perfeccionados en la gestión 2008.

### II.3. Petitorio.

Solicitando que se emita sentencia declarando probada la demanda contenciosa administrativa y se resuelva revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico 1605/2013, sobre la extinción de la deuda por pago en cuanto al periodo fiscal agosto/2008.

### II.4. De la contestación a la demanda.

Sobre la mala interpretación de la fiscalización y las normas tributarias señaladas por ENTEL S.A. se debe señalar que el reparo establecido por la Administración Tributaria, por concepto de ingresos no declarados por Bs 83.664.20; el procedimiento utilizado por el contribuyente no subsana el hecho de no haber declarado en su momento el importe señalado, toda vez que conforme lo establece el art. 4-b) de la L. N° 843 el hecho imponible al IVA se perfecciona, en los casos de los contratos de obras o de prestación de servicios y otras, prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio en que fuere anterior. En cuanto al IT se tiene el art. 74 de la misma Ley, que se calcula sobre la base de ingresos brutos devengados en el periodo fiscal, de lo cual se tiene que al haberse generado los ingresos en el periodo fiscal de agosto 2008, el hecho generado se perfeccionó en dicho periodo y debió ser declarado en el mismo.

ENTEL S.A. señala que ni la Administración Tributaria como la ARIT, consideraron adecuadamente sus descargos documentales por Bs 83.674.20; que corresponden a diferencias de cambio explicados en el informe de la Gerencia de Contabilidad de ENTEL S.A. que inclusive fueron facturados, que en el mes de febrero 2008, generó un ajuste contable por el tipo de cambio; asimismo, en agosto 2008 a momento de generar las facturas del mes, existió una diferencia de tipo de cambio, que fue regularizada con la factura 493 por Bs 83.674.20; añadida que la explicación se encuentra contenida en el informe de la Gerencia de Contabilidad, que según ENTEL S.A. elaboró el asiento contable 700005047, pero dicho registro no incluye las explicaciones ni la documentación soporte que aclare y lo respalde, hecho que no permite a dicha instancia jerárquica tomar cabal conocimiento de la reclasificación efectuada, razón por la cual corresponde confirmar la Resolución de Alzada.

Con relación al importe de Bs 83.664.20; ENTEL en su recurso jerárquico explica que en agosto 2008 a momento de generar las facturas, detectó una diferencia en el tipo de cambio del dólar americano al boliviano, que fue regularizada con la factura 493 por Bs 83.674.20; verificando dicha diferencia ENTEL S.A. efectuó un ajuste contable en la gestión 2009; sin embargo, el débito fiscal omitido de Bs 83.664.20; fue reconocido pese a existir una diferencia inmaterial a favor del fisco de Bs 10.- consecuentemente, siendo que la diferencia observada fue reconocida y además facturada, corresponde dejar sin efecto la observación por Bs 83.664.20; sin embargo, debe tomarse en cuenta que al haber sido el importe observado facturado y declarado en el periodo abril 2009, existió un diferimiento al IVA e IT, lo que correspondía era que los mismos sean declarados en el periodo agosto 2008.

Por lo citado precedentemente, se podrá verificar que los argumentos del demandante no son evidentes, de tal modo la Resolución de Recurso Jerárquico 1605/2013, fue emitida en estricta sujeción a los solicitados por las partes y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifican en el mismo en todas y cada uno de sus fundamentos de dicha Resolución.

### III.1.- Antecedentes Administrativos y Procesales.

La Administración Tributaria notificó mediante cédula a ENTEL S.A. con la Verificación 00110VE00411 de 26 de enero de 2012, con la modalidad de Verificación específica Débito IVA y su efecto en el IT, por la Verificación de la facturación por servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008.

El 9 agosto de 2012, la Administración Tributaria notificó a ENTEL S.A. con el requerimiento 97245, por el cual solicita el detalle de los montos estimados mensuales por operador y cualquier otro documento a solicitud del fiscalizador.

La Administración Tributaria, labró el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación 40449, el 15 de agosto de 2012, por el cual se sanciona a ENTEL S.A. con la multa de 3.000 UFVs, por el incumplimiento del deber formal de presentar la información y documentación solicitada mediante requerimiento 97245.

Mediante Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/2331/2012, emitido por la Administración Tributaria el 10 de octubre de 2012, en el Libro Mayor de Ingresos presentado por ENTEL S.A. se evidenció un importe total de la gestión 2008 de Bs 315.711.735.74; correspondiente al 87% del ingreso bruto de Bs 362.887.052.58; Dicho informe señala también que el 18 de junio 2010, ENTEL S.A. presentó doce Boletas de Pago por el IVA y otras doce por el IT correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2008, por un total de Bs 6.071.665.- las cuales

no consignan llenado de la casilla 12. Por lo que considerando que el contribuyente no facturó los ingresos totales mensuales por interconexión internacional de llamadas entrantes, determinó tributo omitido en el IVA e IT por un total de Bs 16.282.908.

El 15 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a ENTEL S.A. con la Vista de Cargo 32-0258-2012 de 10 de octubre de 2012, por el cual se establece una deuda tributaria de 29.420.839 UFVs, equivalente a Bs 52.473.832.

ENTEL S.A. mediante nota FTR 120293 de 8 de noviembre de 2012, presentó sus descargos a la Vista de Cargo N° 32-0258-2012, señalando que se omitió considerar Bs 57.297.464.40; en la comparación de los importes del Libro de Ventas, además que durante la gestión 2010 mediante Boleta 1000, realizó el pago del IVA e IT correspondiente a la rectificación de los ingresos por interconexión internacional por Roaming por Bs 6.071.640.

El 28 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a ENTEL S.A., con la R.D. N° 17-1156-2012 de 26 de diciembre, en el cual establece las obligaciones impositivas del sujeto pasivo relativas al IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008 en 6.050.494 UFVs equivalente a Bs 10.886.716.- que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

### III.2. Decreto de autos para sentencia.

Concluido el trámite del proceso, con la réplica y dúplica cursantes de fs. 310 a 312 y de fs. 317 a 318 (Exp. 1141/2013) y de fs. 90 a 91 y de fs. 95 a 96 (Exp. 1144/2013), respectivamente, no habiendo más que tramitar, se decretó Autos para Sentencia el 11 de agosto de 2014, conforme se verifica a fs. 320 (Exp. 1141/2013); y, Autos para Sentencia el 17 de septiembre de 2014, conforme se verifica a fs. 97 (Exp. 1144/2013).

Asimismo, debemos señalar el hecho el que en la presente resolución se está dilucidando en un solo proyecto los expedientes signados con los números 1141/2013 y 1144/2013.

Por memorial cursante a fs. 43 (Exp. 1144/2013), ENTEL S.A. al momento de contestar a la demanda de forma negativa, en el mismo puso en conocimiento a este alto Tribunal de Justicia, la existencia del expediente 1141/2013 correspondiente a la demanda Contenciosa Administrativa presentada por ENTEL S.A. contra la AGIT quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico 1605/2013, por lo que solicitó la acumulación de dicha causa al expediente 1141/2013.

De la misma forma la AGIT mediante memorial cursante de fs. 77 a 80, en el Otrosí 2do. hizo conocer la existencia del expediente 1141/2013. Por Decreto de 2 de julio de 2014 (fs. 81), se solicitó que por secretaria de Sala Plena eleve informe sobre dichos extremos antes señalados.

Nuevamente ENTEL S.A., mediante memorial cursante de fs. 474, solicitó la acumulación del expediente 1144/2013 al expediente 1141/2013. A lo cual por decreto de 22 de febrero de 2017, se solicitó a la secretaria de Sala Plena emita el informe correspondiente. Por Informe 018/2017 de 2 de marzo, la Secretaria de Sala Plena, en la cual señala que las dos demandas contenciosas administrativas interviene los mismos sujetos procesales, las cuales impugnan la Resolución de Recurso Jerárquico 1605/2013 de 2 de septiembre.

Por lo que Sala Plena de este alto Tribunal de Justicia, mediante Resolución 112/2017 de 30 de marzo, resolvió la acumulación del expediente 1144/2013 al expediente 1141/2013, ante la evidente conexitud de las pretensiones y conforme la Sentencia Constitucional Plurinacional 1542/2014 de 25 de julio, con el fin de pronunciar una sola resolución que resuelva la problemática planteada, y así evitar fallos contradictorios sobre un mismo acto administrativo y obtener una sola sentencia.

### IV.1. Fundamentos Jurídicos del Fallo.

Una vez reconocida la competencia de la Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera para la resolución de este tipo de controversias, en el marco de lo establecido por el art. 2 de la L. N° 620 del 31 de diciembre de 2014, en concordancia con el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y la disposición final tercera de la Ley 439 (Código Procesal Civil), que establece: "De conformidad a lo previsto por la Disposición Transitoria Décima de la L. N° 025 de 24 de junio de 2010, Ley del Órgano Judicial, quedan vigentes los arts. 775 al 781 del Cód. Pdto. Civ., sobre Procesos: Contencioso y Resultante de los Contratos, Negociaciones y Concesiones del Poder Ejecutivo y Contencioso Administrativo a que dieran lugar las resoluciones del Poder Ejecutivo, hasta que sean regulados por Ley como jurisdicción especializada"; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste un juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial y de legalidad.

En ese entendido, del análisis y compulsas de los alegatos, que resuelve el Recurso Jerárquico impugnado, en el caso de autos, la controversia, de ambas demandas tanto la instaurada por ENTEL S.A. y por el Servicio de Impuestos Nacionales Regional La Paz, radica en establecer: "si la Administración Tributaria estableció una errónea base imponible al considerar Bs 35.079.226.01; de ingresos por concepto del servicio de interconexión internacional de llamadas entrantes, que corresponden a los registros contables de la gestión 2008, pero en los meses de enero y febrero de 2008, se dio cuenta que se encontraba sobrevaluada por errores involuntarios, que correspondían a estimaciones y no así a ingresos reales, error que fue cometido al sumar el número de eventos y el estimado, por lo que en ese sentido la base imponible que debió ser considerado era de Bs 27.345.357.07; y la diferencia de Bs7.733.869 se encuentra justificada con el Informe de la Gerencia de Wholesale, error humano que fue justificado en el señalado informe".

Como se manifestó precedentemente, y teniendo en claro que ambas partes demandantes, versan sobre mismos hechos y contra la misma Resolución Jerárquica 1605/2013 y con el fin de pronunciar una sola resolución que resuelva la problemática planteada, y así evitar fallos contradictorios sobre un mismo acto administrativo y obtener una sola sentencia, se entra a considerar lo siguiente:



Se debe tomar en cuenta lo que establecen los arts. 16 y 17 de la L. N° 2492, sobre el hecho generador y el perfeccionamiento del mismo, que a la letra señalan: "art. 16 (Definición). Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Art. 17 (Perfeccionamiento). Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley. 2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable".

Por otra parte el art. 23 de la señalada Ley, establece que el contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, condición que recae sobre personas naturales o jurídicas.

El art. 3-d) de la L. N° 843 establece: "Son sujetos pasivos del impuesto quienes:... d) Realicen obras o presten servicios o efectúen prestaciones de cualquier naturaleza...".

En cuanto al IT, el art. 73 de la citada ley, señala son contribuyentes de este impuesto las personas naturales y jurídicas, empresas públicas y privadas y sociedades con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales, concordante con el art. 2-d) del D.S. N° 21532, que señala que el hecho generador de este impuesto se perfecciona en el caso de prestaciones de servicios u otras prestaciones de cualquier naturaleza en el momento en que se factura, se termine total o parcialmente la prestación convenida o se perciba parcial o totalmente el precio convenido.

Se entiende como servicio de Roaming Internacional a la capacidad de enviar y recibir llamadas, SMS y utilizar el servicio de datos en redes móviles fuera del área del servicio local de un país, es decir, dentro de la zona de servicio de otra empresa extranjera en un país diferente, en ese contexto ENTEL SA., percibe ingresos que proviene de operadoras del exterior que se encuentran gravados por IVA e IT.

Respecto a que el Servicio de Impuestos Nacionales y la Autoridad de Impugnación Tributaria, consideraron una errónea base imponible para la determinación tributaria, debemos señalar lo siguiente que, ENTEL S.A. no pudo explicar como un error generado por Bs 7.733.869.- de enero y febrero de 2008, error que no fue advertido al momento de elaborar las declaraciones juradas tanto del IVA y del IT en los meses de febrero y marzo, como tampoco explica que al cierre de la gestión dicho error haya sido mantenido en los estados financieros de la gestión 2008. También se debe señalar que ENTEL S.A. no presentó prueba o documentos que sustenten el número de eventos ni los cargos netos, con reportes propios, tampoco respalda el acaecimiento del error humano al que se refiere, por el hecho que no adjuntó las notas o comunicaciones que habría remitido en su momento, por lo que el informe de la Gerencia de Wholesale y los reportes Visiting no son suficientes para dejar sin efecto el cargo establecido como ingresos no declarados tanto en el IVA como en el IT.

Cabe destacar que adicionalmente los importes observados que no fueron respaldados, no representan un ingreso real para ENTEL SA., en sujeción a la Norma Internacional de Contabilidad 8 que en su numeral 3 prevé la corrección de errores de ejercicios anteriores, entonces el ajuste de la diferencia entre lo contable y lo facturado, no tiene incidencia tributaria en vista de que las cuentas deben exponer su saldo real, porque son base para la preparación de los Estados Financieros. En caso de que los saldos no sea reales, se los debe corregir mediante un asiento de ajuste permitido según norma contable, y que el hecho de que no se haya efectuado el ajuste contable en la gestión en que incurrió el error, debido a una toma de decisión gerencial que lo consideró que no afectaba a la gestión no justifica la pretensión de ENTEL SA.

En cuanto al Informe del Auditor independiente de los Estados Financieros de ENTEL S.A., que fue presentado bajo juramento de reciente obtención, cabe señalar que el mencionado informe fue presentado por éste con el objeto de demostrar que corrigió la sobrevaloración de sus ingresos en la gestión 2008, con el ajuste contable efectuado al 31 de diciembre de 2012, con lo que ENTEL S.A. pretende confirmar su afirmación en relación a ajuste realizado en función al supuesto error cometido. Por lo que ENTEL S.A. no adjuntó el informe, para permitir constatar que el citado ajuste es parte de los registros examinados, por lo que dicha prueba no desvirtuó la pretensión fiscal. Por lo que en consideración que el sujeto pasivo es quien en estos casos debe aportar las aclaraciones y demostraciones relativas a sus derechos en estos procesos, tiene la obligación de la carga de la prueba como lo establece el art. 76 de la L. N° 2492.

Respecto al importe de Bs 83.664.20; por importes observados por diferencia de cambio, ENTEL S.A., al momento de generar las facturas del mes de agosto 2008, detectó la diferencia de tipo de cambio del dólar respecto al boliviano, misma que fue regularizada con la factura 493 de 30 de abril de 2009, por la suma de Bs 83.674.20; si bien fue emitida 7 meses después, sin embargo el débito fiscal omitido fue reconocido pese a existir una diferencia inmaterial a favor del fisco de Bs 10.-, siendo la diferencia reconocida y además facturada, por lo que se dejó sin efecto la base imponible por la diferencia justificada por Bs83.664,20 que expresada al valor presente a la fecha de vencimiento para el IVA e IT, equivale a la suma de Bs 73.857.71.

Otro de los puntos, presentados en el presente proceso versa sobre que la norma contable permite realizar ajustes contables para corregir errores de ejercicios anteriores, al respecto el art. 51 de la L. N° 2492, establece que: "La obligación tributaria y la obligación de pago en aduanas, se extinguen con el pago total de la deuda tributaria", por otra parte el art. 1 de la RND 10-0001-06 aprueba y pone en vigencia los formularios de declaración jurada y de boletas de pago 1000. Por lo que se tiene que ENTEL S.A. presentó 12 boletas de pago por concepto de IVA y otras 12 por el IT, que corresponden a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, dichos descargos ya fueron valorados, señalando que se evidenciaron los pagos efectuados a través de las Boletas de Pago 1000, pero que no se trata de rectificatorias, ya que hasta el momento de presentar dichas boletas el 18 de junio de 2010, ENTEL S.A. no habría presentado ningún Formulario 200 0 400 para rectificar las declaraciones juradas del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008. Al haberse verificado las Boletas de Pago 1000 correspondientes a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, coinciden con el número de orden de la declaración jurada, por tanto se encuentran debidamente respaldados, por haberse considerado los pagos debido a las Boletas de Pago; asimismo, se debe considerar que para los periodos mayo, agosto y noviembre 2008, en virtud de que el saldo de estos periodos opera el arrepentimiento eficaz en virtud al art.

157 de la L. N° 2492 que señala: "Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas...".

#### V. Conclusiones.

Por lo expuesto corresponde desestimar la pretensión contenida en las demandas, correspondiendo mantener la resolución impugnada por no existir vulneración a norma expresa en la presente acción contenciosa administrativa, al haberse aplicado correctamente los procedimientos administrativos para la determinación de la sanción impuesta, en consecuencia la Resolución impugnada 1605/2013 de 2 de septiembre, se ajusta a derecho y a los principios invocados conforme a lo desarrollado al exordio.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADAS las demandas contenciosas administrativas, interpuestas por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones ENTEL S.A. y el Servicio de Impuestos Nacionales Regional La Paz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1605/2013.

No suscriben la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, los Magistrados Antonio Guido Campero Segovia, Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez, Dr. Romulo Calle Mamani, Dr. Rita Susana Nava Durán, Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Sucre, 30 de noviembre de 2017.

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



672

**Cervecería Boliviana Nacional**  
**c/ Vice Ministerio de Comercio Interno y Exportaciones**  
**Contencioso Administrativo**  
**Distrito: Santa Cruz.**

### SENTENCIA

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por Cervecería Boliviana Nacional contra Vice Ministerio de Comercio Interno y Exportaciones.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fs. 15 a 19, en la que se impugna la Resolución N° 001/08 de 25 de agosto de 2008, pronunciada por el Viceministerio de Producción y Microempresa; la contestación de fs. 105 a 109, la interpretación prejudicial emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de fs. 126 a 141 réplica de fs. 148 a 151, dúplica de fs. 155-156, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.- Antecedentes de la demanda.

La demandante señaló que en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 2615 se publicó bajo N° 108034 la solicitud de registro de la marca "PILSEN CALLAO" Clase Internacional N° 32 de la clasificación según el acuerdo de Niza a nombre de "U Peruana Backus y Johnston S.A., al cual el 03 de agosto de 2004 CBN planteó oposición por similitud a las marcas:

- 1.- "PILSENER", REGISTRADA con el N° 3658-C y renovada bajo el N° 49159-C (sexta renovación)
- 2.- "PILSENER", registrada bajo el N° 54380-C y renovada bajo el N° 35947-C (segunda renovación).
- 3.- "PILSEN" solicitud de registro en trámite publicada con el N° 101466.

A lo expuesto la Directora de Propiedad Intelectual del SENAPI el 05 de septiembre de 2005 declaro probada la demanda de oposición, siendo está recurrida en revocatoria este el 22 de febrero de 2006 por parte de Backus Johnston, el cual una vez tramitado se emite la R.A. R-023/06, rechazando el recurso de revocatoria, este nuevamente es objeto del recurso jerárquico, que una vez tramitado el 25 de agosto de 2008, emiten la Resolución N° 001/08, que revoca la R.A. N° 023/06 y declara improbadada la oposición de CBN.

1.2.- Fundamentos de la demanda.

1.-Señaló que el argumento de que el conflicto se trata sobre la marca de fábrica y no sobre la denominación se habría desconocido la calidad de marca mixta compuesta por un elemento gráfico y un elemento denominativo aspecto previsto en el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en el Proceso N°125/IP/08, es decir si la solicitud de registro de Bakus Johnston recayera solamente sobre un gráfico, esta hubiera sido publicada con el término diseño como se realiza en todas las marcas figurativas, por lo que la marca PILSENER CALLAO no recae sobre el elemento denominativo es decir que en la comparación de dos marcas el elemento que prevalece y con más importancia es el elemento denominativo.

Siendo esta regla que no se hubiera respetado al no percatarse de la innegable similitud existente entre PILSEN y PILSENER en el aspecto conceptual, ortográfico y fonético, ya que este hecho podría inducir en error o al público consumidor, presentando la Interpretación Prejudicial 124/1P/05.

2.- También señala que CBN también se opuso por que se encontraba en trámite la solicitud de la marca PILSEN solicitada el 13 de junio de 2002 siendo prácticamente idénticas en la parte denominativa.

3.- En cuanto a la falta de presentación de pruebas al oponerse expone que esta aseveración no es cierta toda vez que a tiempo de interponer la demanda de oposición se presentó los títulos de registro y fotocopias de todo lo aseverado y en función al art. 16-f) de la ley de Procedimiento Administrativo las personas tienen derecho a no presentar documentos que estuviesen en poder de la entidad pública actuante.

4.- Respecto a los registros de Bakus y Johnston en otros países como Perú Brasil y Panamá señala que no deben ser considerados en el nuestro pues no fueron presentado debidamente legalizados, destacando que la admisión de esta marca induce en riesgo confusión al público consumidor.

#### 1.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se revoque la Resolución J-001/08 de 25 de agosto de 2008 y confirme la Resolución Administrativa R. 023/2006.

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

El Viceministro de Comercio Interno y Exportaciones, contestó negativamente demanda con memorial presentado el 01 de julio de 2010, señalando que la demanda que planteó su oposición a que se registre la marca "PILSEN CALLAO" porque no se encuentra en la causal establecida en el art. 134 de la Decisión N° 486 de la CAN y que conforme causal invocada, en la resolución jerárquica se realizaron las consideraciones tanto técnico como legales para determinar si la solicitud efectuada por Backus y Johnston en cuanto que se registre la marca "PILSEN CALLAO" y la oposición efectuada por CBN.

Señaló que se determinó que la solicitud de registro de la marca "PILSEN CALLAO cumple lo establecido en el art. 134 de la Decisión N° 486 de la CAN para su registro y que procede la oposición.

Agregó que el examen de registrabilidad de acuerdo al art. 150 de la Decisión N° 486 realiza de oficio al margen de que exista o no expresa solicitud de un tercero en cuanto a los requisitos del art. 134 de la Decisión N° 486 en especial para evitar que el uso de la....pueda causar un riesgo de confusión o de asociación.

Señala que el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI tiene el registro siguientes marcas:

- PILSENER, clase 32, Registro N° 3658-C, perteneciente a la firma CBN.

- Solicitud de registro de la marca PILSEN, Publicación N° 101466, perteneciente

CBN, actualmente con alzada.

- PILSEN CALLAO, Clase 32, Registro N° 49585-C perteneciente a la firma U...Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.

También existe el registro de marcas con la denominación PILSEN I PILSENE Pilsen dorada, Pilsen Trujillo, Pilsen Lima, Pilsen Real y otras.

En ese entendido indica que para que exista riesgo o confusión el Tribunal Andino de Justicia Proceso N° 37/IP/2000 ha manifestado que se requiere dos circunstancias el primero hace la referencia a los signos en la que debe haber semejanza visual, conceptual o fonética y en segundo analizar los productos que identifiquen las marcas.

Las marcas mixtas se conforman por un elemento denominativo y uno gráfico el primero se conforma por una o más palabras, letras, números que forman un todo, el segundo contiene trazos definidos o dibujos que son percibidos a través de la vista.

Asimismo el Tribunal Andino en el Proceso N° 187/IP/2006 expone que existen signos de uso común o usual son marcarriamente débiles y que los cotejos entre marcas deben ser efectuadas con criterio benevolente.

En base al cual establece que ambas marcas están dentro de la clasificación de marcas mixtas, es decir tienen una parte denominativa y otra figurativa, adjuntado ambas marcas establece las diferencias y que tienen elementos diferentes, debiendo considerar que el término Pilsen es una denominación de uso común dentro de la elaboración de la cerveza y no se puede tener monopolio o de uso exclusivo de este producto.

#### II.1.- Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y en consecuencia, confirme en todas sus partes la R.A. N° 001/08 de 25 de agosto de 2008.

#### II.- Antecedentes administrativos y procesales.

I.- A efecto de resolver, corresponde señalar de acuerdo a la documental que cursa en el cuaderno del proceso, la Cervecería Boliviana Nacional, como propietaria del registro de la marca PILSENER y PILSEN formuló oposición al registro de la marca PILSEN COLLAO solicitada por firma Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.

II.- A efecto de resolver la oposición planteada se emitió la R.A. N° 1909/05 de 05 de septiembre de 2005, declarando probada la demanda de oposición de la CBN, por considerar confusión en el público consumidor.

III.- Planteado el recurso de revocatoria, este fue rechazado por el SENAPI por Resolución Administrativa N° R-023/2006 de 24 de marzo de 2006.

IV.- Finalmente se emitió la Resolución Administrativa N° 001/2008 de 25 de agosto con la que se rechazó el recurso jerárquico planteado por la representante legal de Cervecería Boliviana Nacional, dando origen al presente proceso contencioso administrativo, que fue tramitado como ordinario de puro derecho.

V.- Sorteado el expediente el 29 de abril de 2015, se dictó la Resolución 231/2015 de 9 de septiembre, que suspende el plazo para dictar sentencia y ordenando la remisión del proceso en consulta obligatoria al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, para que efectúe interpretación prejudicial de los arts. 134-b) y 136-a) de la Decisión N° 486 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) (fs. 119-120).

VI.- El 7 de julio de 2017 el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitió la Interpretación prejudicial solicitada N° 108/IP/2016, que fue recibida por la Sala Plena el 18 de octubre de 2017, reiniciándose el plazo para dictar sentencia. Se hace constar que el criterio prejudicial del Tribunal Andino será considerado y aplicado en el análisis y fundamento de la resolución de la causa.

IV.- De la problemática planteada.

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

1.- Si existe riesgo de confusión entre el signo PILSEN CALLAO (mixto) y las marcas previamente registradas PILSENER (mixtas) y el trámite de registro PILSEN (denominativo) tomando en cuenta que los signos mixtos están conformados con un elemento denominativo y uno gráfico.

III.- Análisis del problema jurídico planteado.

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

Establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocido la competencia de este Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia identificada, es preciso realizar las siguientes apreciaciones de los hechos acontecidos:

La Compañía demandante, sostiene que al negar la oposición planteada del registro de marca solicitada (PILSEN COLLAO) la autoridad demandada efectuó un análisis erróneo de dicha oposición, además que carece de claridad porque de una elemental comparación entre PILSEN COLLAO de Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A. y la de PILSENER en la Clase N° 32 de CBN, se evidencia que la marca demandada no cumple con la distintividad del signo y se evidencia la existencia de una similitud que provocaría confusión en el público consumidor. Invocó los requisitos señalados por el art. 134 de la Decisión N° 486 de la Comisión de la Comunidad Andina. Invocó también el art. 136 de la Decisión N° 486

Por su parte, la autoridad demandada sostiene que la representación gráfica y la distintividad son los requisitos expresamente exigidos en la Decisión N° 486 como elementos esenciales de la marca y que a ese efecto, se analizó la marca solicitada PILSEN COLLAO en la Clase Internacional N° 32, mientras que la marca registrada PILSENER en la Clase Internacional N° 32 y PILSEN actualmente con alzada y que conforme a las reglas y normas que existen se determinó que la marca solicitada cumple lo señalado en el art. 134 de la

Decisión N° 486 de la CAN, norma que estaría incompleta si no fuera analizada con respecto al art. 136-a) de la misma Decisión N° 486, que establece que un signo de uso común es susceptible a una oponibilidad relativa.

Establecidas los fundamentos, tanto del demandante como del demandado, corresponde efectuar las siguientes consideraciones:

Que la controversia radica en la existencia de posible riesgo de confusión entre el signo PILSEN CALLAO (mixto) y las marcas previamente registradas PILSENER (mixtas) y el trámite de registro PILSEN (denominativo) tomando en cuenta que los signos mixtos están conformados con un elemento denominativo y uno gráfico.

Al respecto, la Cervecería Boliviana Nacional es propietaria de la marca PILSENER, Clase N° 32, Registro N° 3658-C y en trámite el registro de la marca PILSEN, Publicación N°. 101466, perteneciente a la CBN, actualmente con alzada. Esta empresa CBN se opone por similitud a las marcas, el 3 de agosto de 2004, a la Publicación bajo N° 108034 de la solicitud de registro de la marca "PILSEN CALLAO" clase internacional N° 32 de la Clasificación según el acuerdo de Niza a nombre de "Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A.

En resumen, en la demanda se considera que no fue correcta la decisión de rechazar la oposición planteada al registro de la marca "PILSEN CALLAO" porque de una elemental comparación entre "PILSEN CALLAO" de "Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A." y PILSENER Clase N° 32, Registro N° 3658-C, perteneciente a la firma CBN, así como la marca PILSEN, Publicación N° 101466, perteneciente a la CBN, actualmente conalzada, se evidencia que la marca demandada no cumple en absoluto con la distintividad del signo y se evidencia la existencia de una similitud que provocaría confusión en el público consumidor porque presenta gran semejanza con la marca de la compañía, generando así con ella, una identidad visual, gráfica e ideológica que en caso de concederse su registro haría que el consumidor incurra en error y sería engañado cuando aprecie las marcas en su conjunto pues, tendría la creencia de que se trata del mismo titular ocasionando el perjuicio no solo al consumidor sino a la Cervecería Boliviana Nacional que ya tiene bien prestigiada su marca en Bolivia y otros países del Pacto Andino.

El art. 134-b) y 136-a) de la Decisión N° 486 de la CAN, de los cuales únicamente el art. 13-a) de la Decisión N° 486 se considerara por ser pertinente para resolver el proceso interno señala que no podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara un derecho de un tercero en particular cuando: sean idénticos o se asemejen, a una marca anteriormente solicitada para registro o registrada por un tercero, para los mismos productos o servicios, o para productos o servicios respecto de los cuales el uso de la marca pueda causar un riesgo de confusión o de asociación. Sobre el punto la Interpretación prejudicial brindada por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, respecto al tema consultado (interpretación de los arts. 134-b) y 136-a) de la Decisión N° 486 de la CAN), sugirió al comparar elemento denominativo del signo mixto que suele ser el preponderante, dado que las palabras impactan más en la mente del consumidor, puede suceder que el elemento predominante no sea este sino el elemento gráfico, ya sea que, por su tamaño, color, diseño y otras características puedan causar un mayor impacto en el consumidor, de acuerdo con las particularidades de cada caso.

En el elemento característico del signo mixto se debe tomar en cuenta las siguientes reglas

1.- Si el elemento gráfico es el preponderante en un signo y en otro no, en principio no habría riesgo de confusión, salvo una misma idea o concepto.

2.- Si el elemento gráfico es preponderantes en los dos signos se debe de distinguir 3 elementos: a) trazado que son los trazos del dibujo que forman el signo; b) El concepto es la idea o concepto que el dibujo suscita en la mente de quien la observa... c) los colores: si el signo solicitado reivindica colores específicos como parte del componente gráfico.

3.- En el elemento denominativo es preponderante en los dos signos distintivos el cotejo de:

a) Se debe analizar cada signo en su conjunto es decir sin descomponer su unidad fonética es decir las letras, las sílabas o las palabras que poseen una función diferenciadora en el conjunto; b) Se debe establecer si los signos en conflicto comparten un mismo lexema una palabra puede estar constituida por lexemas y morfemas, siendo los primeros la base y el elemento que no cambia y los segundos fragmentos mínimos capaces de expresar un significado. En esto se debe tener en cuenta la sílaba tónica de los signos a comparar, se debe observar el orden de las vocales, se debe tener en cuenta el elemento que de una manera más fuerte en la mente del consumidor.

4.- En el elemento denominativo que tiene más de dos palabras se debe considerar los siguientes parámetros: a) Ubicación de las palabras en el signo denominativo compuesto, b) impacto en la mente del consumidor de conformidad con la extensión de la palabra, c) impacto en la mente del consumidor de conformidad con la sonoridad de la palabra, d) analizar si la palabra es evocativa y su fuerte proximidad con los productos o servicios que ampara el signo, e) analizar si la palabra es genérica, descriptiva o de uso común y o analizar el grados de distintividad de la palabra teniendo en cuenta otros signos ya registrados.

Se ha constatado en el Viceministerio de Comercio Interno y de Exportaciones en su contestación a la demanda que la denominación PILSEN es una denominación de uso común en la elaboración de la cerveza, razón por la que se el art. 135-g) de la Decisión N° 486 señala que no podrán registrarse los signos de uso común y en caso que se acceda al registro el titular de dicha marca no puede impedir que las expresiones de uso común no puedan ser utilizadas por los otros empresarios, es decir que la marca tiene una fuerza limitada de oposición, ya que las palabras de uso común se deben excluir del cotejo marcario.

En la demanda se sostiene que el lexema PILSEN es fundamental para admitir la oposición formulada por lo que resulta relevante en este punto lo señalado en la interpretación prejudicial en análisis, puesto que refiere lo siguiente: "Al efectuar el examen de registrabilidad no debe tomarse en cuenta las palabras de uso común. Esta es una excepción al principio de que el cotejo de las marcas debe realizarse atendiendo a una simple visión de los signos que ese enfrentan, donde el todo prevalece sobre sus componentes. En este caso, la distintividad se busca en el elemento diferente que integra el signo de fantasía del conjunto de dicho signo distintivo". En este sentido la exclusividad de uso que se confiere por el registro de marcas descarta las palabras de uso común por ser de dominio público.

Ahora en cuanto a la diferencia que integra el signo de fantasía en su conjunto tenemos que PILSEN callao está compuesta por una etiqueta de forma rectangular, con un borde de color verde, en cuyo centro, se puede leer la denominación "Plisen", escrita en letras minúsculas, tipo carta, siendo la primera letra "P" la única letra en mayúsculas, esta denominación además tiene un borde rojo, que está encima de un ovalo verde dentro del cual se lee la denominación "CALLAO", escrito en letras imprenta, color doradas. Encima del ovalo verde se aprecia la figura de una corona real, de color dorado.

La marca opositora, está conformada por 3 colores principales, el rojo, el azul y el blanco. De la misma manera, la forma de la etiqueta es rectangular, dentro de la misma se encuentra como figura central se aprecia la figura de un rey legendario "Gambrinus", que está sentada en un barril de madera, esta figura humana tiene una vestimenta de color rojo, que en el brazo derecho se encuentra agarrando una copa grande llena de cerveza. Por debajo de la figura del "Gambrinus", se puede leer la denominación "PILSENER", escrita en letras mayúsculas, tipo imprenta y en color azul, por debajo de esta denominación se lee en letras rojas mayúsculas "La Paz".

Como se puede observar ambas marcas tienen varias diferencias que las distinguen:

En el caso, PILSEN COLLAO, de "Unión de Cervecerías Peruanas Backus y Johnston S.A." es un elemento característico de signo mixto con más de dos palabras y cuya palabra principal PILSEN que fue opuesta por la marca PILSENER Clase N°32, Registro N°. 3658-C, perteneciente a la firma CBN, es un término de uso común en la elaboración de cerveza, por lo tanto pertenece al dominio público, por lo que no se puede impedir que el público en general lo siga usando, por tanto resulta claro que no es probable que el consumidor pueda incurrir en confusión al consumir uno de los dos productos, creyendo que se trate del mismo por la notable diferencia entre los mismos, ni tampoco ambos se complementan mutuamente, por lo que concluye que no es evidente lo afirmado en la demanda.

### V.3.- Conclusiones:

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia, habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, como de la Interpretación Prejudicial N°108/IP/16 de 7 de julio, emitida por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, determina que el Viceministerio de Producción y Microempresa, al haber pronunciado la resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la entidad actora, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 19, y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la R.A. N° 001/08 de 25 de agosto de 2008, emitida por Viceministerio de Producción y Microempresa, autoridad a la que se devolverán los antecedentes administrativos.

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

Relatora: Magistrado Dr. Rómulo Calle Mamani.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de noviembre de 2017.

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



673

## Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria

### Contencioso Administrativo

Distrito: Santa Cruz

### SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 63 a 68 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, que cursa de fs. 31 a 61, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 220 a 230, la réplica y réplica que cursan de fs. 236 a 239 vta., y de fs. 252 a 253, respectivamente, la intervención del tercero interesado Empresa Minera Paititi S.A., por escrito que cursa vía fax de fs. 91 a 125 y en original de fs. 195 a 202 vta., y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

#### I. Contenido de la demanda.

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

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante la Administración Tributaria- señala que, en uso de las atribuciones conferidas por el código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 110VI04478, se procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Empresa Minera Paititi S.A., con el objeto de verificar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7531, cuyas diferencias fueron detectadas a través del cruce de información, facturas declaradas por el sujeto pasivo en los meses comprendidos desde enero a diciembre de 2008.

Indica que, de la verificación realizada sobre base cierta, de acuerdo al párrafo I del art. 43 del Cód. Trib. Boliviano, se determinó que el contribuyente no ha determinado el impuesto conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y periodos fiscalizados, datos que difieren de los verificados por la fiscalización, por lo que procedió a la emisión de la Vista de Cargo 7912-720-

001-00110VI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, notificada personalmente al contribuyente a efectos de que presente sus descargos, luego ante la insuficiencia de los mismos, se procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00362-12.

### 1.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que, la AGIT, pretende validar la depuración de las facturas con Nos. 152, 154, 156, 164, 165, 166, 169, 171, 172 y 173 (Constructora Juan Heredia) y notas fiscales Nos. 485 y 495 (Laboratorios de Sistemas Hidráulicos Cáceres), identificadas con el Cód. 4, beneficiando al sujeto pasivo con el crédito fiscal que no le corresponde, siendo que se evidencia que durante el transcurso del plazo establecido en el art. 98 del CTB, para la presentación de descargos, el contribuyente no se apersonó ante el SIN a objeto de la presentación de descargos; sin embargo, la autoridad demandada, pretende revocar las observaciones establecidas en el Cód. 4 (facturas no válidas por no estar dosificadas), al pretender validar la presentación de forma extemporánea de sus descargos en la instancia de alzada, siendo que no fueron presentados en el tiempo y la forma oportuna ante las oficinas del SIN; asimismo, ante los argumentos mencionados por la autoridad demandada para revocar las referidas notas fiscales, corresponde señalar que la normativa tributaria en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10.0016.07 de 18 de mayo de 2007, menciona que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, siempre que contengan o cumplan los requisitos que señala, entre los cuales en su numeral 2, establece: "Haber sido debidamente dosificada por la Administración Tributaria..."; en ese sentido, toda vez que las facturas observadas por el Cód. 4, al no haber sido dosificadas por la Administración Tributaria, son inválidas para el beneficio del crédito fiscal, ya que deben cumplir con los requisitos formales, observando los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, siendo necesario mencionar que de la revisión de antecedentes del proceso, se evidencia que las notas fiscales depuradas bajo el Cód. 4, no se encuentran debidamente dosificadas por el sistema GAUSS de la Administración Tributaria, por lo cual no cumplen los requisitos formales para su validez.

Expresa que, la Resolución Jerárquica impugnada, revocó las observaciones establecidas por la Administración Tributaria, bajo erróneos argumentos respecto a las facturas observadas por el Cód. 7, facturas Nos. 767, 286, 290, 542, 580, 597 y 617 (COMSER SRL), 2079, 2080, 2082, 2084, 2096, 2097, 2100, 5843, 5845, 5846, 5847, 8935, 9185, 9186, 9187, 9188, 9189, 11604, 11606, 11608, 11612, 13785, 13786, 13787, 15197, 15199, 22789, 22790, 22793, 22794, 25952, 25953, 25955 y 27090 (Librería y Papelería Report), 865 (International Corporación Bolivia), 252, 253, 254, 257, 259, 264, 265, 266, 267, 268, 270, 272, 273, 274, 275, 277, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 286, 287, 288, 289, 291, 293, 294, 295, 296, 297, 299 y 303 (Catering y Servicios Mauricio), 331, 334, 355, 356, 367, 371, 372, 377, 378, 398, 399, 412, 429, 431, 440, 443, 459, 460, 548 y 550 (Laboratorio de Sistemas Hidráulicos Cáceres), 17889 (Multimeq), 1105 (Las Lomas Ltda.) y 362563 (Telchi Ltda); sin embargo, incongruentemente y de forma superficial argumenta que el sujeto pasivo presentó en la instancia jerárquica nuevamente documentación como prueba de reciente obtención, al respecto y en consideración al art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio de verdad material, como el principio de sometimiento pleno a la ley, van siempre interconectados y coexisten, no pudiendo separarse, sólo así es posible dar certeza y seguridad jurídica al administrado. En consecuencia el art. 81 del CTB, establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica, siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo presentarse hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; sin embargo, en el presente caso, no fueron presentadas ante el requerimiento ni tampoco se ha dejado constancia de su existencia, por lo que al haber sido ofrecida fuera de plazo, con carácter previo el contribuyente debe probar que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que en el presente caso no ha ocurrido.

Añade que, la resolución de recurso de "alzada" en su análisis validó descargos en plena contraposición de lo señalado en el art. 217-a) de la L. N° 3092 (Título V del CTB), norma que dispone que se admitirá como prueba documental cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente, en el presente caso el contribuyente no presentó documentación original de los medios fehacientes de pago y no obstante de ello, la Administración Tributaria validó dichos descargos en contraposición de la normativa tributaria.

Indica que, la documentación presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite verificar la constancia de los pagos entre las partes, por lo que en virtud del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, es el sujeto pasivo quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó, en cumplimiento de los arts. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano, 36, 37 y 40 del Cód. Com., siendo en el presente caso que el sujeto pasivo ni en la etapa de verificación así como tampoco en la etapa de presentación de descargos no ha presentado documentación suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, por lo que en virtud a la normativa antes citada, se determina que las notas fiscales observadas no son válidas para el crédito fiscal.

### 1.3. Petitorio.

Solicitó se declare Probadamente la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo; y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00362-12 de 12 de diciembre de 2012.

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

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, puntualizando que, de acuerdo a los arts. 13 de la L. N° 843 y 13 del D.S. N° 21530, como la RND N° 10-0016-07 NFS07, el comprador al momento de recibir su factura, puede evidenciar que la misma exponga el Número de Identificación Tributaria (NIT) del emisor, Número de Factura y Número de Autorización y la Fecha de emisión (además de otros requisitos formales que pueden ser advertidos a simple vista), no teniendo atribuciones, facultades o medios para poder verificar que la información pre-impresa corresponda con la almacenada en los sistemas del SIN, máxime cuando una de las obligaciones del emisor de la factura es exhibir su "Certificado de Activación de Dosificación", a funcionarios autorizados de la Administración Tributaria, no así a sus compradores.

En ese contexto, con relación a las Facturas Nos. 152, 154, 156, 164, 165, 166, 169, 171, 172 y 173, observadas por haber sido emitidas fuera del rango de emisión, de la revisión de antecedentes es evidente que para el respaldo de cada una de estas facturas se adjuntó la constancia de entrega de cheque, constancia de pago, fotocopia de cheque, registro de diario, registro del mayor, certificados de avance de obra y varias planillas de avance, habiendo demostrado el sujeto pasivo el origen del crédito fiscal de las facturas observadas, según disponen los nums. 4, 5, 6 y 7 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo dejar sin efecto la depuración de las citadas notas fiscales, que si bien se encuentran fuera de rango, se encuentran respaldadas y cumplen con los requisitos establecidos para la validez del crédito fiscal.

Añade que sobre las Facturas Nos. 485 y 495, se observó que conforme el sistema GAUSS, se encuentran dentro del rango de emisión; es decir que, para el número de autorización N° 700100285193, el rango de facturas autorizadas es del 301 al 500, encontrándose dentro de rango; consiguientemente, se desvirtúa los argumentos del demandante.

Sobre las facturas observadas con el Cód. 7, luego de puntualizar respecto a cada factura, indica que es evidente que las mismas sí se encuentran respaldadas documentalmente, puesto que del análisis de los documentos presentados se demuestra la efectiva realización de la transacción; consiguientemente, lo señalado e impreciso de los fundamentos de la demanda no tienen respaldo, más aun cuando el mismo demandante debe señalar cómo cada una de las pruebas o documentos analizados en la Resolución Jerárquica no respaldan la efectiva transacción.

Agrega que, en cuanto a la prueba de reciente obtención, los documentos presentados por el sujeto pasivo ante la instancia jerárquica, se verificó que éstos cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, establecidos en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; en ese sentido, de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que el 23 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo de manera personal con la Vista de Cargo N° 7912-720-00110VI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, en la cual se evidencia el detalle de todas las facturas clasificadas mediante códigos, otorgándosele el plazo probatorio de 30 días para la presentación de descargos, plazo que concluyó el 5 de diciembre de 2012, emitiendo la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GGSC/DFVE/INF/03245/2012, señalando que el contribuyente no presentó descargos a la Vista de Cargo hasta la emisión de dicho Informe, emitiéndose el 12 de diciembre de 2012, la R.D. N° 17-00362-12, que confirmó los cargos señalados en la vista de cargo; es decir, la deuda tributaria de 594.343.- UFV's, equivalentes a Bs 1.067.911.-, por el IVA correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, ante lo cual el contribuyente el 13 de diciembre de 2012, mediante dos notas presentó descargos y pruebas de reciente obtención ante la vista de cargos, formulando además alegatos, las mismas que fueron respondidas por la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-03501-12 de 19 de diciembre de 2012, el cual señala que el plazo establecido por el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, feneció el 22 de noviembre de 2012, por lo que la prestación de descargos fue realizada después de la emisión de la resolución determinativa.

Indica que, mediante memorial de 5 de marzo de 2013, la empresa contribuyente dentro del término de prueba otorgado en la instancia de alzada ratificó la prueba presentada en instancia administrativa, luego de la emisión de la resolución de alzada, presentó recurso jerárquico, dentro del cual ratificó la prueba anteriormente presentada y solicitó señalamiento de fecha y hora de juramento de reciente obtención, debiendo señalarse que en cuanto a la documentación presentada en la instancia jerárquica por la Empresa Minera Paititi S.A., que parte de esa documentación ya fue presentada en la instancia administrativa y parte fue presentada sólo en instancia recursiva, cumpliendo con el juramento de reciente obtención conforme al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; empero no demostró que la omisión de presentación de estos documentos no fue por causa propia, toda vez que con relación a los extractos bancarios sólo alegó que no tenía conocimiento que debía presentarlos, incumpliendo con el requisito previsto en el citado art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, pues la ausencia de documentación debió ser justificada por el contribuyente, lo que demuestra la imparcialidad de la Autoridad de Impugnación Tributaria y no como interpreta el demandante con alusiones por demás generales, sin demostrar ni establecer de forma indubitable una errada interpretación de la AGIT, no pudiendo este Tribunal suplir la carencia de carga argumentativa del demandante, más aun cuando la Resolución Jerárquica impugnada se encuentra debidamente fundamentada.

#### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014.

#### III. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 236 a 239 vta., se apersonó Lillian Moreno Cuéllar, en representación legal de la Administración Tributaria, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, manifestando que el sujeto pasivo ni en la etapa de verificación así como tampoco en la etapa de presentación de descargos no ha presentado la documentación suficiente que demuestre la realización efectiva de la transacción en la compra con las facturas observadas, no siendo válidas para el crédito fiscal.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 252 a 253, el representante legal de la AGIT señaló que, de ninguna manera la instancia jerárquica pretende validez un crédito fiscal indebido como insinúa la Administración Tributaria, siendo que su decisión cuenta con el respaldo normativo y fáctico del caso.

#### IV. Intervención del tercero interesado.

Por memoriales presentados vía fax que cursa de fs. 91 a 125 y en físico de fs. 195 a 202 vta., se apersonó Joaquín Fernando Zenteno Sejas, en representación legal de la Empresa Minera Paititi S.A., contestando negativamente a la demanda contencioso administrativa y exponiendo lo siguiente:

Con relación a que sus pruebas fueron presentadas fuera de plazo o como de reciente obtención, dicha aseveración además de ser totalmente falsa, es un aspecto que ya es cosa juzgada, toda vez que la validez de dichas pruebas, fue ratificada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1507/2013 de 19 de agosto, la cual anuló la Resolución de Alzada N° ARIT/SCZ 0440/2013, estableciendo que la



prueba presentada por el contribuyente no es de reciente obtención, Resolución Jerárquica que no fue impugnada por la entidad ahora demandante, por lo que la pertinencia y oportunidad de su prueba ya es cosa juzgada y no corresponde sea materia de litigio en la presente demanda.

Respecto a las facturas observadas bajo el Cód. 4, indica que el número de dosificación consignado en las facturas es un código aprobado que corresponde a una anterior codificación (no se trata de dosificaciones inventadas), razón por la que nos encontramos ante sólo un error de imprenta que no afectó la tributación relacionada a la factura, debiendo la Administración Tributaria exigir el cumplimiento al único responsable, es decir, al emisor, pero de ningún modo se puede desconocer el crédito fiscal del comprador.

Agrega que, la demanda de la Administración Tributaria, se restringe a una impugnación genérica que definitivamente no puede ser considerada como fundamento válido de una demanda, toda vez que, el demandante no puede esperar que el Tribunal Supremo de Justicia supla la omisión argumentativa y ausencia de especificidad.

Por lo expuesto, solicita se declare improbadamente la demanda y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014.

#### V. Antecedentes administrativos y procesales.

1. Por Orden de Fiscalización 00110VI04478, notificada de manera personal a Zenón Bellido Campuzano, representante legal de la Empresa Minera Paititi S.A., la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, comunicó la verificación de todos los hechos y elementos específicos relacionados con el crédito fiscal IVA, de los periodos enero a diciembre de 2008, requiriendo la presentación de declaraciones juradas, libros de compras y ventas, facturas de compras originales que fueron declaradas como crédito fiscal y medios de pago de las facturas observadas.

2. El 1 de septiembre de 2011, el contribuyente presentó la documentación solicitada por la Administración Tributaria, de acuerdo a lo consignado en el Acta de Recepción de Documentos.

3. Posteriormente, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: 7912-720- 00110VI04478-0168/2012 de 10 de agosto de 2012, en la que estableció que el contribuyente no determinó correctamente el IVA de los referidos periodos, por observaciones de facturas no dosificadas debidamente, formalidades del NIT, no estar vinculadas a la actividad gravada y por no estar debidamente respaldadas, determinando una deuda tributaria de 583.579.- UFV's, equivalentes a Bs 1.027.536.-, monto que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar por la conducta y multa por incumplimiento a deberes formales.

4. El 13 de diciembre de 2012, la Empresa Minera Paititi S.A., mediante dos memoriales presentó dos memoriales adjuntando descargos y pruebas de reciente obtención ante la Vista de Cargo, formulando alegatos, mereciendo el Proveído N° 24-03501-12 de 19 de diciembre de 2012, indicando que el plazo establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, feneció el 22 de noviembre de ese año.

5. Por R.D. N° 17-00362-12 de 12 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria determinó de oficio las obligaciones impositivas de la Empresa Minera Paititi S.A., cuya deuda tributaria alcanza la suma de 594.343.- UFV's, equivalentes a Bs 1.067.911.-, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, que incluye intereses, multa del 100% del tributo omitido por omisión de pago y la sanción de 21.000.- UFV's, por incumplimiento a los deberes formales.

6. Dicha resolución determinativa, fue objeto de recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo, siendo resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0911/2013 de 30 de diciembre, que dispuso revocar parcialmente la R.D. N°, dejando sin efecto el tributo omitido por 225.009,63.- UFV's, equivalentes a Bs 311.401,80.- y la multa por incumplimiento de deberes formales por 21.000.- UFV's.

7. Contra la determinación de alzada la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00362-12, de Bs 1.067.911.- equivalente a 594.343.- UFV's a Bs 165.426.- que equivalen a 92.068.- UFV's.

8. En el proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro de derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiendo nada más que tramitarse, a fs. 263 se decretó "Autos para Sentencia".

#### VI. Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: a) Si la autoridad demandada valoró prueba presentada por el sujeto pasivo fuera de plazo, incumpliendo lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; b) Si las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que presenten errores de impresión o no estén debidamente dosificadas por la Administración Tributaria, son válidas para generar crédito fiscal; y, c) Si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a las facturas observadas se hayan realizado.

##### VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que: "El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder

Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

#### VI.1. Sobre el sistema probatorio adoptado en materia tributaria.

Previamente a resolver la problemática planteada, es necesario señalar lo establecido en el primer párrafo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, que dispone: "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad...", en este sentido el sistema probatorio adoptado en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica, en contraposición del sistema probatorio tasado, mediante el cual se determina la forma de valoración de los medios probatorios del proceso; es así que, como instancia de control de legalidad, este tribunal no cuenta con criterios legales para determinar si en sede administrativa se valoró legalmente la prueba, puesto que el sistema de valoración es libre y de acuerdo a la sana crítica; solamente podríamos pronunciarnos acerca de criterios de admisibilidad de los elementos probatorios y su consideración respecto a los requisitos contenidos en el propio art. 81 del Código mencionado, salvo que sea evidente una vulneración de los principios básicos de la lógica y la razón común, situación ante la cual se estaría vulnerando el principio de debido proceso, en sus reglas de motivación y fundamentación de la resolución administrativa de acuerdo al art. 211 del Cód. Trib. Boliviano.

Así de los datos del proceso se tiene que con relación a la prueba presentada como de reciente obtención, se tiene que la Empresa Minera Paititi S.A., mediante memorial de 5 de marzo de 2013, dentro del término de prueba otorgado en la instancia de alzada ratificó la prueba presentada en instancia administrativa, luego de la emisión de la Resolución de Alzada, presentó recurso jerárquico, dentro del cual ratificó la prueba anteriormente presentada y solicitó señalamiento de fecha y hora de juramento de reciente obtención, debiendo señalarse que en cuanto a la documentación presentada en la instancia jerárquica por el sujeto pasivo, que parte de esa documentación ya fue presentada en la instancia administrativa y sólo algunas fueron presentadas en instancia recursiva, cumpliendo con el juramento de reciente obtención conforme al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; empero, el contribuyente no demostró que la omisión de presentación de estos documentos no fue por causa propia, toda vez que con relación a los extractos bancarios sólo alegó que no tenía conocimiento que debía presentarlos, incumpliendo con el requisito previsto en el citado art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que la AGIT, rechazó la prueba que incumplía lo dispuesto en el reiterado art. 81 de la L. N° 2492, no resultando evidente lo alegado por la entidad demandante.

Además, es necesario considerar que el principio de verdad material, consagrado en el art. 180-1 de la C.P.E., y previsto en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), es un criterio de optimización para la correcta impartición de justicia, tanto judicial como administrativa, el cual es utilizado por la autoridad al momento de valorar la prueba en busca de llegar a la verdad material de los hechos para emitir una resolución debidamente motivada; por ello, este principio se encuentra estrictamente vinculado al sistema probatorio adoptado legalmente para guiar la actuación judicial o administrativa, que en materia tributaria es el sistema libre o de sana crítica; asimismo, su aplicación no significa vulnerar el principio de legalidad o de sometimiento pleno a la ley, porque se entiende que opera dentro de los márgenes de la misma. Al respecto, la S.C. Plurinacional N° 1198/2014 de 10 de junio, entendió lo siguiente:

"El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones. La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión.

(...)

Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella".

En mérito a lo argumentado, se concluye que en el presente caso es aplicable el principio de verdad material previsto en el art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo de aplicación supletoria por disposición del art. 74 del Cód. Trib. Boliviano, que determinan que en los procedimientos administrativos tributarios debe prevalecer la verdad material de los hechos sobre la verdad formal.

## VI.2. Sobre la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal.

En referencia a la validez del crédito fiscal, de acuerdo a norma existen "Otros requisitos" que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie con el crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la Administración Tributaria: 1) La existencia de la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada. En el presente caso de los antecedentes administrativos descritos en el acápite anterior, se pone en evidencia el cumplimiento del primer requisito; sin embargo, el mismo no es suficiente para considerar su validez de conformidad a la normativa vigente.

Sobre este detalle, las disposiciones vigentes y los principios generales del derecho tributario nos permiten concluir que el cómputo de un crédito fiscal en el IVA está determinado a la existencia real de una operación que en principio se encuentre respaldada por un documento debidamente emitido, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, demostrar dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el Fisco. En tal merito, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, pues adicionalmente, cuando ello sea necesario, deberá probarse que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal: libros contables, inventario de la firma, pericias, que la operación se ha pagado y a quién, particularmente si se utilizan medios de pago requeridos, como cheques propios o transferencias bancarias, entre otros.

En referencia a este punto, para una mejor comprensión de los actos administrativos de la Administración Tributaria, en referencia al incumplimiento de los requisitos del crédito fiscal; la L. N° 843 en su art. 4-a), señala que: "El hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente"; por su parte, el inc. a) del art. 8 de la misma Ley, establece que: "Del impuesto determinado por la aplicación de lo dispuesto en el art. anterior, los responsables restarán: a) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen".

De la normativa glosada precedentemente, se establece que la obligación tributaria está determinada por el hecho imponible, en este caso, son las normas tributarias las que regulan y determinan cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que no solamente se considera la existencia material del objeto del hecho imponible, sino todo el conjunto de circunstancias que dan origen a la obligación tributaria, para el efecto, deben de acreditarse estos hechos imponibles a través de notas fiscales que demuestren que efectivamente se han realizado las operaciones; sin embargo, debe tomarse en cuenta que el crédito fiscal que en este caso es el monto del IVA 13%, consignado en las facturas de compra, que sirven para descontar en debito fiscal que debe de realizar el sujeto pasivo de este impuesto; porcentaje que se obtiene de aplicar la alícuota o tasa del impuesto a todas las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obra, o por prestación de servicios que se hubieran realizado, en la medida que vinculen con las operaciones gravadas y sobre las cuales se acrediten a través de la factura, que se ha pagado el IVA; sin embargo, este crédito fiscal, debe de cumplir requisitos indispensables, determinados en las normas antes referencias.

Por otra parte, las observaciones realizadas por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, respecto a la validez de las facturas o notas fiscales para Crédito Fiscal, fueron realizadas de manera genérica, siendo necesario que el demandante cumpla mínimamente con la carga de puntualizar y desarrollar desde su punto de vista, cada uno de los elementos que podrían tornar nula la resolución o procedimiento sometido a control de este Tribunal, sin que la repetición o copia de argumentos, supla la carga argumentativa necesaria para que se efectuó el control de legalidad de los actos de la Administración Tributaria, siendo que el principio de verdad material, no puede reemplazar los actos que por el principio dispositivo le corresponde a la parte demandante. En ese sentido, las observaciones efectuadas por la parte demandante constituyen una queja general, sin que sea posible con base en lo argumentado precedentemente, el análisis que pretende la parte actora, ya que este Tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa que debe contener la demanda, con la justificación de averiguación de la verdad material en deterioro de los principios de imparcialidad e igualdad, pues el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal no puede rebasar los límites de la acción, ya que si bien no puede existir un proceso de oficio (nemoprocedatiudex iure ex officio) puesto que esta tiene su fundamento en la iniciativa, que es de carácter personal del accionante y el poder de reclamar, que es de carácter abstracto, el Juez no puede suplir los límites de la argumentación de la acción, en este sentido la acción es un poder, una facultad jurídica y cívica existente indistintamente y autónomamente del derecho material. La acción va dirigida al órgano jurisdiccional como representante del Estado, en busca de un pronunciamiento indistintamente a que resulte este favorable o no para el accionante, por lo que respecto a este punto no corresponde emitir mayores consideraciones.

VI.3. Finalmente, en cuanto a la denuncia de facturas no válidas por no estar dosificadas, si bien el contribuyente presentó facturas que se emitieron sin cumplir aspectos formales, en relación a la información contenida en dosificaciones autorizadas por el SIN; empero, tal error de carácter formal, no puede ser atribuido al contribuyente Empresa Minera Paititi S.A., pues las facturas observadas por la Administración Tributaria, no fueron emitidas por éste, sino por quien concedió en favor de dicha empresa el servicio solicitado; en consecuencia, las obligaciones tributarias y/o presentación de declaraciones juradas en la forma y plazo establecido por ley, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la Administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privarse del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que como se ha establecido en la Resolución Jerárquica impugnada, son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69

del Cód. Trib. Boliviano, que señala: "En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han observado sus obligaciones materiales y formales hasta que en debido proceso de determinación, prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias", pues la Administración Tributaria no tomó en cuenta que el contribuyente es únicamente responsable en la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por ser ellos los emisores de la facturas, bajo ese entendido, los errores de emisión que presentan las facturas antes señaladas son atribuibles al emisor de dichas notas fiscales, lo que si bien genera un incumplimiento de deber formal, no impide que las mismas sean consideradas válidas para crédito fiscal, debiendo sancionarse a los verdaderos responsables (emisor de la factura), mediante sumarios contravencionales, en aplicación de los arts. 160 y 162 de la L. N° 2492 y 17-1 y Anexo A) de la RND 10-0037-07.

#### VII. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014, resolviendo revocar parcialmente la resolución de alzada, modificando la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00362-12, de Bs 1.067.911.- equivalente a 594.343.- UFV's a Bs 165.426.- que equivalen a 92.068.- UFV's, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, en resguardo de los principios que rigen el procedimiento administrativo y precautelando el debido proceso.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 66 a 73 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0725/2014 de 12 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. Maritza Suntura Juaniquina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

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

Sucre, 30 de noviembre de 2017.

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