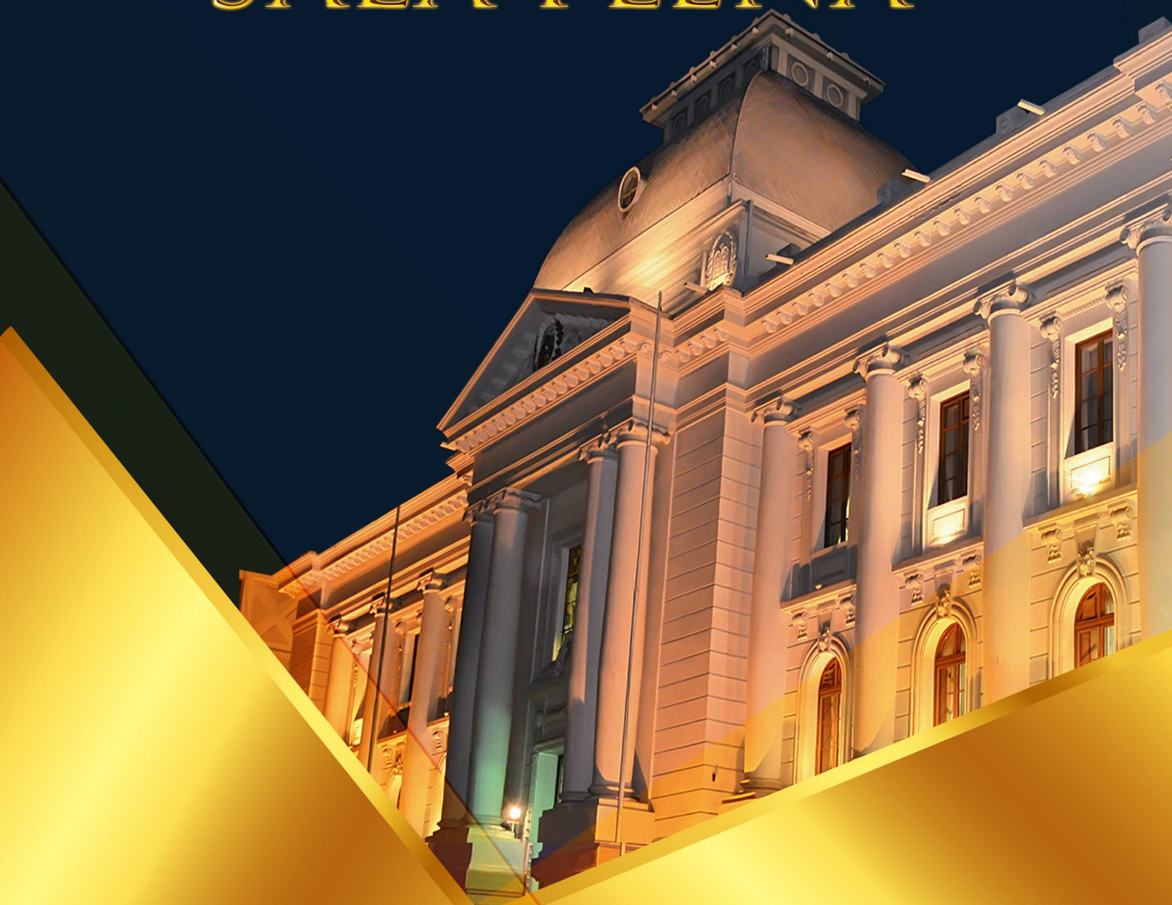
CONSEJO DE LA MAGISTRATURA

ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
ÓRGANO JUDICIAL

ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SENTENCIAS

SALA PLENA



1

Jefatura de ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 34, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014 de 3 de junio (fs. 2 a 13), el memorial de contestación de fs. 59 a 63 y vta., la réplica de fs. 67-68 y vta., la dúplica de fs. 72-73 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Teresa Araujo Loayza, en su calidad de representante legal de la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, en virtud al Memorándum Cite Nº 485/2012 de 27 de noviembre (fs. 25), se apersonó por memorial de fs. 29 a 34, manifestando que conforme a los arts. 10 de la L. Nº 212, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., así como al num. 2 de art. 74 de la L. Nº 2492 y 70 de la L. Nº 2341, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014 de 3 de junio.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que la Administración Tributaria Municipal, con la facultad conferida por los arts. 93, parág. I-3 y 97, parág. III de la L. Nº 2492, emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 de 31 de octubre, realizando la diligencia de notificación masiva conforme a lo dispuesto en los arts. 89 de la L. Nº 2492 y 13 del D.S. Nº 27310.

Indicó que, debe considerarse lo señalado en el art. 108-7 de la L. Nº 2492, ya que por imperio del art. 195, parág. II de la misma Ley, la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 no es susceptible de impugnación, precisamente en virtud a la naturaleza del procedimiento determinativo previsto en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, el cual es un medio rápido otorgado a los municipios para la recuperación de su mora por concepto de tributos, en tal circunstancia el recurso de alzada presentado por el contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson debió ser rechazado por parte de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria.

I.2.2.- Manifestó que, la Ordenanza Municipal 050/93 de 22 de octubre de 1993, es de cumplimiento obligatorio, puesto que dispone que las personas sujetas a los impuestos y patentes, tienen la obligación de inscribirse desde el 1 al 30 de noviembre del indicado año en el Padrón Municipal de Contribuyentes, así como comunicar a la Administración Tributaria Municipal, las futuras modificaciones que se dieran de acuerdo a las disposiciones emanadas por la Alcaldía Municipal, por lo que las personas propietarias de inmuebles, vehículos y de

actividades económicas deben registrarse en el padrón municipal de contribuyentes, efectuando sus declaraciones juradas en el padrón sistematizado, información que fue validada a través de la Resolución Administrativa Tributaria Municipal Nº 171/2010 de 6 de octubre, por lo que la información que fue registrada en el sistema informático de la Administración Tributaria Municipal, que fue proporcionada por el contribuyente en su oportunidad, tiene toda la validez probatoria conforme el art.7 del D.S. Nº 27310, entendiéndose como declaración jurada lo establecido por el art. 25 del mismo decreto.

Expresó que, los tres requisitos que deben cumplirse para aplicar el procedimiento especial previsto en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, son los siguientes: 1) Publicación previa en un órgano de prensa de circulación nacional o local de la resolución administrativa, estableciendo las cuantías para practicar las notificaciones masivas, requisito que la Administración Tributaria Municipal cumplió al emitir la Resolución Administrativa Tributaria J.D.I. Nº 072/2008 efectuada en el periódico Correo del Sur el 15 de noviembre de 2008, señalando en su art. 2 la cuantía de UFV 25.000 para la notificación masiva de patentes municipales, condición que es exigida por el art. 13, parág. III-b) del D.S. Nº 27310; 2) Aportación de datos del contribuyente con relación a la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, requisito que la Administración Tributaria Municipal cumplió al haber demostrado que el contribuyente proporcionó información, la cual se encuentra sistematizada en el Padrón Municipal del Contribuyente, considerando lo señalado por el art. 25 del D.S. Nº 27310 y la validación de dicha información de acuerdo al art. 1 de la Resolución Administrativa Municipal Nº 171/2010, así como contando con la certificación emitida por la responsable de recaudaciones en cuanto a los datos de la actividad económica del contribuyente; 3) Verificación de los datos aportados por el contribuyente, requisito que fue cumplido por la Administración Tributaria Municipal, toda vez que se procedió a liquidar la patente en base a los datos aportados, verificándose que el contribuyente no presentó prueba alguna que demuestre que hubo alguna modificación posterior a su inscripción o antes de la determinación de sus obligaciones impositivas, así como tampoco demostró que se incrementó la base imponible de la gestión 2007 respecto de las anteriores gestiones.

Finalmente acusó que, la autoridad demandada aplicó e interpretó erróneamente la normativa especial prevista en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, negando a la Administración Tributaria Municipal el legítimo derecho a percibir lo adeudado por el contribuyente de forma arbitraria, vulnerando el debido proceso, la verdad material, la seguridad jurídica y la legalidad, aspectos previstos en los arts. 180, parág. I de la C.P.E., 30 de la L. Nº 025 y 4-d), f) y g) de la L. Nº 2341.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda en todas sus partes, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma

deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 59 a 63 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 57).

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló lo siguiente:

II.1. Que sobre la impugnación de la liquidación por determinación mixta, se tiene que conforme lo establece el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, la liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá carácter de una resolución determinativa, y que de acuerdo al art. 108-7 de la misma Ley, la ejecución tributaria se realizará con la notificación de la liquidación efectuada por la administración emergente de una determinación mixta, siempre que ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente en caso que la misma no haya sido pagada o haya sido pagada parcialmente.

Manifestó que, la liquidación mixta tiene carácter definitivo, pues no se advierte que la normativa tributaria disponga de algún medio por el cual ese cálculo de deuda sea modificado, es decir que ante dicha liquidación, sólo queda la etapa recursiva para que el sujeto pasivo presente su desacuerdo ante los datos reflejados en la misma y pueda solicitar así su modificación.

Refirió que, el art. 143 de la L. Nº 2492, determina la admisibilidad del recurso de alzada sobre los actos definitivos, entre lo que está la resolución determinativa, a la cual el art. 99 de la misma Ley, le otorga el carácter declarativo de la deuda, el cual contiene la liquidación que proviene de la determinación mixta, debiendo considerarse también que el art. 93 de la citada ley, establece las formas de determinación de la deuda tributaria entre las que se encuentra la determinación mixta, misma que fue realizada por la Administración Tributaria Municipal en el presente caso.

Continuó indicando que, si bien el art. 195 de la L. Nº 2492 establece que los títulos previstos en el art. 108 del Cód. Trib., no son susceptibles de impugnación, esto se encuentra referido a aquellos actos que ya adquirieron la calidad de firmeza, lo que no ocurre en el presente caso, toda vez que en el acto impugnado se concedió al sujeto pasivo el plazo de 20 días para hacer efectivo el pago y por otro, se cuestionan los datos reflejados en la determinación mixta, pues es condición para que se constituya en título de ejecución tributaria que ésta refleje fielmente los datos aportados por el contribuyente, por lo que al ser un acto administrativo de carácter particular, emitido por la administración tributaria, se hace susceptible de impugnación, quedando desestimado el argumento de la entidad demandante sobre este punto.

II.2. Señaló que, sobre los tres requisitos que se deben cumplir para aplicar el procedimiento especial previsto en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, que según la entidad demandante fueron cumplidos a cabalidad, es necesario indicar que la declaración jurada está definida en el parág. I del art. 78 de la L. Nº 2492, como la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la administración tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, presumiéndose el fiel reflejo de la verdad y comprometiendo la responsabilidad de quienes la suscriben en los términos

señalados por el Código Tributario, por lo que a objeto de establecer cómo deben ser efectuadas tales declaraciones en el ámbito municipal, se debe considerar lo dispuesto en los arts. 7 y 25 del D.S. Nº 27310.

Agregó que la declaración jurada se realiza mediante un documento físico, que debe ser suscrito por el titular de la actividad económica, en este caso la Patente Municipal Nº 1140334615, y que alternativamente la declaración puede ser efectuada por un medio informático o comunicada vía electrónica por un usuario autorizado, por lo que no existiendo constancia de que los datos consignados en su sistema informático correspondan a los declarados y proporcionados por el contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson, conforme al parág. III del art. 97 de la L. Nº 2492, se estableció que la administración tributaria no cumplió con este requisito para aplicar el procedimiento especial previsto en el citado artículo.

Finalmente, respecto a que la resolución impugnada estaría negando al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre el legítimo derecho a percibir lo adeudado por el contribuyente de forma arbitraria, refirió que es preciso aclarar que dicho argumento no es correcto, sino que en aplicación de la normativa legal vigente se estableció la existencia de vicios de anulabilidad por haber incumplido el procedimiento determinativo especial que se aplica al ámbito municipal tributario, previsto en el parág. III del art. 97 de la L. Nº 2492 en la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, considerando que un acto es anulable cuando carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, conforme al art. 36 de la L. Nº 2341, aplicable por mandato del art. 74-1 de la L. Nº 2492, por lo que no se puede convalidar vicios procesales que son evidentes y que ocasionan indefensión al contribuyente.

II.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014 de 3 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la entidad demandante, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 67-68 y vta., dando lugar a que la autoridad demandante presente el memorial de dúplica que cursa de fs. 72-73 y vta., por lo que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decretó “autos para sentencia” (fs. 78).

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. Nº 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 Tribunal Supremo de Justicia 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 31 de octubre de 2013, la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 (fs. 2 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), indicando que de acuerdo a la información y los datos proporcionados por el contribuyente, registrados en el sistema informático de esa administración municipal, en previsión de los arts. 97, parág. III y 93 parág. I de la L. Nº 2492, se estableció las obligaciones impositivas del contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson en la suma de Bs 3.093.-, por pago de la patente municipal de la gestión 2008.

III.2. Que el 17 de noviembre y 2 de diciembre de 2013, mediante publicaciones efectuadas en el periódico Correo del Sur (fs. 3 a 7 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), se citó al contribuyente para que se apersone a oficinas de la Administración Tributaria Municipal, a objeto de notificarse con la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2014.

III.3. Que el 10 de diciembre de 2013, mediante diligencia de notificación masiva (fs. 8 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), la Administración Tributaria Municipal dio por notificado al contribuyente con la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013.

III.4. Que el 12 de diciembre de 2013, el contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson, interpuso recurso de alzada en contra de la mencionada liquidación por determinación mixta (fs. 6 a 9 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0016/2014 de 12 de marzo (fs. 49 a 57 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió anular la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la Administración Tributaria Municipal efectúe una nueva Liquidación por determinación mixta conforme lo establecido por los arts. 97, parág. III y 99, parág. II de la L. Nº 2492. Esta última resolución dio lugar a que la entidad demandante, interponga Recurso Jerárquico (fs. 76-77 y vta., del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014 de 3 de junio (fs. 98 a 109 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), mediante la cual confirmó la Resolución de Alzada ARIT-CHQ/RA 0016/2014.

IV.- De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si la liquidación por determinación mixta es susceptible de impugnación; y 2) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014, interpretó erróneamente el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, estableciendo que la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, sin cumplir con todos los requisitos establecidos a ese efecto.

V.- Análisis y fundamentación del problema jurídico planteado.

V.1. Respecto al primer reclamo, donde se acusa que la liquidación por determinación mixta no es impugnable, y que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria debió rechazar el recurso de alzada interpuesto, se tiene que, el art. 143 de la L. Nº 2492 dispone: "(Recurso de alzada). El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. Las resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo. Este recurso deberá interponerse dentro del plazo perentorio de 20 días improrrogables, computables a partir de la notificación con el acto a ser impugnado".

Por otro lado el art. 4 de la L. Nº 3092 establece: "Además de lo dispuesto por el art. 143 del Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: 1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias; 2. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago; 3. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación; 4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria".

Asimismo, el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, dispone: "La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una resolución determinativa, sin perjuicio de que la administración tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio, ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación", por lo que se concluye que la liquidación por determinación mixta constituye un acto administrativo definitivo y tiene carácter de una resolución determinativa.

Bajo dicha normativa, de la revisión de los antecedentes sucedidos en sede administrativa, se advierte que, el 31 de octubre de 2013, la Administración Tributaria Municipal, emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 (fs. 2 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), indicando que de acuerdo a la información y los datos proporcionados por el contribuyente, registrados en el sistema informático de esa administración, en previsión de los arts. 97, parág. III y 93 parág. I de la L. Nº 2492, se estableció las obligaciones impositivas del contribuyente Enrique Urquidi Hodgkinson en la suma de Bs 3.093.-, por pago de la patente municipal de la gestión 2008, siendo dicha liquidación notificada al contribuyente mediante diligencia de notificación masiva, dando lugar a que el sujeto pasivo interponga recurso de alzada en contra del acto administrativo emitido por la entidad demandante.

En ese sentido, se establece que la liquidación por determinación mixta es susceptible de impugnación, al constituir un acto administrativo definitivo, así como también por tener carácter de una resolución determinativa, no existiendo en su contra otro medio de impugnación que el recurso de alzada conforme a los arts.131 y 143 de la L. Nº 2492, de lo que se concluye que el reclamo planteado por la entidad demandante no tiene asidero, toda vez que la Autoridad General de Impugnación Tributaria interpretó y aplicó correctamente la normativa señalada ut supra, aclarando que el art. 195, parág. II de la L. Nº 2492, está referido a la no admisibilidad del recurso de alzada, cuando este haya sido interpuesto en contra de resoluciones administrativas que adquirieron firmeza, situación que no sucedió en el presente caso, advirtiéndose que la Administración Tributaria Municipal otorgó un plazo de 20 días al contribuyente para realizar el pago determinado, así como también que los datos contenidos en la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 sean cuestionados.

V.2. Sobre el segundo reclamo, donde la entidad demandante acusó errónea interpretación del art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, al disponer la nulidad de la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 (fs. 2 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), se tiene que, de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, emitió Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, señalando que de acuerdo a la información y los datos proporcionados por el contribuyente y registrados en el sistema informático de la administración tributaria, Enrique Urquidi Hodgkinson, es sujeto pasivo de la Patente Municipal Nº 1140334615, determinando una deuda tributaria por la gestión 2008, en la suma de Bs 3.093.-, fundando la liquidación en el parág. III del art. 97 y el num. 3 del parág. I del art. 93 de la L. Nº 2492, bajo la modalidad de determinación mixta. Dicha liquidación, que fue notificada en forma masiva el 17 de noviembre y 2 de diciembre de 2013, conforme se tiene de fs. 3 a 7 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos.

La mencionada Liquidación por determinación mixta, objeto del presente proceso, fue recurrida en recurso alzada por el contribuyente, invocando vicios de nulidad, recurso que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0016/2014, la cual resolvió anular la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta que la Administración Tributaria Municipal proceda a efectuar una nueva liquidación por determinación mixta conforme lo establecido por los arts. 97, parág. III y 99, parág. II de la L. Nº 2492. Esta última resolución dio lugar a que la entidad demandante, interponga recurso jerárquico, que fue resuelto por la autoridad demandada a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014, confirmando la resolución de alzada.

Revisando la resolución de recurso jerárquico impugnada, se advierte que fue emitida bajo el razonamiento de que la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 no fue pronunciada conforme a lo establecido en el art. 97, parág. III y parág. II del art. 99 de la L. Nº 2492, correspondiendo a este Tribunal Supremo de Justicia verificar si ello es evidente, siendo necesario establecer que, de acuerdo al art. 92 de la L. Nº 2492, la determinación de la deuda tributaria, es el acto por el cual ya sea el sujeto pasivo (contribuyente) o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de deuda tributaria o su inexistencia. Considerando que existen 3 formas de determinación, siendo la primera realizada por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de declaraciones juradas; la segunda por la administración tributaria de oficio; y la tercera, donde intervienen tanto el sujeto pasivo o tercero responsable y la administración tributaria, concurriendo en el presente caso la tercera,

también llamada determinación mixta regulada por el parág. I-3 del art. 93 de la L. Nº 2492 que señala: "Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la administración tributaria fija el importe a pagar".

Ahora bien, se tiene que este tipo de determinación es la que efectúa la Administración Tributaria Municipal con la cooperación del sujeto pasivo, por lo que debe considerarse los arts. 97, parág. III y 89 de la L. Nº 2492, este último referente a las notificaciones masivas, señalando que: "Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecidos en el art. 97 del presente Código, que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma: 1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de 5 días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación. 2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación."

Por otra parte el art. 13 del D.S. Nº 27310, señala: "I. Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse. II. Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. Nº 2492. III. Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán: A. Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta diez mil Unidades de Fomento de la Vivienda (10.000 UFV' s) por cada acto administrativo. B. Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria."

De los antecedentes ocurridos en sede administrativa, se advierte que la entidad demandante emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013, la cual fue notificada de forma masiva en el periódico de circulación nacional Correo del Sur, el 17 de noviembre y 2 de diciembre de 2013, notificaciones que cumplieron los requisitos establecidos por los arts. 89 de la L. Nº 2492 y 13 del D.S. Nº 27310, ya que fueron realizadas en un medio de prensa de circulación local; asimismo se advierte que cursa de fs. 34 la publicación de la Resolución Administrativa J.D.I. Nº 072/2008 que establece las cuantías para practicar notificaciones masivas.

A efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492, referente a que la liquidación por determinación mixta debe contener exactamente los datos proporcionados por el contribuyente, la Administración Tributaria Municipal, respaldó esos datos con Resolución Administrativa Municipal Nº 171/2010, publicada el 6 de octubre de 2010 (fs. 35-36 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), resolución que validó los datos del sistema informático, respecto a las patentes por actividades económicas, sin embargo, no consta en antecedentes administrativos el medio a través del cual esos datos fueron proporcionados por el sujeto pasivo, para ser registrados en el sistema informático, y que los datos consignados en el sistemas correspondan exactamente a los datos proporcionados por el contribuyente a efectos del pago de Impuesto de Patentes de la gestión

2008, en consecuencia se tiene que la Administración Tributaria Municipal, no cumplió con lo establecido en el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492 referido al procedimiento de determinación en casos especiales.

Por otra parte, referente a que si la Liquidación por Determinación Mixta Nº 5334/2013 debía cumplir los mismos requisitos establecidos para las resoluciones determinativas fijadas por el parág. II del art. 99 de la L. Nº 2492, se tiene que la misma consigna el lugar de emisión y la fecha, así como el nombre o razón social del sujeto pasivo, también contiene algunas especificaciones de la deuda tributaria, no obstante, no se expresan los fundamentos de hecho y de derecho ni la calificación de la conducta incurrida, y cuales las consecuencias emergentes, es decir, no contiene la debida motivación o justificación, tomando en cuenta que la Liquidación por Determinación Mixta tiene carácter de una resolución determinativa, conforme lo dispuesto por el art. 97, parág. III de la L. Nº 2492.

A mayor abundamiento, es preciso referir que la liquidación por determinación mixta, tiene carácter definitivo, debido a que la norma no prevé que ese cálculo de deuda tributaria efectuado por la Administración Tributaria Municipal plasmada en la liquidación pueda ser modificada, como sucede en un procedimiento de determinación normal, pues al sujeto pasivo se le da a conocer una pretensión de la deuda tributaria, misma que puede ser modificada en función a los descargos que pudiera presentar en etapa probatoria, al contrario de lo que ocurre en la liquidación por determinación mixta, toda vez que, en su determinación no existe la fase de descargos, por ello la normativa exige el cumplimiento de ciertos requisitos, puesto que la liquidación por determinación mixta, constituye un título de ejecución tributaria, conforme dispone el art. 108 de la Ley Nº 2492, consiguientemente, la liquidación por determinación mixta al asemejarse a una resolución determinativa, debe cumplir con los presupuestos establecidos en el art. 99, parág. II de la L. Nº 2492, debiendo estar suficientemente fundamentada y motivada.

Por lo argumentado, se concluye que, la autoridad demandada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0827/2014 interpretó y aplicó correctamente los arts. 97, parág. III y 99, parág. II de la L. Nº 2492, evidenciándose que la liquidación por determinación mixta, emitida por la Administración Tributaria Municipal, no cumplió con los presupuestos necesarios para su emisión.

Así también, se advierte que se configuraron los presupuestos establecidos en art. 36, parág. II de la L. Nº 2341 que señala: “No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.”, concordante con el art. 55 del D.S. N° 27113, por lo que la determinación de la instancia jerárquica al confirmar la anulación de la liquidación por determinación mixta fue correcta, no evidenciándose vulneración al debido proceso, a la verdad material, a la seguridad jurídica y a la legalidad, como equivocadamente acusó la entidad demandante.

V.3. 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 Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, consiguientemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al

contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se mantiene firme la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 29 a 34, interpuesta por Teresa Araujo Loayza en representación legal de la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0827/2014 de 3 de junio.

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

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

2

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

SENTENCIA

VISTO EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 49 vta. interpuesta por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) Cochabamba representada por Ebhert Vargas Daza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 4 a 33 vta.; la contestación de fs. 59 a 62 vta.; la réplica de fs. 95 a 104 vta.; el apersonamiento y contestación a la demanda del tercero interesado de fs. 147 a 153; los antecedentes del proceso; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante sostiene que, el 8 de agosto de 2012 notificó al contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., representado legalmente por Francisco Humberto Bloch Bakovic con la Orden 0012OVI6214 (Formulario N° 7520) para la verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las facturas correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, habiendo el contribuyente presentado el 23 de agosto de 2012 las declaraciones juradas del referido impuesto –formulario 200- de los meses fiscalizados, libros de compras originales del semestre, facturas originales de compra Nos. 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, así como notas aclaratorias sobre el pago de las facturas observadas.

Mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 notificada el 1 de agosto, la administración tributaria solicitó al contribuyente documentación adicional y aquella considerada necesaria para respaldar las compras observadas, misma que fue presentada recién el 8 de agosto de 2013 consistente en comprobantes de egreso, kardex físico, certificado de FUNDEMPRESA del proveedor y una denuncia de robo.

El 9 de agosto de 2013, el demandante emitió el Informe SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 que sirvió de base para la emisión de la Vista de Cargo CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de la misma fecha, determinando que las facturas observadas no eran válidas para crédito fiscal al no haberse demostrado la materialidad de las transacciones ni la procedencia de los créditos impositivos, tratándose en muchos casos de proveedores con domicilio y actividad inexistente, otorgando al contribuyente el término de

30 días para la presentación de descargos, siendo presentados estos el 12 de septiembre de 2013.

Elaborado el Informe en Conclusiones SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, que determinó que los descargos presentados no eran válidos y suficientes para desvirtuar lo establecido durante el proceso de verificación, se emitió la R.D. N° 17-02633-13 de la misma fecha, determinando de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., en la suma de UFV's 28.008 equivalente a Bs 52.677.

Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente contra la referida Determinación, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 01014/2014 de 10 de marzo, revocando parcialmente la R.D. N° 17-02633-13, validando el crédito fiscal de las facturas Nos. 2257, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, y manteniéndose la observación sobre la factura 315, ante lo cual el SIN Cochabamba interpuso recurso jerárquico, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio, disponiendo confirmar la resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la R.D. N° 17-02633-13 referido al IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 equivalentes a Bs 19.452.-, a UFV's 447.93 equivalente a Bs 669.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante, citando los arts. 115 y 119 de la C.P.E., además del art. 2001 de la L. N° 3092 –este último referido al Principio de Oficialidad o de impulso de oficio-, denunció la vulneración al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como la garantía a la igualdad y el principio de verdad material, acusando interpretación errónea y aplicación indebida de la ley, error de hecho y de derecho y omisión en la apreciación de la prueba en la resolución impugnada, con los siguientes argumentos.

Con la facultad conferida por los arts. 66, 92, 93, 95, 96, 100, 104, 160 del Cód. Trib. Boliviano L. N° 2492 y disposiciones conexas, el SIN Cochabamba depuró el crédito fiscal de las facturas observadas, no habiendo podido el contribuyente demostrar durante el proceso de verificación la procedencia de los créditos impositivos provenientes de las mismas, sin embargo, durante la fase de recursos administrativos –recurso de alzada- logró introducir nuevas cuestiones de hecho a título de pruebas de reciente obtención, específicamente el libro diario y libro mayor, ambos de la gestión 2010, los cuales no pudieron ser analizados ni valorados por la administración tributaria oportunamente puesto que el contribuyente afirmó durante el proceso de verificación que fueron robados de la oficina de abogados "Bloch & OLQUIN" el 23 de enero de 2012 según su propia denuncia.

Sin embargo, la administración tributaria en ejercicio del art. 100-1 y 6 del Cód. Trib. Boliviano, adjuntó certificaciones de FUNDEMPRESA, AFP's y otras instituciones, además de papeles de trabajo, actas de acciones y omisiones, extractos tributarios, certificados e informes del SIRAT 2, que acreditan una realidad económica, que los proveedores del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., según los periodos fiscales verificados son inexistentes, tal es el caso de la Comercializadora de Granos y Condimentos COMGRACON S.R.L., que consigna como domicilio fiscal calle Venezuela 765, que coincide con el domicilio fiscal de la Empresa TECNOPAL S.R.L., según el padrón del contribuyente y certificado de FUNDEMPRESA de esta última, y que a su vez coincide con el domicilio del representante legal de Industria Comercial Bloch S.R.L. Francisco Humberto Bloch Bakovic, evidenciándose

que durante los periodos 5 de octubre de 2000 y 23 de noviembre de 2011 el sujeto pasivo registró el mismo domicilio, compartiendo inclusive el medidor de luz, existiendo colusión del contribuyente con su proveedor, beneficiándose el primero indebidamente de créditos fiscales al pagar menos impuestos al valor agregado, prueba de cargo que la AGIT no habría apreciado conforme a las reglas de la sana crítica y verdad material.

Sobre la base de documentación fehaciente y el principio de verdad material previsto en los arts. 180 de la C.P.E., 3-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo 2341 y 30 de la L.Ó.J., L. N° 025 (LOJ), el SIN Cochabamba estableció que, el contribuyente no demostró la materialización de las transacciones ni la procedencia de los créditos impositivos a través de medios fehacientes conforme establece el art. 70-5 del Cód. Trib. Boliviano; en contrapartida, el contribuyente presentó comprobantes de egreso, notas, kardex de almacenes, Libro Diario, Libro Mayor de la gestión 2010, declaración voluntaria de Romy Zambrano Roca, planilla de sueldos y salarios de julio, agosto y septiembre de 2010, certificado de Registro de Comercio de COMGRACON S.R.L., los cuales no demuestran la materialización de las transacciones sino más bien la apropiación y registro de facturas observadas en los libros respectivos, sin que medie una glosa explicativa que permita comprender su finalidad o por lo menos se adjunte documentación que sustente las transacciones realizadas (pago a los proveedores COMGRACON S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Arsenia Elsa Barcaya Montero, Patricia Gabriela Herrea Cossio, María Cristina Gallinate, Graciela Valdivieso Parra y Shirley Giovanna Catari Barcaya), conforme establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) y los arts. 36 y 44 del Cód. Com., tampoco se consignan los medios fehacientes de pago como ser cheques, tarjetas de crédito u otros, considerando que algunas de las facturas emitidas por los proveedores superan los Bs 10.000.-, infiriéndose en consecuencia, la inexistencia de las actividades comerciales en los domicilios declarados y el incumplimiento del pago de impuestos de los proveedores COMGRACON S.R.L., Supermercado SAS de Graciela Valdivieso Parra, Fernando Morales Cotrino, CO & PA Importaciones y Exportaciones de Patricia Herrera Cossio y Comercial Elsi de Arcenia Elsa Barcaya Montero.

Respecto a la documentación contable presentada por el contribuyente, la administración tributaria observó que: a) Los kardex de ingresos y salidas de mercadería, notas de ingresos y salidas de almacenes, no cuentan con la firma de quien los elaboró o revisó, y tampoco se identifica al receptor de las compras, ni al responsable de la elaboración del documento conforme prevé el art. 40 del Cód. Com., y los PCGA, careciendo de formalidades para ser considerado como documento válido, pertinente y oportuno; b) Los comprobantes de egresos, documentos contables no se encuentran debidamente notariados, conforme establece el art. 40 del Cód. Com.; y, c) Los Libros Diario y Mayor, no cumplen con las formalidades establecidas en los arts. 36 y 47 del Cód. Com., y los PCGA, además de no adjuntar documentación que sustente su pretensión.

Según FUNDEMPRESA, COMGRACON S.R.L., tendría registro y matriculación de 18 de enero de 2012, mientras que las facturas observadas así como las transacciones cuestionadas tendrían data anterior, contrariamente a lo establecido por el art. 31 del Cód. Com., y lo manifestado por el propietario de la empresa en la Declaración voluntaria N° 1396/2013 quien refirió haber efectuado transacciones económicas con el sujeto pasivo el 2010, pero que a la fecha habrían cerrado por problemas con su contador, siendo que, a criterio del demandante en la gestión 2010 la empresa no podía ejercer el comercio; asimismo, sería cuestionable la credibilidad de la declarante Ingrid Giovana Arauz Chávez,

pues su apellido paterno coincidiría con el apellido materno de la cónyuge del representante legal del contribuyente, Katty Ximena Velásquez Arauz; cuestiona también la declaración voluntaria de Romy Zambrano Roca extrañando que luego de 190 días de haber declarado y firmado el acta de acciones y omisiones de 18 de julio de 2013, se retracte de su primera afirmación declarando esta vez la existencia de COMGRACON S.R.L.

La administración tributaria presentó la siguiente prueba de reciente obtención: a) Certificaciones CBBA/CER/98/2014 de 20 de febrero y GR CBBA, 155/14 de 5 de marzo, por las que las AFP's BBVA y Futuro de Bolivia Previsión afirmaron que COMGRACON S.R.L., no registra dependientes; b) Detalle del domicilio fiscal de los contribuyentes Industrial Comercial Bloch S.R.L., y COMGRACON S.R.L., figurando en ambas la misma dirección Calle Venezuela N° 765, Zona Barrio Noroeste y el mismo número de medidor N° 7520626; c) Reporte de compras y ventas de COMGRACON S.R.L., del sistema de la base de datos SIRAT 2, que acredita que su único cliente durante la gestión 2010 es Industrial Comercial Bloch S.R.L., y que tampoco registra compras o actividad de acuerdo a su giro comercial –ventas al por mayor de alimentos, bebidas y tabacos-; y, d) Certificado de Derechos Reales de Cochabamba, Alcaldía Municipal, Unidad Operativa de Tránsito, Banco de Crédito y COMTECO que acreditan que no cuenta con bienes inmuebles, vehículos y tampoco cuentas bancarias, infiriéndose su inexistencia, se entiende en alusión a COMGRACON S.R.L.

I.3. Petitorio.

El demandante solicitó se declare probada su demanda y por ende se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de la AGIT y en el fondo se confirme la R.D. N° 17-02633-13.

II.- Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, considerando que la demanda incoada carece de sustento jurídico tributario, además de no existir agravio, ni lesión de derechos, refirió: 1) Respecto de la prueba presentada con juramento de reciente obtención, la administración tributaria no labró acta de contravenciones tributarias por incumplimiento de deberes formales sobre la ausencia o presentación parcial de la documentación requerida, infiriéndose la inexistencia de observaciones y por lo mismo su conformidad, ergo, la documentación no contemplada, ni requerida en el proceso de verificación correspondía sea valorada en etapa recursiva; y, 2) La resolución de alzada respecto de la omisión valorativa de la prueba denunciada refirió que, la administración tributaria consideró los antecedentes administrativos revisados y valorados no válidos e insuficientes para establecer fehacientemente las transacciones, sin embargo, la instancia recursiva estableció de la prueba aportada que la transacción fue cancelada en efectivo, contando las notas fiscales observadas con la validez legal para respaldar los créditos fiscales atribuidos.

Mencionando la Doctrina SIDOT V.3 la entidad demandada citó la Resolución AGIT-RJ/0016/2014 referida a las facultades de verificar, controlar, fiscalizar e investigar de la administración tributaria, no solamente al sujeto pasivo, sino también como en el presente caso, a los proveedores; asimismo la S.C. N° 0791/2012 reiterada en las SS.CC. Nos. 0082/2001-R, 0157/2001-R, 0798/2001-R, 0925/2001-R, 1028/2001-R, 1009/2003-R, 1979/2003-R, 0101/2004-R, 0663/2004-R, 0022/2006-R y 2023/2010-R, referidas al derecho a la valoración razonable de la prueba, derecho a la motivación y congruencia de las decisiones, como elementos del debido proceso.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, debiendo mantenerse firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio.

II.2. Réplica y apersonamiento del tercero interesado.

II.2.1. Réplica.

El SIN Cochabamba mediante memorial presentado el 19 de febrero de 2015, cursante de fs. 95 a 104 vta., reiterando en lo sustancial el contenido de su demanda respondió al memorial de contestación de la demanda de la AGIT, volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

II.2.2. Apersonamiento del tercero interesado.

Mediante memorial presentado el 6 de marzo de 2015 de fs. 147 a 153 vta., Francisco Humberto Bloch Bakovic en su condición de representante legal de Industrial Comercial Bloch S.R.L., se apersonó dentro del presente proceso, solicitando se declare improbada la demanda interpuesta por el SIN Cochabamba refiriendo:

La administración tributaria nunca observó la documentación contable presentada en sede administrativa tributaria, simplemente mencionó que no era suficiente;

El SIN Cochabamba tuvo la oportunidad de valorar la documentación contable encontrándose en etapa recursiva específicamente ante la ARIT, y si no observó o impugnó la misma es responsabilidad de sus funcionarios;

Respecto del principio de verdad material reclamado, correspondía que este sea aplicado durante el proceso de verificación y no así en la instancia de impugnación, versando los recursos planteados sobre todos los criterios que fueron objeto del recurso.

Todas las facturas de compras superiores o inferiores a Bs 10.000.-, tienen comprobantes de pago, acreditándose el medio fehaciente de pago.

No corresponde analizar el planteamiento del demandante respecto a la validez del crédito fiscal y sus 3 presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes para beneficiarse del mismo, puesto que este argumento no es propio de un proceso contencioso administrativo al ser esta instancia de puro derecho.

La demanda es procesalmente incongruente puesto que, en principio se sostenía que no se habían demostrado las transacciones realizadas y luego que los proveedores no existían, presentando incluso prueba de reciente obtención destinada a acreditar este segundo punto, aceptando implícitamente que el sujeto pasivo demostró que las transacciones fueron realizadas.

No solo se presentaron los medios fehacientes de pago, sino todos los documentos contables, legales y registros de mercadería, tanto en el procedimiento administrativo y en el recurso de alzada, acreditando la veracidad de las transacciones y por lo mismo la autenticidad de los proveedores, quienes contradictoriamente a lo afirmado por la administración tributaria se encuentran correctamente inscritos en el SIN, resultando contradictorio el argumento de que los proveedores presentan declaraciones y no pagan la totalidad de sus impuestos, afirmando luego que no están habilitados legalmente, cuando ellos mismos presentan sus habilitaciones en el padrón del NIT, por consiguiente pagan impuestos y tienen domicilio legal.

Al pronunciarse las resoluciones de alzada y jerárquico, se consideraron las facturas originales, los medios fehacientes de pago –recibos firmados-, los documentos contables, legales y registros de mercadería de ingreso y egreso firmados por los empleados de la empresa, desvirtuando la afirmación del demandante de que no es suficiente la presentación de la factura original sino también es necesaria la presentación del instrumento que dio nacimiento al hecho generador, en este caso el hecho generador opera cuando el contribuyente adquiere mercadería de los proveedores (quinua, trigo, maíz, chuño y otros) cuya prueba son los kardex de ingreso de mercadería a almacenes recibidos por los empleados de la empresa, cuyos nombres se acreditan en las planillas de sueldos arrimadas.

La administración tributaria no menciona en que parte de la resolución del recurso de alzada o jerárquico se habría vulnerado el debido proceso, la congruencia de la decisión, fundamentación, etc., aspecto que denotaría que el demandante recurre a formatos generales para interponer demandas con fines dilatorios, máxime cuando la resolución impugnada resulta lo suficientemente clara y precisa en sus fundamentos de hecho y de derecho, cumpliéndose con el debido proceso.

El argumento de la existencia de alguna relación con el domicilio del proveedor COMGRACON S.R.L., resultaría absurdo puesto que el contribuyente tiene su domicilio en la jurisdicción de una Provincia contigua al Cercado.

La falta de observancia de las formalidades establecidas en los arts. 36 y 47 del Cód. Com., lo cual acreditaría la inexistencia de las transacciones, se encuentra fuera de todo contexto legal, ameritando su rechazo junto con los precedentes sobre los requisitos de validez del crédito fiscal invocados.

III.-Antecedentes administrativos procesales.

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

Mediante Orden de Verificación Nº 0012OVI06214 de 8 de agosto de 2012, notificada el 10 de agosto del mismo año, el SIN comunicó al sujeto pasivo el proceso de determinación del que iba a ser objeto en relación al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, según el cuadro de diferencias adjunto, con el fin de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cursante de fs. 3-4 del Anexo 4.

Por el acta de recepción de documentación de 23 de agosto de 2012 de fs. 10 del Anexo 4, el contribuyente presentó ante la administración tributaria documentación consistente en declaraciones juradas de los meses de enero, febrero y marzo de 2010, libro de compras original del semestre enero - junio de 2010, facturas originales de compra de los meses observados 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, una nota aclaratoria sobre un pago vinculado con las facturas observadas, registrándose en las observaciones la entrega de recibos relacionadas con las facturas observadas.

Por la consulta de padrón del NIT 1022229027 perteneciente a Industrial Comercial Bloch S.R.L., este registra su dirección en el pasaje innominado, sin número, barrio Arocagua del municipio de Cochabamba, cursante de fs. 8 del Anexo 4.

Consulta de padrón del NIT 162946027 perteneciente a Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., figurando su dirección en Calle Venezuela Nº 765, Barrio Noreste del Municipio de Cochabamba, cursante de fs. 31 del Anexo 4.

Nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 de 1 de agosto, notificada al sujeto pasivo en la persona de la funcionaria Carmen Jaimes el 5 de agosto de 2013, por la cual se requirió del contribuyente documentación de respaldo de las transacciones realizadas con los proveedores Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Patricia Gabriela Herrera Cossio, María Cristina Gallinate, Shirley Giovanna Catari Barcaya y Graciela Valdivieso Parra, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, cursante de fs. 136 del Anexo 4.

Nota de 18 de agosto de 2013 del representante legal del contribuyente (fs. 132) sin cargo de recepción o constancia de su presentación, adjuntando Certificación CERT-JOCB-0177/12 de 15 de agosto de 2012 por la que FUNDEMPRESA certifica que si tiene registro de la empresa Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L. COMGRACON S.R.L., con número de Matrícula N° 187705, encontrándose la misma activa (fs. 138); comprobantes de egreso y kardex de la Industrial Comercial Bloch S.R.L., correspondientes a enero, febrero y marzo de 2010 (fs. 139 a 180); y, denuncia presentada el 28 de enero de 2013 por Fernando Luis Saunero Carrasco que en lo pertinente, señaló que de la oficina jurídica ubicada sobre Calle Chuquisaca Nº 779 “Bloch&Olguin” se sustrajo entre otras cosas documentación contable de la Empresa Bloch (fs. 182-183), todos del Anexo 4.

Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 de 9 de agosto que en su parte de conclusiones y recomendaciones señala que las facturas objeto de revisión no fueron declaradas conforme a ley, correspondiendo la emisión de la vista de cargo por la deuda tributaria no pagada, de fs. 184 a 187 del Anexo 4.

Vista de Cargo SIN/GFCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de 9 de agosto, que respecto de la documentación presentada por el contribuyente refiere que, revisada, analizada y valorada la misma quedan subsistentes los hechos, actos, datos y elementos descritos en dicho documento, asimismo observó que la dirección declara por COMGRACON S.R.L., en Calle Venezuela N° 765 corresponde a la misma declarada por el representante legal del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., demostrando un irregular comportamiento del contribuyente y su proveedor, hallándose la conducta del sujeto pasivo tipificada como omisión de pago prevista en el art. 160.3 y 165 del Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo una sanción del 100% del tributo omitido en UFV`s, obrante de fs. 188 a 191 del Anexo 4.

Mediante memorial presentado el 12 de septiembre de 2013, Francisco Humberto Bloch Bakovic, representante legal de Industrial Bloch S.R.L., solicitó la nulidad de la vista de cargo impugnada con los argumentos allí expuestos, adjuntando entre otros acta de acciones y omisiones de 6 de septiembre de 2012, Certificado de Matrícula de Comercio de COMGRACON S.R.L., (fs. 198), acta de declaración voluntaria de Estanislao Cari Cari Leifonso, representante legal de COMGRACON S.R.L., afirmando haber hecho varias ventas el 2010 entre ellas a Industrial Comercial Bloch S.R.L., (fs. 199), contrato privado suscrito entre COMGRACON S.R.L., e Industrial Comercial Bloch S.R.L., para el suministro de cereales durante el mes de junio de 2009 (fs. 200 y vta.), todos contenidos en el Anexo 4.

Mediante Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, se estableció que, no obstante de la documentación presentada por el

contribuyente, los hechos, actos, datos y elementos descritos quedan subsistentes, correspondiendo la emisión de la Resolución Determinativa, cursante de fs. 210 a 214 del Anexo 4.

R.D. N° 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013, CITE: SINGDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 que en su parte dispositiva determinó la obligación impositiva del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., en la suma de Bs 28.008.-, UFV`s equivalente a Bs 52.677.-, cursante de fs. 216 a 222 del Anexo 4.

Libro de Compras IVA del primer semestre de la gestión 2010 del contribuyente de fs. 1 a 21 vta., Anexo 3.

Declaraciones juradas y facturas originales de los proveedores de los contribuyentes de fs. 22 a 83.

Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo contra la R.D. N° 17-02633 de 8 de agosto de 2013, CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 (fs. 23 a 33), mediante memorial presentado el 27 de enero de 2014 (fs. 56) aquel presentó "pruebas recientes" consistentes en Libro Diario y Libro Mayor de la gestión 2010 (Anexos 5 y 6); asimismo, la declaración jurada voluntaria de Romy Zambrano Roca, así como las planillas de sueldos y salarios, cursante de fs. 56 y vta., del Anexo 1, y el acta de audiencia de juramento de prueba de reciente obtención de fs. 85 del mismo Anexo.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014 de 10 de marzo de fs. 142 a 156 del Anexo1, por el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013 dictada por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, validando el crédito fiscal contenido en las facturas Nos. 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, manteniéndose la observación respecto de la factura N° 315, modificando el tributo omitido de UFV's 12.644.95380 a UFV's 12.197.01892.

Interpuesto el recurso jerárquico por la administración tributaria contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014, aquel fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio de fs. 241 a 270 vta., por el que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolvió confirmar la resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la R.D. N° 17-02633-13 por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 UFV equivalente a Bs 19.452.-, a UFV's 447.93 equivalente a Bs 689.

IV.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

¿Corresponde a las instancias de impugnación tributaria (ARIT y AGIT), admitir y valorar prueba de reciente obtención, sin que ello importe una vulneración al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como a la garantía a la igualdad y el principio de verdad material?

¿Los argumentos y pruebas de la administración tributaria desvirtúan la validez del crédito fiscal contenido en las facturas observadas?

¿Las resoluciones de alzada y jerárquico que determinaron la validez de las facturas para el beneficio del crédito fiscal se encuentran debidamente motivadas?

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Análisis y fundamentación.

V.1.1. Principios que rigen el proceso administrativo tributario.

La C.P.E., en su art. 180.I establece: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad (…), verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; concordante con el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo que prevé entre los principios de la actividad administrativa al Principio de Verdad Material señalando: “La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (…)”. A su turno, el art. 200 de la L. N° 3092 dispone: “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: 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, (…); 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”.

Así se tiene que, el procedimiento administrativo se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual la autoridad administrativa competente, tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

Así también lo ha establecido la jurisdicción constitucional cuando en la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, señala:

“(…) El Principio de Verdad Material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(…) Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

(…) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del principio de verdad material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no

desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella.

(…)."

V.1.2. De la oportunidad de la apreciación de la prueba en materia tributaria.

El art. 81 del Cód. Trib. Boliviano establece que, en materia tributaria solo serán admisibles aquellas pruebas que cumplan con los presupuestos de pertinencia y oportunidad, en este último caso, el art. 81-2 de la misma norma regula 2 circunstancias concretas: a) El rechazo de los medios probatorios que habiendo sido requeridos por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y b) El rechazo de aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa.

De un análisis del segundo supuesto, se tiene que de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con las siguientes exigencias: i) Pruebe que la omisión no fue por causa propia; y, ii) Cumpla con prestar el juramento de que la prueba es de reciente obtención.

Estos presupuestos, no constituyen simples formalidades ritualistas sino por el contrario importan verdaderas garantías procesales que tienen por finalidad asegurar el Principio de Preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4-j) de la Ley de Procedimiento Administrativo, vinculados ambos con el debido proceso.

Ahora bien, la oportunidad de la apreciación de la prueba durante la sustanciación de los recursos administrativos tributarios también tiene su regulación en lo dispuesto por el art. 215-II del Cód. Trib. Boliviano que señala que son aplicables a los recursos administrativos las disposiciones de los arts. 76 al 82 del Cód. Trib. Boliviano, en ese sentido, también de manera excepcional se podrá admitir prueba de reciente obtención cuando el sujeto pasivo pruebe que la omisión en la presentación oportuna no fue por causa propia y preste el respectivo juramento.

V.2. Del caso concreto.

Mediante Orden de Verificación Nº 0012OVI06214 de 8 de agosto de 2012, notificada el 10 de agosto del mismo año, el SIN comunicó a la empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., a través de su representante legal, el proceso de determinación del que iba a ser objeto en relación al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal de las facturas declaradas en los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010, según cuadro de diferencias adjunto, con el fin de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias; ante lo cual, el contribuyente presentó el 23 de agosto de 2012 documentación consistente en declaraciones juradas de los meses de enero, febrero y marzo de 2010, Libro de Compras original del semestre enero - junio de 2010, facturas originales de compra de los meses observados 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 315, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, una nota aclaratoria sobre un pago vinculado con las facturas observadas, registrándose en las observaciones la entrega de recibos relacionadas con las facturas observadas.

Mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01277/2013 de 1 de agosto, notificada al sujeto pasivo el 5 de agosto de 2013, el demandante requirió de éste documentación de respaldo de las transacciones realizadas con los proveedores Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., Santiago Rodrigo Escalera Alcocer, Fernando Morales Cotrino, Leoncio Gallardo Chumacero, Patricia Gabriela Herrera Cossio, María Cristina Gallinate, Shirley Giovanna Catari Barcaya y Graciela Valdivieso Parra, correspondientes a los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010; a lo que, mediante nota de 18 de agosto de 2013 del representante legal del contribuyente aunque sin cargo de recepción o constancia de su presentación, sin embargo ratificada por el demandante en su propia demanda, adjuntó Certificación CERT-JOCB-0177/12 de 15 de agosto de 2012 por la que FUNDEMPRESA certifica que si tiene registro de la empresa Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L., COMGRACON S.R.L., con número de Matrícula N° 187705, encontrándose la misma activa; comprobantes de egreso y kardex de la Industrial Comercial Bloch SRL correspondientes a enero, febrero y marzo de 2010; y, denuncia presentada el 28 de enero de 2013 por Fernando Luis Saunero Carrasco que en lo pertinente, señaló que de la oficina jurídica ubicada sobre calle Chuquisaca Nº 779 “Bloch & Olguin” se sustrajo entre otras cosas documentación contable de la empresa Bloch.

La administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03077/2013 de 9 de agosto que en su parte de conclusiones y recomendaciones señala que las facturas objeto de revisión no fueron declaradas conforme a ley, emitiéndose en su mérito la Vista de Cargo SIN/GFCBBA/DF/VI/VC/00364/2013 de la misma fecha, tipificando la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, prevista en los arts. 160-3 y 165 del Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo una sanción del 100% del tributo omitido en UFV`s, resolución cuestionada por el contribuyente a través del memorial presentado el 12 de septiembre de 2013, que solicitó la nulidad de la vista de cargo impugnada además de adjuntar prueba como ser acta de acciones y omisiones de 6 de septiembre de 2012, Certificado de Matrícula de Comercio de COMGRACON S.R.L., acta de declaración voluntaria de Estanislao Cari Cari Leifonso, representante legal de COMGRACON S.R.L., afirmando haber hecho varias ventas el 2010 entre ellas a Industrial Comercial Bloch S.R.L., contrato privado suscrito entre COMGRACON S.R.L., e Industrial Comercial Bloch S.R.L. para el suministro de cereales durante junio de 2009.

Compulsados los antecedentes, el SIN Cochabamba mediante Informe en Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00331/2013 de 8 de noviembre, estableció que, no obstante de la documentación presentada por el contribuyente, los hechos, actos, datos y elementos descritos quedan subsistentes, correspondiendo la emisión de la resolución determinativa, emitiéndose en consecuencia la R.D. N° 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013, CITE: SINGDCBBA/DF/VI/RD/02269/2013 que en su parte dispositiva determinó la obligación impositiva del contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., en la suma de Bs 28.008.-, UFV`s equivalente a Bs 52.677.

Planteado el recurso de alzada por el sujeto pasivo y radicado el mismo ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante memorial presentado el 27 de enero de 2014 titulado “pruebas recientes”, el contribuyente introdujo prueba de reciente obtención consistente en Libro Diario y Libro Mayor de la gestión 2010, la declaración jurada voluntaria de Romy Zambrano Roca, así como las planillas de sueldos y salarios, constando en obrados (fs. 85 del Anexo 1) el acta de juramento por el cual Francisco Humberto Bloch Bakovic prestó su juramento indicando que recién obtuvo la documentación

arrimada a su memorial de 27 de enero de 2014. Cumplido el trance procesal necesario, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0104/2014 de 10 de marzo resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 17-02633-13 de 8 de noviembre de 2013 dictada por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, validando el crédito fiscal contenido en las facturas Nos. 2557, 66, 288, 295, 571, 306, 21, 2637, 327, 336, 1096, 31, 503, 1050 y 513, manteniéndose la observación respecto de la factura N° 315, modificando el tributo omitido de UFV's 12.644.95380 a UFV's 12.197.01892.

A este efecto, el SIN Cochabamba interpuso recurso jerárquico, resolviéndose el mismo mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio, por el que, la AGIT resolvió confirmar la resolución impugnada, modificándose el tributo omitido establecido en la R.D. N° 17-02633-13 por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero y marzo de 2010 de UFV's 12.644,95380 UFV equivalente a Bs 19.452.-, a UFV's 447.93 equivalente a Bs 689.

Ahora bien, los argumentos y pruebas invocadas y utilizadas por la administración tributaria para alegar la invalidez del crédito fiscal de las facturas verificadas, no se limitan a establecer la inexistencia de medios fehacientes de pago o la falta de documentación contable que respalde la transacción, sino que alcanza a los proveedores de las facturas quienes en criterio del demandante no ejercerían su actividad comercial en el domicilio fiscal declarado, criterio que por su naturaleza subjetiva, no podría fundar cargos contra el contribuyente, pues arbitrariamente se le estaría imponiendo la carga de desvirtuarlos, siendo que en realidad su responsabilidad se encuentra limitada a demostrar la procedencia de su crédito fiscal y no así el cumplimiento de las obligaciones tributarias de terceros por más que sean sus proveedores, aspecto que ha sido también considerado por las instancias administrativas, pues aún, si el contribuyente lograra desvirtuar los cargos sobre la falta de medios fehacientes de pago o la falta de documentación contable, subsistirían los cargos sobre los proveedores "inexistentes o fantasmas", los cuales no podrían ser desvirtuados bajo ningún medio por los sujetos pasivo, ocasionando indefensión y vulneración al debido proceso, por atribuirles una carga probatoria que no le corresponde, y que además no proviene de los resultados de la verificación, no pudiendo ser utilizados para fundamentar la depuración de crédito fiscal, debiendo en todo caso la administración tributaria, cumplir con los objetivos del procedimiento de verificación, y basar sus resultados precisamente en la valoración de los registros y pruebas presentadas por el contribuyente, observando en todo momento la verdad material y el impulso de oficio, y no en presupuestos, suposiciones o argumentos vinculados a las condiciones del proveedor, quien se constituye en un sujeto pasivo de la administración tributaria ajeno a la relación jurídico-tributaria que se estudia, y cuyo incumplimiento de obligaciones, registros u omisiones, no pueden ser atribuidos al comprador del bien y/o servicio, contra quien se deben fundar los cargos en relación a su actividad y a la documental que respalde o no la adquisición, y no así procurar invalidar este crédito en base a documentos ajenos a la verificación efectuada.

De un análisis de los antecedentes expuestos y la prueba cursante en los respectivos anexos se establece que, el sujeto pasivo ha dado cumplimiento a lo previsto por el art. 215-II del Cód. Trib. Boliviano que señala que son aplicables a los recursos administrativos las disposiciones de los arts. 76 al 82 del Cód. Trib. Boliviano, entre ellos el art. 81-2 de la misma norma, es decir, ha observado la exigencia legal de acreditar que la omisión en la presentación oportuna no fue por causa propia, pues efectivamente la administración tributaria, no obstante de sus facultades previstas en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano, no

requirió en ningún momento la documental que ahora tilda de vulneratoria a sus derechos, aspecto que no es atribuible al contribuyente, infiriéndose en consecuencia de que al aceptar y posteriormente valorar la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba la prueba de reciente obtención ofrecida por el contribuyente, no ha vulnerado derecho alguno de la administración tributaria, tampoco lo ha hecho la Autoridad General de Impugnación Tributaria que recoge los criterios y fundamentos de la instancia inferior.

Finalmente, de una revisión de la demanda de autos, el contribuyente no especifica que parte o partes ya sea de la resolución de alzada o jerárquica de la instancia recursiva considera incongruente, falto de objetividad o impertinente, al no haber cumplido con esta carga argumentativa, esta instancia no puede suplir esta negligencia e ingresar a analizar de oficio si es que una resolución o la otra, vulneran el derecho a la debida motivación del demandante como acusa en su escrito.

VI.- Conclusión.

No habiéndose advertido vulneración alguna al debido proceso en sus elementos derecho a la defensa y motivación de las resoluciones, así como la garantía a la igualdad y el principio de verdad material, a que hizo referencia el demandante invocando los arts. 115 y 119 de la C.P.E., no habiéndose advertido tampoco interpretación errónea, aplicación indebida de la ley, error de hecho o de derecho, u omisión de la apreciación de la prueba, corresponde declarar improbada la pretensión del 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., de 1975, y en virtud de los argumentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 49 vta., en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

3

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 24 a 29, interpuesta por Rosangela Frías Banegas, en su condición de Administradora de Aduana Interior dependiente de la Gerencia Regional de Santa Cruz de la Aduana Nacional, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0795/2014 de 3 de junio, corriente de fs. 13 a 20., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; respuesta de fs. 50 a 52, intervención del tercero interesado de fs. 66 a 68, decreto de fs. 91 y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiere, que como consecuencia del operativo denominado "TURBO" conforme se tiene del Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0590/2013 de 14 agosto, se procedió al decomiso de la mercancía consistente en 10 cajas que contenían turbos para vehículo -de procedencia extranjera-, la misma que era transportada por el Bus Marca Volvo, con placa de control 1322-UNT; debido a que en el momento de la intervención David Titichoca Carpio (supuesto propietario de la mercancía) había presentado las facturas con Nos. 057198 y 057197, ambos de 24 de julio del 2013, emitidas por la Empresa MERIDIAN S.R.L., a favor de Carmen Flores Martínez, y las notas de venta Nos. 6164 y 6171, también de 24 de julio de 2013, mismas que consignarían como vendedor a Luis Alfredo Vaca Salazar y como cliente a Carlos Martínez Torrejón, empero los referidos documentos no especificaban el ente emisor y no detallaban las características de la mercancía referida, por lo que al presumir la comisión del ilícito de contrabando, se elaboró el Acta de Comiso Nº 3761, remitiendo la mercancía en depósitos de ALBO S.A., a fin de realizar el aforo físico, valoración, inventariación e investigación correspondiente. Estableciendo un valor CIF de 29.788,80, alcanzando los supuestos tributos omitidos al importe de Bs 7.874,20 equivalentes a 4,245,80 UFV´s.

El 21 de agosto del 2013, se notificó a David Titichoca Carpio y Carmen Flores Martínez, presuntos propietarios de la mercancía, a fin de que presenten sus descargos conforme lo previsto por los arts. 90 y 98 del Cód. Trib. Boliviano.

El 31 de julio de 2013, el representante legal de la Empresa MERIDIAN SRL, adjuntó documentación de descargo de la mercancía comisada, correspondiente al envío de turbos realizado por la referida empresa, a favor de Carmen Flores Martínez; en esta base la administración aduanera Santa Cruz ha procedido a verificar en el Sistema Informático de la Aduana SIDUNEA Módulo MODCBR, las declaraciones presentadas a fin de cotejar las facturas asociadas a las DUI´s y la veracidad de los datos registrados en las mismas; por otro lado, también procedió a cotejar las Declaraciones Andinas de Valor asociadas a las DUI´s presentadas, con la finalidad de cotejar la totalidad de la información remitida a la administración aduanera.

Posteriormente la Administración Aduanera Santa Cruz, observó que las facturas comerciales presentadas que acompañan a las DUI´s, las facturas Nos. PRF8658/13 y PRF8755/13, fueron presentadas en fotocopias y sólo la factura N° PRF8806/13, en original; de la revisión del acta de inventario de mercancía decomisada (ítem del 1 al 20), se observó que la misma consigna el número de modelo en todos los casos, sin embargo este número no se encuentra consignado ni en las DAV´s, DUI´s, como tampoco en las facturas comerciales asociadas a las DUI´s en calidad de documento soporte; bajo dichos argumentos la administración aduanera sostuvo que la documentación precedente no era válida como descargo, al no existir coincidencia entre la descripción de las mercancías y lo verificado físicamente, por lo que no ampara la importación de la mercancía comisada, lo que motivó la emisión Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-591/2013 de 15 de octubre, que dispuso el comiso definitivo del total de la mercancía descrita en el acta de inventario.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante transcribió las siguientes normas legales: arts. 160-4), 181-b), g), parág. IV, 81, 215, 98, 76 de la L. N° 2492 CTB; 101 del R.L.G.A.; 60 del D.S. N° 27310 de 9 de enero del 2004 Reglamento al Código Tributario Boliviano; 1 y 30 de la L. N° 1990; 22 del D.S. N° 25870; para posteriormente referir, que del incumplimiento de la normativa, se tiene que el sujeto pasivo adecuó su conducta a la contravención de contrabando, conforme lo dispuesto por el art. 181-b) y g) de la L. N° 2492.

Bajo el acápite denominado “IV.- De la inconsistencia en los argumentos de la resolución jerárquica”, haciendo remembranza de los argumentos de la AGIT contenidos en el punto iii., de la fundamentación jurídica de la AGIT, (“iii. Por su arte la Empresa MERIDIAN S.R.L., en sus alegatos escritos señala que en la DUI y la documentación respaldatoria a la importación de los turbos, se consignó con absoluta claridad el Código que identifica a la mercancía, no siendo necesario introducir los modelos, expresa que tanto en las declaraciones como en la DUI, se describe tipo y código que lo identifica; refiere que los modelos no fueron requeridos en razón a que no son datos determinantes para la identificación de la mercancía, puesto que con el mismo modelo pueden haber miles de ellos, motivo por el que ese dato no es descrito en la factura del exportador, aspecto que solicita sea considerado. Añade que la facturación interna ha sido cumplida perfectamente, refiere que no existe reglamentación específica al respecto y que no se podría consignar muchos detalles en cada factura”). En base a lo transcrito, el demandante manifiesta que resulta contradictorio la resolución de la AGIT al ordenar devolver la mercancía, cuando el mismo sujeto pasivo indicó de forma textual : “no siendo necesario introducir los modelos, expresa que tanto en las declaraciones como en la DUI, se describe tipo y código que lo identifica; refiere que los modelos no fueron requeridos” ; lo que demuestra que al no colocarse el modelo no cumplió con el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de

Aduanas, por lo que no debería ser completa correcta, completa y exacta, si la mercancía no cuenta con el modelo de la misma.

Finalmente, transcribiendo el punto xvi., de la fundamentación técnico jurídica de la Resolución de la AGIT (xvi. "Respecto a las observaciones señaladas por la Administración Aduanera respecto a los Notas de Venta Nos. 6164 y 6167, tiene 2 nombre impresos; empero, ninguno de estos corresponde; cabe señalar, que al ser la factura el único documento que respalda una venta interna dentro del territorio nacional, en el presente caso el comprador de la mercancía consignado en las facturas Nos. 057197 y 057198 es Carmen Flores Martínez con NIT 1858566013 y toda vez que la administración aduanera no había desvirtuado la validez de las mismas, corresponde desestimar dichas observaciones"). Al respecto, el demandante manifiesta que si bien las notas de ventas han sido adjuntadas con las facturas, se observó en las mismas que llevan dos nombres impresos: Alberto Vaca Salazar y Carlos Martínez Torrejón, no correspondió ninguno al comprador cuando las facturas figuran a nombre de Carmen Flores Martínez, por ello no se tendría la seguridad de que las notas de ventas corresponden a las facturas, si no se detalló el número de la factura en las notas, o viceversa, no podría asegurarse que son los mismos por la coincidencia en la fecha y en la cantidad vendida, por lo que considera que se violó el debido proceso al haber dado por válido pruebas que no demuestran con plenitud si corresponden a la mercancía comisada.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita se confirme la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCC RS Nº 591/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, argumentando que:

II.1. Con referencia al primer punto reclamado por la administración aduanera, refiere que conforme explicó y detallo en la resolución impugnada, que en el Acta de Comiso Nº 003761, elaborada en el momento del operativo se dejó constancia de la presentación de las facturas Nos. 057198 y 057197, manifestando que en la casilla de observaciones no se detallaría las características de la mercancía; sin embargo, de la compulsa de las facturas presentadas la Autoridad de Impugnación Tributaria evidenció, que junto a las facturas se adjuntó las notas de venta Nos. 6164 y 6171, que consignan una descripción adicional de las mercancías, conteniendo cantidades, modelos, códigos y precios unitarios (aspecto que es detallado por la entidad demandada); de igual manera el acta de inventario de la mercancía decomisada detalló el comiso de 20 turbo alimentadores, de los cuales 10 unidades tienen el modelo: TA51 y T51, así como los Códigos: 466076-5026S, también evidenció 3 unidades con el modelo: TA45 y T45 con los Códigos: 466818-5007S y 1 unidad con el Código: 466074-5011S; por lo que considera evidente la correlación existente en la cantidad, descripción de la mercancía, códigos y modelos de la mercancía comisada.

Agrega además, que debe tenerse presente como respaldo normativo el párrafo II y párrafo I, art. 2 del D.S. N° 708, que indica: El respaldo de una mercancía adquirida en el mercado interno, es la factura de compra, cuya presentación en el momento del operativo evita que la mercancía sea objeto de decomiso. Bajo ese contexto normativo afirma que es evidente, que al momento del operativo se presentaron las facturas Nos. 057198 y 057197,

situación corroborada con el acta de comiso, la cual dejó constancia de este hecho, por lo que considera que los argumentos de la administración aduanera son por demás imprecisos y no tienen sustento.

II.2. Sobre el segundo punto la AGIT manifiesta, que al ser la factura el único documento que respalda una venta interna dentro del territorio nacional, en el caso se verificó que el comprador de la mercancía consignado en las facturas Nos. 057197 y 057198 es Carmen Flores Martínez con NIT Nº 1858566013, hecho que no fue desvirtuado por la Administración Aduanera Santa Cruz, más aun cuando la norma le otorga facultades y atribuciones, por ello ratifica que la conducta del sujeto pasivo no se adecuó a las previsiones establecidas en los inc. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, tomando en cuenta que la mercadería adquirida en el mercado interno está amparada en la normativa citada precedentemente, por lo que indica que la pretensión del demandante no tiene asidero legal.

Finalmente, señala que la entidad demandante no demostró de forma indubitable que existió errada interpretación de la AGIT, por el contrario la administración aduanera solo se limitó a realizar afirmaciones generales y no expuso razonamiento de carácter jurídico que respalde, porque cree que su petición no fue considerada ni valorada correctamente por la AGIT, por lo que manifiesta, que no corresponde suplir la carencia de carga argumentativa del demandante; concluye indicando que sus fundamentos tienen como precedente las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, dictada por este Tribunal, además de la Doctrina Tributaria SIDOT V.2, los que fueron transcritos en el memorial de responde a la demanda.

II.1. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0795/2014 de 3 de junio.

II.2. Réplica y dúplica.

De la providencia cursante de fs. 60, se tiene que la demandante no respondió al traslado de fs. 54 de obrados, por lo que se dio por renunciado a su derecho a la réplica.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 66 a 68, se apersonó Walter Justiniano Ortiz en representación legal de la Empresa MERIDIAN S.R.L., quien respondió negativamente a la demanda en su condición de tercero interesado, bajo los siguientes argumentos:

III.1. Manifiesta que tanto la alzada y el jerárquico advirtió que la mercancía comisada ingresó legalmente al país, que pasó los controles aduaneros y se pagó correctamente su internación habiéndose generado la póliza correctamente, por lo que su comercialización interna se la realiza únicamente extendiendo las facturas respectivas. Considera que la administración aduanera debió realizar las observaciones a momento del ingreso de la mercancía al país y no así cuando se lo está comercializando internamente y previa extensión de las facturas; en consecuencia dice, que la Administración Aduanera Santa Cruz no puede alegar que la conducta del sujeto pasivo se adecue a lo previsto en el art. 181 de la L. Nº 2492; por cuanto MERIDIAM S.R.L., no hizo otra cosa que cumplir con la normativa nacional y podía la Administración Aduanera Santa Cruz hacer suyo y proteger un acto anormal que realizaron sus funcionarios al decomisar mercadería en tránsito interno y debidamente facturado.

Acusa, que el demandante trata de justificar el ilegal comiso de la mercancía arguyendo que sus datos no coinciden con los datos de la DUI y los demás documentos que la respaldan, asimismo, indica que la administración aduanera tomó como ejemplo el Acta de Intervención de la mercancía comisada donde al individualizarla consignó el modelo "TAS1 PB 0151ETS1 AVR72", concluyendo que la DUI no consigna dicho modelo, sin advertir que el modelo interno de los turbos son únicamente utilizados por los técnicos o mecánicos; refiere que en la DUI y en toda la documentación respaldatoria de los turbos se consignó con absoluta claridad el Código que identifica a la mercadería, no siendo necesario introducir los modelos. Manifiesta que conforme la normativa se debe consignar: 1) El nombre: Turbo o Turbocompresora; 2) La Marca: Garret; 3) El tipo y el Código que lo identifica. Los modelos no fueron requeridos por la sencilla razón que no son los datos determinantes para la identificación de la mercadería, puesto que con el mismo modelo puede haber miles de ellos, razón por el que el dato extrañado no es consignado en la factura del exportador, debe entenderse que no es lo mismo que en otro tipo de mercaderías o producto.

Refiere que la documentación debió ser analizada de manera objetiva, tomando en cuenta las características de la mercadería decomisada, una cosa es que falte datos descriptivos de la mercadería y otra muy distinta es que no exista documentación que respalde su internación; en el caso los funcionarios de la administración aduanera manifiestan que faltaría en las DUI colocar los modelos, que no es determinante, por ello afirma que no debió considerarse mercadería de contrabando; además que la comercialización dentro del mercado interno, fue efectuada previa extensión de la factura respectiva y detallando las características de los turbos.

III.2. Petitorio.

Por lo expuesto pide el tercero interesado se declare improbada la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El COA el 24 de julio de 2013, elaboró el Acta de Comiso N° 003761 por el comiso preventivo de 10 caja que contenían turbos para vehículos, transportada en un vehículo público, que al momento de la intervención el conductor presentó los siguientes documentos: Facturas Nos. 057198 y 057197 de la Empresa MERIDIAN S.R.L., consignando en observaciones que las facturas no detallan las características de la mercancía. Posteriormente el representante de la empresa presentó ante la administración aduanera descargos, consistentes en: Poder de representación, Cédula de Identidad, NIT, DUI C-24027, C-34615 y C-29980, y facturas comerciales.

El 21 de agosto de 2013, la Administración Aduanera Santa Cruz notificó a David Titichoca Carpio y/o Carmen Flores Martínez y/o presuntos propietarios, con el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0590/2013, denominado Operativo Turbo, que indica que en la Localidad de Abapo de Santa Cruz, efectivos del COA interceptaron el vehículo con placa de control 1322-UNT, conducido por Walter Alfaro Bravo, donde constataron la existencia de 10 cajas conteniendo turbos de vehículos, en ese momento David Titichoca Carpio presentó las facturas Nos. 057198 y 057197, que presumiendo el ilícito de contrabando procedieron al comiso de la mercancía y del medio de transporte, calificando la conducta conforme el art. 181-b) de la L. N° 2492, determinando por tributos omitidos 4.245, 80 UFV.

Ante la presentación de los descargo, la administración aduanera emitió el Informe Técnico AN-SCRZI-SPCCR-IN-0709/2013, por el cual se desestimó los descargos presentados, por la Empresa MERIDIAN S.R.L., debido a que las facturas comerciales Nos. PRF8658/13 Y PRF8755/13 fueron presentadas en fotocopias y la PRF8806/13 en original que acompañan a las DUI, que de la revisión de la mercancía contenida en el acta de intervención no amparan su legal internación al país, al no existir coincidencia en lo referente al modelo registrado en los productos y lo declarado en las DUI, DAV y facturas comerciales ofrecidas como documento soporte. En esta base, la Administración Aduanera Santa Cruz de la AN emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-591/2013 de 15 de octubre, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional, disponiendo el comiso de la mercancía descrita en el Acta de Intervención COARSCZ-590/2013, en aplicación de lo establecido en la Disposición Adicional Décima Quinta de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, que modificó el art. 192 de la L. N° 2492.

IV.2. Interpuesto el recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-591/2013 de 15 de octubre, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0113/2014 de 10 de marzo, que resolvió revocar la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-591/2013 de 15 de octubre, emitida por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la ANB, de acuerdo a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los fundamentos técnicos jurídicos de la resolución.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de alzada, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la ANB interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0795/2014 de 3 de junio, que a su vez, resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0113/2014 de 10 de marzo.

V.- De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: “Si el sujeto pasivo (Empresa MERIDIAN SRL) incumplió la normativa tributaria aduanera, adecuando su conducta a la contravención de contrabando establecida en el art. 181-b) y g) de la L. N° 2492 CTB, debido a que el Número de Modelo no se encuentran consignados ni en las DAV’s, las DUI’s ni en las facturas comerciales asociadas a las DUI en calidad de documento soporte, por lo que no ampararía a la mercancía citada en el acta de intervención, vulnerando de esta manera el debido proceso al haber valorado descargos que no cumplen con la normativa establecida en el art. 101 del D.S. N° 25870 R.L.G.A.”.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Con carácter previo a ingresar a resolver el punto 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 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. Nº 620.

VI.2. En el caso concreto, la Administración de Aduana Interior Regional Santa Cruz, acusa a la AGIT, de haber violentado el debido proceso, al dar valor a las pruebas de descargo que a decir de la entidad demandante, no cumplen con lo dispuesto por el art. 101 del D.S. N° 25870, que en la parte in fine, establece la forma de la declaración de mercancía, señalando que, la declaración de mercancía deberá contener la identificación de las mismas por sus números de serie u otros signos que adopte la aduana nacional y contener la liquidación de tributos aduaneros aplicables a la mercancía del despacho aduanero.

De lo referido precedentemente, se establece que el mencionado procedimiento debe ser realizado antes de la comercialización de la mercancía dentro del país; en el caso de autos, conforme lo descrito en el Acápite IV destinado a los antecedentes administrativos y procesales; se advierte que en el operativo denominado "Turbo" realizado por la Aduana, se intervino el vehículo clase BUS, marca Volvo, con placa de control 1322-UNT, de la empresa "Expreso Tarija", que transportaba 10 cajas que contenían turbos de vehículos de procedencia extranjera, en la Localidad de Abapo de Santa Cruz; argumento del cual se establece que la mercancía comisada se hallaba en tránsito nacional.

Que al momento de la intervención aduanera y conforme se detalla en la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-591/2013 de 15 de octubre, se había presentado las facturas Nos. 057198 y 057197, ambas de 24 de julio de 2013, emitidas por la Empresa MERIDIAN S.R.L., a favor de Carmen Flores Martínez con NIT 1858566013, facturas que demuestran que la mercancía fue comprada en mercado interno, y cuya presentación era suficiente para que la Unidad de Control Operativo Aduanero (COA), no proceda al decomiso de la mercadería, en cumplimiento a lo dispuesto por el art. 2 del D.S. N° 0708 de 24 de

noviembre del 2010, que dispone: “El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación. Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero”. Del análisis de la normativa precitada, en el caso de autos, se observó que la factura informa que la propietaria de la mercancía -Carmen Flores Martínez- al no ser la importadora y haber adquirido la mercancía dentro del mercado interno del país, no estaba obligada a presentar la DUI y DAV, siendo suficiente la presentación de la factura, tal como aconteció el día del operativo denominado “Turbo” el 24 de julio de 2013, lo cual debió ser considerado por el COA y dejar su libre tránsito, sin someter la mercadería a un aforo físico, pretendiendo el decomiso con el argumento de que la mercancía declarada en la DUI y DAV no coinciden con los datos físicos de la misma, por no haberse consignado en los referidos documentos, el modelo de los turbos, cuando el mismo art. 101 del D.S. N° 25870 R.L.G.A., establece que podrá identificarse la mercancía por su número de serie u otros signos que adopte la Aduana Nacional, no siendo suficiente que la referida entidad pública, alegue que la declaración debe ser completa, correcta, y exacta; sin demostrar que exista alguna disposición que establezca de manera concreta que los documentos observados, deben contener además del número de serie y código, el modelo, y cualquier otra característica que consideren indispensables para identificar de manera exacta la mercancía declarada.

Por lo expuesto, no corresponde sostener que la conducta de los propietarios de la mercancía se adecua a lo establecido por el art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano, cuando las mismas se encuentran amparadas por la respectiva factura de compra en el mercado interno, por lo tanto la fundamentación técnico jurídica efectuada por la AGIT en la resolución impugnada es correcta, no existiendo vulneración de normativa alguna, además debe tomarse muy en cuenta conforme lo aclaró la AGIT, que la administración aduanera tiene facultades para iniciar las acciones que corresponda contra el importador o la Agencia Despachante de Aduana, si se verificó que efectivamente existen omisión o incongruencia de datos en la DUI y demás documentos soportes de la importación, más este hecho no le alcanza al sujeto pasivo que adquirió mercancía dentro del mercado interno.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia, concluye que la autoridad demandada, no incurrió en la supuesta violación del debido proceso, más si se toma en cuenta que la valoración de la prueba debe ser realizada conforme al sistema de la sana crítica, y cuya errónea aplicación debe ser demostrada por el demandante, de manera objetiva, lo cual no aconteció en el caso de autos, habiéndose establecido que la AGIT valoró de manera correcta la prueba y todos los antecedentes del caso, correspondiendo declarar improbada la demanda.

VI.3. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la empresa

demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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. 24 a 29; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0795/2014 de 3 de junio, 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. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

4

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo cursante de fs. 51 a 55, 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 0809/2014 de 3 de junio, que cursa de fs. 40 a 49 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación cursante de fs. 74 a 78, la réplica y dúplica que cursan de fs. 88 a 90 y 112-113, respectivamente, la citación del tercero interesado Ferroviaria Oriental S.A., que cursa de fs. 105, 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° 0012OVI09011, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (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 y declaradas por el sujeto pasivo en octubre, noviembre y diciembre de 2010.

Añade que, de la verificación efectuada sobre base cierta, de acuerdo al art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano, se comprobó que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a ley, puesto que se consignaron datos que difieren de la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo las disposiciones previstas por la L. N° 843, decretos supremos reglamentarios y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la administración tributaria.

Indica que, posteriormente se emitió la Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GGSC/DF/VI/VC/0096/13 de 13 de mayo de 2013, que fue notificada personalmente al representante legal del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., el 22 de ese mes y año, de conformidad con el art. 84 del Cód. Trib. Boliviano, con la finalidad de que se produzca la prueba pertinente en el plazo establecido por el art. 98 de la misma norma Legal; y, en

consideración a la insuficiencia de los descargos, se procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00354-13.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Previa cita del art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, expresa que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pretende favorecer al recurrente, dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal respecto a las notas fiscales que legalmente han sido observadas por la administración tributaria (sin especificar a cuáles se refiere), mencionando que se cumplió con el procedimiento debido al momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, cumpliendo objetivamente la normativa, siendo todos los derechos y garantías del contribuyente debidamente respetados.

Agrega que, no es "evidente" que la AGIT valide la Nota Fiscal Nº 254, ya que las observaciones fueron legalmente establecidas por la administración tributaria, que surgen de la verificación del cumplimiento de la obligación impositiva del contribuyente respecto a las disposiciones contenidas en la L. Nº 843, encontrándose diferencias en la factura detallada en el anexo de la orden de verificación, hecho ante el cual la entidad demandante notificó al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., para que presente documentación que sustente las transacciones de dicha compra; sin embargo, se demuestra que ente el contribuyente y el proveedor observado, "no se materializó el perfeccionamiento del hecho generador; es decir, la factura por la cual el "recurrente" quiere beneficiarse de crédito fiscal por un importe de Bs 9.672.- (nueve mil seiscientos setenta y dos 00/100 Bolivianos), no es válida para el cómputo del crédito fiscal", en aplicación de lo establecido en los arts. 70-4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano y 8 de la L. Nº 843, los cuales, entre otros, establecen que es una obligación tributaria del sujeto pasivo el demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

Manifiesta que, los argumentos establecidos en la resolución jerárquica impugnada, validando dicha nota fiscal, no han realizado el debido análisis a la misma, toda vez que de los antecedentes del proceso se evidencia que la administración tributaria ha respaldado legalmente sus observaciones, siendo comunicadas al contribuyente, el cual no demostró con suficiente documentación contable para beneficiarse de crédito fiscal que no le corresponde, incumpliendo los requisitos formales indispensables para su validez, concluyendo que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas que demuestren fehacientemente la efectiva realización de la transacción, resulta que no es admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones.

I.3. Petitorio.

Solicitó se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0809/2014 de 3 de junio; y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00354-13 de 19 de agosto de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, puntualizando que, antes de ingresar al fondo de la demanda se debe aclarar que los fundamentos de la demanda contencioso administrativa son sólo exposiciones genéricas sin respaldo, cuando el Código de Procedimiento Civil y la jurisprudencia constitucional, señalan

que la demanda debe contener entre otros requisitos, los hechos en que se fundaren expuestos con claridad y precisión; que como se podrá verificar de la misma demanda se tiene que GRACO Santa Cruz del SIN, no explica por qué cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT, son contrarias al ordenamiento jurídico y por qué las mismas serían insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones establecidas sobre la nota fiscal Nº "252", no pudiendo este tribunal suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la Resolución Jerárquica impugnada está debidamente fundamentada.

Indica que, sin consentir la defectuosa demanda, la AGIT, realizó una correcta verificación, análisis y compulsa de los antecedentes, conforme se tiene de lo desarrollado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0809/2014, mismos que demuestran un detalle pormenorizado de todos los elementos probatorios presentados por las partes ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y la normativa aplicable, por ello, la nota fiscal Nº 254, fue observada según el Código 2, porque no fue dosificada; sin embargo, siendo que este hecho es atribuible al proveedor la Autoridad de Impugnación Tributaria, en la búsqueda de la verdad material de los hechos, valoró las pruebas aportadas por las partes y los hechos acontecidos, así como los documentos que demostrarían la transacción de dicha nota fiscal, en aplicación de los arts. 200 del Cód. Trib. Boliviano y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Agrega que, el primer requisito referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente de acuerdo al art. 4 de la L. N° 843, preliminarmente fue cumplido, por cuanto la compra fue respaldada con la factura original.

En cuanto al segundo requisito, en relación a la vinculación de la compra, éste aspecto no fue observado en el caso de la factura Nº 254.

Respecto al tercer requisito, sobre la efectiva realización de la transacción de la nota fiscal Nº 254, indica que el Número de Autorización Nº 7001001604457, no advierte a los sujetos pasivos sobre una eventual falta de dosificación de la factura que el proveedor entrega.

Añade que, el sujeto pasivo en la etapa de descargo a la vista de cargo, presentó comprobante diario; Comprobante de Egreso Nº 79982 por Bs 9.672.-; Extracto Bancario del Banco Mercantil Santa Cruz S.A.; Cheque Nº 10367, por Bs 9.672.-; Factura Nº 254, emitida por muebles y colchones Negrete de Fidelina Negrete Parada, por la compra de 48 juegos de sábanas, 48 cabeceras de algodón y 24 colchas, por un total de Bs 9.672.-; certificación emitida por Fidelina Negrete Parada propietaria de muebles y colchones Negrete, que refiere que emitió la factura Nº 254, así también indica que recibió Bs 9.672.-, por dicha compra. Lo señalado demuestra la efectiva realización de la transacción; por lo que no corresponde observaciones generales del demandante, siendo que todo lo expuesto desvirtúa sus fundamentos.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda y, en consecuencia, de declare firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0809/2014 de 3 de junio.

III.- Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, presentado vía fax que cursa de fs. 82 a 86 y de manera física cursante de fs. 88 a 90, se apersonó Lilian Moreno Cuéllar, en representación legal de la administración tributaria, quien reiteró los argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, manifestando que la factura Nº 254, fue observada por el Cód. 2, ya que no se encontraba dosificada por la administración tributaria, conforme el num. 2 del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-00016-07; en ese sentido, aquella factura que no esté debidamente autorizada y dosificada por la administración tributaria no es válida para el cómputo del crédito fiscal.

Por memorial de dúplica, corriente de fs. 112-113, el representante legal de la AGIT señaló que, de ninguna manera la instancia jerárquica pretende validad 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.

Mediante providencia de fs. 57 se dispuso la notificación al tercero interesado Ferroviaria Oriental S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la citación que cursa de fs. 105; sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

Por Orden de Verificación N° 0012OVI09011, notificada al contribuyente mediante cédula el 23 de julio de 2012, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, comunicó la verificación de todos los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado – Crédito Fiscal (IVA-CF), de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, de las facturas declaradas por el contribuyente, 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, así como otra documentación que el fiscalizador solicite.

El 14 de agosto de 2012, el contribuyente presentó la documentación solicitada por la administración tributaria, de acuerdo a lo consignado en el acta de recepción de documentos.

Posteriormente, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/0096/13 de 13 de mayo de 2013, en la que estableció la liquidación previa de la deuda tributaria, en virtud a los cargos detallados en el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/0759/2013, sobre base cierta en Bs 281.159.- (Doscientos ochenta y un mil ciento cincuenta y nueve 00/100 Bolivianos), que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta y multa por incumplimiento a los deberes formales, por el IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, otorgando un plazo de 30 días al contribuyente para la presentación de descargos y/o pago de la deuda tributaria.

Mediante memorial presentado el 24 de junio de 2013, Ferroviaria del Oriente S.A., presentó descargos a la vista de cargo, indicando que desvirtúa las observaciones efectuadas por el fisco, solicitando se deje sin efecto los cargos formulados en la vista de cargo.

Por R.D. N° 17-00354-13 de 19 de agosto de 2013, la administración tributaria determinó de oficio las obligaciones impositivas de Ferroviaria del Oriente S.A., cuya deuda tributaria alcanza la suma de 139.560.- UFV's, equivalentes a Bs 259.001.-, por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, que corresponde al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, la multa por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

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 0110/2014 de 10 de marzo, que dispuso revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto el tributo omitido por 809.- UFV's, equivalentes a Bs 1.250.-, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de 59.817.- UFV's, equivalentes a Bs 93.385.-, por el IVA correspondiente a los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, asimismo, confirmó las multas por incumplimiento a deberes formales, con un importe de 1.650.- UFV's, equivalente a Bs 3.062.-, importe que debe ser actualizado a la fecha de pago.

Contra la determinación de alzada la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, formuló recurso jerárquico que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0809/2014 de 3 de junio, que confirmó la resolución de alzada.

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, de fs. 123 se decretó "Autos para sentencia".

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a la resolución del presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: 1) Si el contribuyente no demostró que las transacciones vinculadas a la factura Nº 254, observada por la administración tributaria, se hayan realizado, incumpliendo los requisitos indispensables para su validez; y, 2) Si las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, que no estén debidamente dosificadas por la administración tributaria, no son válidas para generar crédito fiscal.

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 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, que son: 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, del contenido de la demanda, la respuesta, réplica y dúplica, se tiene que la entidad demandante cuestiona que la factura Nº 254, no cuenta con los respaldos necesarios para efectivizar la transacción realizada y que además no es válida por no haber sido dosificada por el SIN.

Sobre estos aspectos, 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 artículo 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 taza 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 se 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 efectué 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 oficio) 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.2. Finalmente, en cuanto a la denuncia de que la factura Nº 254 no es válida por no estar dosificada, si bien el contribuyente presentó dicha factura que se cuestiona fue emitida 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 Ferroviaria Oriental S.A.”, pues la factura observada por la administración tributaria, no fue emitida 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 privársele 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-I y Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio 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 0809/2014, resolviendo confirmar la resolución de alzada, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, y no se advierte que hubiese incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia 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. 51 a 55, interpuesta por Boris Walter López Ramos en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0809/2014 de 3 de junio, 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. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

5

Societe Des Produits NESTLE S.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 11 a 18 vta., subsanada por escritos que cursan de fs. 43 y vta., y 47, interpuesta por Alejandra Bernal Mercado, en representación legal de Societé Des Produits NESTLÉ S.A., impugnando la Resolución Administrativa N° DGE/CANC/J-097/2014 de 19 de marzo, cursante de fs. 23 a 42, emitida por la Directora General Ejecutiva del SENAPI; la contestación vía fax que cursa de fs. 77 a 88 y en físico de fs. 95 a 100 vta.; los memoriales de réplica y dúplica, cursantes de fs. 234 a 240 vta., y 271-272, respectivamente; la intervención del tercero interesado Ramiro Moreno Baldivieso, en representación legal de Gloria S.A., que cursa de fs. 181 a 189 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 empresa demandante (Societé Des Produits Nestlé S.A.), manifiesta que el 6 de mayo de 2013, se le notificó con la "Acción de cancelación por no" uso interpuesta por la firma GLORIA S.A., en contra del registro de la marca GLORIA (denominación y etiqueta), clase internacional 29 y con registro 40540-C., a la que respondieron el 2 de julio de ese año, adjuntando documental a efectos de demostrar el uso efectivo de la marca Gloria en Bolivia, consistente en i) Declaraciones de importación del producto leche evaporada correspondientes al 2011, emitidas por la Aduana Nacional de Bolivia; y, ii) Facturas que corresponden al 2009, emitidas por Nestlé Bolivia S.A., del N° 259 al 199, por la venta de productos leche evaporada de la marca Gloria, a la industria de Aceite S.A., por la venta del indicado producto; asimismo, facturas del 2010, emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a diferentes empresas (del N° 239 al 545), por la venta del mismo producto. Igualmente, facturas del 2011 (del N° 358 al 2374), 2012 (del N° 4225 al 10235) y 2013 (del N° 9333 al 16575), todas por la venta del producto leche evaporada de la marca Gloria, documentación que evidencia la regularidad y la cantidad de la comercialización de las mercaderías identificadas con la marca Gloria a nombre de Societé Des Produits Nestlé S.A., en Bolivia, según lo requerido por el art. 167 de la Decisión 486.

Agrega que es necesario hacer notar que la marca GLORIA (denominación y etiqueta) ha sido registrada a nombre de Societé Des Produits Nestlé S.A. a nivel mundial por ser la empresa propietaria y que manufactura dichos productos a nivel mundial. En ese entendido, la empresa, que hasta la actualidad y en los tres años anteriores a la fecha de interposición de la demanda de cancelación, comercializa los productos en el país a través de

Nestlé Bolivia S.A., como empresa económicamente relacionada con Societé Des Produits Nestlé S.A., por ser licenciataria de las marcas registradas a nombre de esta última en Bolivia y adicionalmente, ser ambas parte del mismo grupo empresarial.

Aduce que posteriormente, el 20 de agosto de 2013, adjuntó fotocopias legalizadas de los siguientes testimonios que demuestran el vínculo comercial que existe entre la Societé Des Produits Nestle S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L.: 1) Testimonio N° 41/92 correspondiente a la escritura pública de constitución de Nestlé Bolivia S.R.L., suscrita por Nestlé S.A., de Suiza; 2) Testimonio N° 418/99, relativo a la protocolización de contrato general de licencia celebrado entre la Societé Des Produits Nestle S.A., NESTEC S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L.; y, 3) Testimonio N° 182/2003 sobre escritura pública de constitución de una sociedad anónima por acto único de los fundadores con base en una transformación de una sociedad de responsabilidad limitada y consiguiente aumento de capital por incorporación de un nuevo socio, que se celebra en Nestlé Bolivia.

Añade que el 12 de septiembre de 2013, se les notificó la R.A. N° 404/2013 con la que el SENAPI aceptó la acción de cancelación interpuesta por Gloria S.A., y ordenó la cancelación del Registro N° 1431-C, con base en el supuesto hecho de que no se habría presentado documentación alguna que corrobore la relación existente entre la Societé Des Produits Nestlé S.A., y Nestlé Bolivia S.A. Hace notar que un día después de la fecha de emisión de la citada resolución, se adjuntó al trámite la documentación señalada precedentemente, que cursa en el expediente y que fue presentada un día después de que el expediente ingresara a despacho para resolución por lo que se amparó en el principio consignado en los arts. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo y 88-II del D.S. N° 27113, solicitando el análisis del contenido de la documentación presentada el 20 de agosto de 2013 y tenerla como presentada dentro del recurso de revocatoria.

Continuó señalando que el 29 de octubre de 2013, el SENAPI emitió la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV N° 309/2013 de 24 de octubre, rechazando el recurso de revocatoria, reiterando los mismos argumentos sin observación alguna al uso efectivo de la marca GLORIA (denominación y etiqueta).

Poe ello, el 12 de noviembre de 2013, interpuso recurso jerárquico, haciendo énfasis una vez más en las pruebas aportadas y el principio de verdad material, recurso que fue resuelto con el acto administrativo impugnado en el presente proceso, el cual en forma contradictoria con la Decisión 486, no valoró las pruebas presentadas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta su demanda señalando que:

Bajo el epígrafe de Contradicción, señaló que en el caso 64667-C, correspondiente a la demanda de cancelación planteada por GLORIA S.A., en la que se adjuntó copia de la misma documentación del presente proceso, se emitió la R.A. N° 014/2014, en la que con base en los medios probatorios presentados, se concluyó que se había demostrado el vínculo comercial entre la firma titular del registro Societé Des Produits Nestlé S.A., y la firma emisora de las facturas de comercialización del producto leche evaporada GLORIA de Nestlé Bolivia S.A.

Añadió que se colige que no se ha cumplido con el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), para la cancelación de la marca. Por todo lo anterior, el SENAPI canceló parcialmente el registro de la marca mencionada por el no uso de los demás productos protegidos en la Clase Internacional 29,

excepto el producto Leche Evaporada ya que las pruebas aportadas para el uso de la marca GLORIA y la comercialización del indicado producto fue demostrada oportunamente.

De ese modo se evidencia la inminente contradicción relativa a las pruebas presentadas, las cuales, como resuelve el SENAPI en la R.A. N° 014/2013, demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA; sin embargo, aun así se canceló el registro 1431-C, lo cual es totalmente contradictorio.

Indica como hechos y aspectos legales de consideración, que la cuestión en discusión desde el inicio del proceso es y seguirá siendo el uso de la marca GLORIA en Bolivia, el cual se corroborará de acuerdo a lo dispuesto por el art. 166 de la Decisión 486, correspondiendo la carga de la prueba al titular del registro. Añadió que el art. 167, señala que el uso de la marca podrá demostrarse mediante facturas comerciales, documentos contables o certificaciones de auditoría que demuestran la regularidad y la cantidad de la comercialización de las mercancías identificadas con la marca, entre otros.

Señaló que en la resolución recurrida se indicó correctamente que el uso de la marca materia de cancelación, deberá ser acreditado en un periodo de tres años precedentes a la fecha de interposición de la acción de cancelación; concluyéndose que el punto a ser analizado en el proceso es exclusivamente, el uso de la marca objeto de cancelación.

Contrario a lo que señala GLORIA S.A., las pruebas que demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA en Bolivia fueron aportadas y además, se estableció conforme con el art. 165 que el licenciatario es Nestlé Bolivia S.A., y, la autoridad ha resuelto anteriores casos, con base al análisis exclusivamente de este hecho: el uso efectivo de la marca por el periodo señalado.

Añadió que en el apartado “Oportunidad para la presentación de pruebas”, el SENAPI señaló que el tribunal andino ha vertido criterio respecto al procedimiento de cancelación en el proceso 100-IP-2013 y en cuanto al término de presentación de pruebas ha expresado que el término es de sesenta días y que además, se debe demostrar únicamente el uso de la marca. Indicó que la resolución recurrida es totalmente contradictoria con la Decisión 486 y por tanto, la autoridad que emitió la misma incurrió en grave falta, ya que se debe valorar la prueba que demuestra el uso efectivo de la marca; sin embargo, la resolución declaró cancelada la marca porque las pruebas presentadas no contienen la marca GLORIA pero si consta el producto leche evaporada, producto que se comercializa en Bolivia bajo la marca GLORIA y por tanto, las pruebas documentales adjuntas al expediente de cancelación, demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA durante los últimos 3 años anteriores a la fecha de interposición de la misma.

Luego alega respecto a la verdad material, que la C.P.E., ha incorporado como principio procesal, en su art. 180-I, el de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la norma Constitucional.

Añadió que conforme a la Interpretación Prejudicial 15-IP-99, la normativa andina no establece cuál sea el procedimiento para la presentación y verificación de la prueba de uso de la marca, por lo cual se entiende que debe estar regido por la legislación interna de cada país, sin que competa al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, juzgar la legalidad o ilegalidad del procedimiento utilizado frente a las normas internas; por ello, se adjuntó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y

cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: i) Que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca; ii) Que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los Países Miembros de la Comunidad Andina y, iii) Que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los tres años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

En cuanto a la autenticidad de los documentos presentados y, ante la afirmación de GLORIA S.A., en sentido de que no se ha producido ningún mecanismo que valide los documentos como originales y que carecerían de valor por no estar legalizados por la autoridad correspondiente, cabe señalar que la autenticidad de los documentos según el art. 252 del Cód. Pdto. Civ., no sólo surge de la firma sino de la certeza del autor del documento, luego, en el caso, los documentos aportados por el titular de la marca, habrán de tenerse como auténticos en la medida en que al haberlos aportado como propios y emanados de ella, surge la certeza de quién fue el que los elaboró (Interpretación Prejudicial 230-IP-2005); es decir, que la sola aportación de pruebas es demostración de la existencia de las mismas, y de lo que se quiere probar con ellas. La autenticidad de la prueba no se deduce más que de la prueba en sí y del contexto en el que se ha conseguido la misma, de modo que si la empresa pudo aportar la prueba en cuestión, es con base en el principio de buena fe.

Señaló que la prueba aportada no solamente es verdadera y legítima sino que cumple con los requisitos de legalización por la entidad que los emitió; es decir, Nestlé Bolivia a través de su Departamento Contable y, adicionalmente cuenta con la verificación de la autenticidad de un notario de fe pública.

De esa forma, en primera instancia toda la prueba relativa a la comercialización del producto bajo la marca GLORIA registrada a nombre de Societé Des Produits, fue aceptada por la autoridad. Negar el uso de la marca en el país, iría además, en contra del interés general, ya que negar o rechazar la prueba "…de uso como fin principal dentro del proceso de cancelación, y rechazarla además ignorando el principio de verdad material, iría en detrimento del público general como consumidor…" (sic).

Finaliza pidiendo que conforme al art. 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, se solicite la interpretación prejudicial obligatoria ante dicho tribunal.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contenciosa administrativa; y, en consecuencia, se deje sin efecto la Resolución Administrativa N° DGE/CANC/J-097/2014 de 19 de marzo, disponiéndose la vigencia del registro N° 1431-C, correspondiente a la marca Gloria.

II.- De la contestación a la demanda.

Jhilda Gabriela Murillo Zárate, se apersonó al proceso en su condición de Directora General Ejecutiva y representante legal del SENAPI, respondiendo negativamente a la demanda, mediante memorial presentado vía fax el 19 de mayo de 2015, que cursa de fs. 77 a 88, y en físico de fs. 95 a 100 vta., señalando lo siguiente:

En cuanto al argumento referido a una falta de valoración de la prueba por aspectos formales, niega dicho extremo indicando que los fundamentos de la Resolución Administrativa N° DGE/CANC/J-097/2014, se ajustan a derecho y se expone de forma detallada la

valoración de cada uno de los medios probatorios aportados al proceso, transcribiendo el acápite de la resolución impugnada referido a la "Valoración de la prueba aportada", lo que permitirá evidenciar que la instancia administrativa efectuó la valoración pertinente de la prueba, en cumplimiento de la normativa andina y administrativa nacional.

En cuanto a la contradicción referida por el demandante, manifiesta que corresponde hacer notar que la misma hace referencia a un proceso distinto al presente, con N° 64667-C; es decir, un registro de marca distinto que se tramita de forma separada, cuyo análisis o asimilación al presente excedería la competencia de la autoridad jurisdiccional, pues el objeto del presente proceso puede únicamente analizar el proceso de cancelación del registro 1431-C, de la marca Gloria.

Por último solicitó la interpretación prejudicial obligatoria del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

II.1. Petitorio.

Impetra se rechace la demanda contencioso administrativa; y, en consecuencia, se confirme la Resolución Administrativa N° DGE/CANC/J-097/2014, emitida por el SENAPI.

III.- Réplica y dúplica.

Societé Des Produits NESTLÉ S.A., presentó memorial de réplica el 28 de abril de 2016, corriente de fs. 234 a 240 vta., reiterando los argumentos de su demanda contenciosa administrativa, agregando que la autoridad jerárquica determinó confirmar la resolución de cancelación de registro de marca, por no uso emitido por la autoridad administrativa inferior, que nunca ingresó a la valoración de la prueba suficiente que demuestra el uso de la marca, esta cuestión trascendental no puede constituirse en un mero aspecto formal como señala el SENAPI, en su respuesta a la demanda, vulnerando el debido proceso y el derecho a la defensa de Nestlé.

La representante legal del SENAPI, presentó memorial de dúplica, señalando que la firma demandante pretende la introducción del argumento de falta de valoración de la prueba, cuando la resolución jerárquica impugnada fue clara y precisa en dicha valoración y que la norma andina establece un periodo determinado para la presentación de la misma, conforme establece la Decisión 486.

IV.- Apersonamiento y contestación del tercero interesado.

Con memorial presentado el 9 de marzo de 2016, se apersonó al proceso el representante legal de la firma GLORIA S.A., y señaló:

Que el escrito presentado por la Societé Des Produits Nestlé, no puede constituir demanda porque no cumple los requisitos establecidos por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., ya que no designa con exactitud la cosa demandada, los hechos en que se funda, no cuestiona los fundamentos de la resolución jerárquica, tampoco las normas vulneradas por el SENAPI y no invoca el derecho porque no cita la base legal o la norma en que ampara su pretensión.

Señaló que la empresa demandante presentó extemporáneamente su prueba toda vez que como ha reconocido entregó la misma el 20 de agosto de 2013; es decir, un día después de la emisión de la resolución ahora impugnada. Citó que el SENAPI, al respecto ha sentado una línea jurisprudencial clara en las Resoluciones DPI/CANCEL/REV-Nº 144/13 de 25 de junio, 143/2013 de 25 de junio, Resolución Administrativa DGE/CANC/J-0241-2012 de 31 de agosto y Resolución DPI/OP/REV-Nº 211/2013 de 9 de agosto, fallos de los que se

puede deducir que la presentación de la documentación pertinente debe hacerse con la respuesta a la demanda.

Agrega que la demanda presentada en ninguna de sus fojas individualiza qué artículos específicos o normas han sido vulneradas o qué artículos han sido mal aplicados por la autoridad y con qué actos específicos se ha vulnerado tales normas.

Señaló que la Societé Des Produits Nestlé y Nestlé Bolivia S.A., no son la misma persona porque tienen nombres diferentes, una está constituida en Suiza y la otra en Bolivia, los activos y pasivos son diferentes, sus derechos y obligaciones son diferentes.

Apuntó que la documentación no demostró un vínculo efectivo no obstante de que no corresponde la valoración porque los Testimonios Nos. 41/92, 418/99 y 182/2003, no fueron ofrecidos como prueba en el memorial de respuesta. La inspección administrativa fue realizada sobre documentos diferentes a los mencionados. Acto seguido formuló observaciones sobre cada una de las pruebas señalando que el Testimonio N° 418/99 de contrato de licencia no acredita el vínculo directo porque ninguna de las partes era titular de ninguna marca a nombre de NESTEC S.A., la licenciataria es Nestlé Bolivia S.R.L., y no Nestlé Bolivia S.A. El contrato de licencia es de 29 de noviembre de 1999, por tanto Nestlé Suiza y Nestec no pueden extender una licencia a favor de una sociedad que no existía en esa época, pues Nestlé Bolivia S.A., fue constituida el 1 de octubre de 2003. El contrato de licencia no está registrado en el SENAPI y no era idóneo porque era irregistrable pues no identifica las marcas ni los números de registro, no se menciona a GLORIA.

Señaló también, la existencia de documentos sin valor legal como son las pólizas de importación porque no están legalizadas por la Agencia Despachante de Aduanas sino por un funcionario de Nestlé, además señalan como proveedor a Nestlé Perú que es un extraño en el proceso; las facturas de 2009 a 2013 no son originales ni están legalizadas; las órdenes de compra de Hipermaxi y Ketal son simple documentos internos de Nestlé y no hacen ninguna prueba.

Acusó la existencia de documentos sin valor legal, porque los notarios no pueden legalizar documentos cuyos originales no existan en sus archivos o registros a su cargo. Citó los AA.SS. Nos. 88 de 20 de abril de 2011 (Sala Social y Administrativa Primera) y 026/2012 de 12 de abril (Sala Social y Administrativa Liquidadora).

Concluyó señalando que la parte contraria se ha saltado todas las formalidades del proceso, amparado en el supuesto principio de informalismo que no puede estar por encima del principio de legalidad; el uso de la marca no fue demostrado dentro de los 60 días hábiles que señala la Decisión 486.

V.- Consulta prejudicial ante el tribunal de justicia de la CAN.

Mediante Resolución N° 68/2016 de 10 de agosto, emitida por Sala Plena de este Tribunal, cursante de fs. 283-284, al amparo de los arts. 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la CAN y 123 de su Estatuto, remitió a consulta prejudicial obligatoria la presenta causa ante el referido tribunal, dejando sin efecto el sorteo de la causa, debiéndose volver a sortearse una vez absuelta la referida consulta.

VI.- 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:

El 15 de abril de 2013, Gloria S.A., presentó al SENAPI, acción de cancelación por falta de uso contra el título de registro de la marca Gloria (mixta), registrada en la Clase 29 de la Clasificación Internacional de Niza, con Registro 1431-C, de titularidad de la empresa demandante.

Acción que fue respondida negativamente por Societé Des Produits NESTLÉ S.A., por escrito presentado el 2 de julio de 2013, al cual acompañó sus descargos correspondientes, dejando constancia de que la documentación original estaba presentada en la respuesta a la acción de cancelación signada con el N° 62521-C.

El 19 de agosto de 2013, el SENAPI emitió la R.A. N° 403/2013, declarando probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (denominación), registrada en la Clase 29 de la Clasificación Internacional de Niza, con Registro 1431-C.

Luego, el 20 de agosto de 2013, Nestlé S.A., presentó documentación adicional con el objetivo de acreditar el vínculo comercial con Nestlé Bolivia S.A.

Cursa recurso de revocatoria interpuesto por Nestlé S.A., el 26 de septiembre de 2013, el cual fue resuelto por el SENAPI, mediante Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-309/2013 de 24 de octubre, rechazando el recurso de revocatoria y confirmando la R.A. N° 403/2013, lo que motivó la interposición del recurso jerárquico que fue igualmente rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI, a través de la resolución impugnada en el presente proceso.

Mediante Resolución N° 68/2016 de 10 de agosto, emitida por Sala Plena de este tribunal, se remitió a consulta prejudicial obligatoria la presenta causa ante el Tribunal de Justicia de la CAN, consulta que fue absuelta con la Interpretación Judicial 2-IP-2017 de 12 de junio de 2017, la cual será aplicada en la resolución de la presente causa.

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 de fs. 273, se decretó “Autos para sentencia”.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos:

La empresa demandante cuestiona la falta de valoración de la prueba presentada y acusó la existencia de contradicción en la actuación de la autoridad demandada que en el caso 64667-C, correspondiente a una acción similar entre las mismas partes, valoró la documental presentada con resultados favorables a sus intereses. Añadió que se colige que no se ha cumplido con el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión 486 de la CAN para la cancelación de la marca.

En cuanto a la oportunidad para la presentación de pruebas, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en el proceso 100-IP-2013, expresó que el término para la presentación de pruebas es de sesenta días y que además, se debe demostrar únicamente el uso de la marca.

Finalmente, señaló que el art. 180-I de la C.P.E., consagra el principio de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la Ley Fundamental.

En el fondo, adujo que presentó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: a) Que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca; b) Que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los países miembros de la Comunidad Andina; y, c) Que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los 3 años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

Sobre la autenticidad de los documentos presentados, se amparó en la previsión del art. 252 del Cód. Pdto. Civ., y de la Interpretación Prejudicial 230-IP-2005 y que su prueba es verdadera y legítima porque cumple con los requisitos de legalización por la entidad que los emitió; es decir, Nestlé Bolivia a través de su Departamento Contable y, adicionalmente cuenta con la verificación de la autenticidad de un notario de fe pública.

Por su parte, la Directora General Ejecutiva del SENAPI, sostiene que la instancia administrativa efectuó la valoración pertinente de la prueba. En relación a la contradicción referida por la demandante apunto que, se hizo una referencia impertinente a un proceso distinto al presente, con N° 64667-C; es decir, un registro de marca que se tramita en forma separada cuyo análisis o asimilación a la presente causa, excedería la competencia de la autoridad jurisdiccional, puesto que el objeto del proceso puede únicamente analizar el proceso de cancelación del Registro 1431-C de la marca GLORIA.

La empresa GLORIA S.A., como tercero interesado respondió a la demanda señalando que la misma no cumple los requisitos del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., así como la presentación extemporánea de la prueba y los motivos por los cuales, en caso de que debiera ser valorada, no tiene validez.

Así establecido el objeto de la litis, corresponde ingresar a su análisis a objeto de determinar si resultan evidentes los aspectos alegados por las partes.

VII.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 la autoridad administrativa; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. Nº 620.

VII.2. Sobre la denuncia de falta de valoración de la prueba presentada por Societé Des Produits NESTLÉ S.A.

En primer lugar, corresponde ahora pronunciar sentencia analizando y resolviendo previamente la denuncia relativa a no haberse valorado la prueba presentada por la empresa ahora demandante.

Al efecto, se tiene que al momento de responder la demanda de nulidad de registro, la empresa Societé Des Produits Nestlé S.A., adjuntó en fotocopias simples la documental detallada en el otrosí primero de su respuesta, dejando constancia de que la documentación debidamente legalizada estaba presentada en la respuesta a la acción de cancelación signada con el número 62521-C, documental que fue valorada en la R.A. Nº 403/2013 emitida el 19 de agosto, declarando probada la demanda conforme se evidencia del acápite denominado "Valoración de la prueba presentada", concluyéndose que no se había demostrado el vínculo entre las firmas Societé Des Produits Nestlé S.A. y Netlé Bolivia S.A.

Ahora bien, consta también que el 20 de agosto del mismo año; es decir, un día después de la fecha de emisión de la indicada Resolución, Societé Des Produits Nestlé S.A., presentó más prueba consistente en: Testimonio N° 41/92; Testimonio N° 418/99; y, Testimonio N° 182/2013, que cursan de fs. 380 a 427 del Anexo 2. Consta también, que tanto la R.A. N° 403/2013 de 19 de agosto, como el proveído de 21 de agosto de 2013, con el que se dispuso que debía estarse a lo resuelto, fueron notificados a Societé Des Produits Nestlé S.A., el 12 de septiembre de 2013.

Siendo que la demanda cuestiona la decisión de no valorar la indicada prueba, se tiene que dicho argumento fue planteado en el recurso de revocatoria y fue rechazado por la Dirección de Propiedad Industrial en la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 309/2013 de 24 de octubre, señalándose que fueron presentadas extemporáneamente.

Por su parte, la autoridad jerárquica en el cuarto párrafo de la pág. 18 de la resolución impugnada en el presente proceso, sostuvo lo siguiente: "Que siendo el fundamento de la autoridad inferior, la falta de vínculo entre la firma que figura en la prueba presentada y la titular de la marca, corresponde reconocer que dentro de la causa, la parte demandada presentó prueba de respaldo mediante memorial de 20 de agosto de 2013, que debió ser analizada por la autoridad inferior dentro de la resolución de revocatoria; al tratarse de prueba accesoria a la inserta ya en primera instancia…"; sin embargo, a continuación resolvió que acreditaba dicho vínculo y autorización entre la firma Societé Des Produits Nestlé S.A., y la firma NESTEC S.A., que autorizan y otorgan licencia de uso de las marcas en el territorio nacional a Nestlé Bolivia S.R.L., que posteriormente se transformó en una sociedad anónima, para luego concluir que a pesar de ello, no se aportó prueba suficiente ni conducente que demuestre actos de comercio de la marca "GLORIA", aspecto que fue ajeno a la resolución de instancia y de revocatoria y falta a la congruencia entre lo pedido y lo resuelto. Sobre la congruencia, el Tribunal Constitucional Plurinacional ha señalado en la S.C. Plurinacional N° 0109/2014-S2 de 4 de noviembre, que el Principio de Congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto contradice el principio procesal de congruencia; la resolución

de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y a la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica y de primera y/o segunda instancia.

A ello se añade que, la decisión ultra petita expresada por la autoridad jerárquica, definitivamente agrava los términos en que fue dictada la R.A. N° 403/2013 declarando probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (denominación), Clase 29 de la clasificación internacional, con Registro 1431-C, vulnerando el principio procesal de non reformatio in peius que no permite empeorar – en instancia recursiva - los términos de la primera resolución.

Continuando con el análisis, existe también una contradicción en la resolución jerárquica motivo del presente análisis, toda vez que en ella se señala que la prueba de respaldo presentada con el memorial de 20 de agosto de 2013, debió ser valorada por la autoridad inferior – lo cual era correcto, para acto seguido, ingresar a la valoración señalada precedentemente y traer al proceso un aspecto que no había sido objeto de la resolución que fue puesta en su conocimiento en recurso jerárquico.

Ahora bien, en el marco de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Constitucional Plurinacional en la S.C. Plurinacional N° 0887/2015 de 14 de septiembre: "…el principio de congruencia forma parte del debido proceso que es de aplicación inmediata, vincula a toda las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas…".

Consecuentes con el entendimiento de la autoridad jurisdiccional, corresponde en el presente caso, reponer el debido proceso.

Consecuente con lo anterior es menester referir lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en la interpretación prejudicial emergente del caso de autos signada como Proceso: 2-IP-2017, que en su acápite 4. "Sobre la posibilidad de valorar medios probatorios adicionales para sustentar el uso de una marca en un procedimiento", al efectuar la interpretación del art. 170 de la Decisión 486, claramente estableció que: "Como se puede apreciar el art. 170 precitado prevé el plazo de 60 días a efectos de que el titular haga valer sus alegatos y presente las pruebas que estime convenientes. Dicho plazo debe ser analizado considerando la finalidad de la acción de cancelación de una marca, la cual busca retirar del registro aquellos signos que no vienen siendo usados en el mercado; esto es, aproximar el contenido formal del registro a la realidad concreta de la utilización de las marcas en el mercado, conforme lo prescribe el principio de verdad material. 4.6. En ese sentido, el plazo de 60 días hábiles previsto en el art. 170 de la Decisión 486 es un plazo que deben respetar tanto el titular de la marca como la autoridad nacional competente. Sin embargo, considerando que hay escenarios en los que es razonable cierta demora en la obtención de los medios probatorios relevantes, este tribunal considera que si el titular de la marca solicita una ampliación antes del vencimiento de dicho plazo y su solicitud se encuentra debidamente motivada, se podrá aceptar la presentación de nuevas pruebas después del vencimiento del referido plazo, siempre y cuando la autoridad administrativa aún no se haya pronunciado y se asegure el respeto al principio de contradicción; esto es, que las nuevas pruebas sean trasladadas a la otra parte, para que esta se pronuncie al respecto.

La referida interpretación constituye una garantía a favor del administrado, el cual mantiene la posibilidad de presentar pruebas fuera del referido plazo a efectos de que estas

sean evaluadas por la autoridad competente hasta antes de que emita un pronunciamiento; o, de ser el caso, a través de los recursos impugnativos que la legislación interna de cada país miembro establezca".

Interpretación que va en armonía con la normativa nacional, pues la C.P.E., en su art. 180-I, como la Ley de Procedimiento Administrativo en su art. 4-d), consagran el Principio de Verdad Material en el ámbito del proceso administrativo, el cual ha sido entendido por el Tribunal Constitucional Plurinacional en su S.C. Plurinacional N° 0873/2014 de 12 de mayo, de la siguiente manera: "El Principio de VERDAD material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 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.

La doctrina, con relación al Principio de Verdad Material, y su diferencia de aplicación en materia civil señala que: 'Mientras que en el proceso civil el juez debe necesariamente constreñirse a juzgar según las pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de la verdad material, y debe en consecuencia ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no.

(…)

Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que 'el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados'.

En este contexto, corresponde a la autoridad administrativa la adopción de los recaudos conducentes a su impulsión, hasta el pronunciamiento del acto final y asimismo, el desarrollo de la actividad necesaria para obtener las pruebas pertinentes para la adecuada resolución'.

En este entendido no debe olvidarse que la 'administración pública y sus órganos tienen la obligación y responsabilidad de dirigir el procedimiento administrativo y ordenar que se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para dictar el acto o resolución final, independientemente que el mismo se inicie de oficio o a petición o gestión del interesado'.

(…)

De la jurisprudencia constitucional citada y el desarrollo doctrinal glosado, es posible concluir que tanto la verdad material como la impulsión de oficio son principios básicos del procedimiento administrativo, su alcance rompe con la suficiencia de la verdad formal estancada en ritualismos procesales y formales, limitada a descansar en la actividad desarrollada por la parte o partes, que en muchos casos no desentrañan la verdad de los

hechos, con lógica de la imposibilidad de alcanzar una justicia material, fin último que persigue la verdad material.

(…)

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".

Así, en mérito a la jurisprudencia glosada ut supra, queda establecido que la autoridad administrativa que deba resolver un asunto puesto a su conocimiento, se encuentra sujeta al principio de la verdad material, y debe en consecuencia ajustarse a los hechos, prescindiendo de lo que haya sido alegado y probado por el particular o no, si la decisión administrativa no se ajusta a los hechos materialmente verdaderos, su acto estará viciado por esa sola circunstancia, el administrador está obligado a comprobar la autenticidad de los hechos, por ello debe siempre ajustarse únicamente al principio de la verdad material. Del mismo modo, la autoridad administrativa debe observar que dicho principio busque que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial y que el derecho sustancial se pueda cumplir a cabalidad, pues el incumplimiento o inobservancia de alguna formalidad, no debe ser causal para que el derecho sustancial no surta efecto.

VIII.- Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Directora General Ejecutiva del SENAPI, al emitir la Resolución Administrativa DGE/CANC/J-097/14 de 19 de marzo de 2014, obró de manera incorrecta, al emitir un pronunciamiento sobre cuestiones no planteadas en el recurso jerárquico, vulnerando el debido proceso en su vertiente congruencia; de igual manera vulneró el principio de verdad material, conforme se estableció precedentemente; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 11 a 18 vta., subsanada por escritos que cursan de fs. 43 y vta., y 47, interpuesta por Alejandra Bernal Mercado, en representación legal de Societé Des Produits NESTLÉ S.A.; y en su mérito, nula la Resolución Administrativa Nº DGE/CANC/J-097/14 de 19 de marzo de 2014, ordenándose a la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, pronunciar nueva resolución conforme a lo resuelto.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.
Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.
Dra. María Cristina Díaz Sosa.
Dr. Esteban Miranda Terán.
Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.
Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.
Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.
Dr. Ricardo Torres Echalar.
Dr. Olvis Eguez Oliva.
Dr. Edwin Aguayo Arando.
Sucre, 31 de enero de 2018.
Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.

6

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 56 a 60, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT–RJ 0836/2014 de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la respuesta que cursa de fs. 82 a 84, los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que, en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0012OVI0909, el departamento de fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal", referente únicamente a las facturas de compras detalladas en el F-7580 cuyas diferencias fueron detectadas mediante de cruces de información, las mismas fueron declaradas por el sujeto pasivo en los meses comprendidos de abril, mayo y junio de 2010.

Realizada la verificación sobre base cierta, de acuerdo al art. 43-I del Cód. Trib. Boliviano, se comprobó que el contribuyente no determinó el impuesto conforme a ley, consignando en las declaraciones juradas presentadas por el referido impuesto y períodos fiscalizados, datos que difieren de los verificados por la fiscalización y/o inspección actuante, infringiendo las disposiciones previstas por la L. Nº 843, decretos supremos reglamentario y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la administración tributaria.

Conforme a procedimiento, se procedió a la emisión de la Vista de Cargo SIN/GGSC/DF/VI/VC/0094/2013 de 13 de mayo, notificada personalmente al representante legal del contribuyente, el 22 de mayo de 2013 de conformidad con el art. 84 del Cód. Trib. Boliviano, con la finalidad de que el representante legal, en el plazo establecido por el art. 98 de dicho cuerpo legal, produzca u ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados como a la calificación preliminar de su conducta fiscal; empero, en consideración a la insuficiencia de descargos, se procedió a la emisión de la R.D. N° 17-00351-13, la que fue objeto de impugnación por el contribuyente, habiendo sido resuelta por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0123/2014 y posteriormente, resuelto el recurso jerárquico

por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0836/2014, que es objeto de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en todos los aspectos establecidos en la R.D. N°17-00352-13, afirmar que los argumentos vertidos en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0836/2014 son inconsistentes, debido a que, el referido pronunciamiento, en el punto xviii, estableció que la "…Ferroviaria Oriental S.A., acredita mediante Certificación emitida por José Miguel Landívar Durán…(…)…que refiere que este proveedor emitió las facturas Nos. 570, 571, 573, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588…(…)…ha demostrado la efectiva realización de la transacción al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud del art. 70-4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano…" (sic), respecto a lo cual sostiene que el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, fue cumplido de acuerdo a la norma tributaria y sin vulnerarse el derecho a la defensa; sin embargo, la resolución jerárquica dictada por la AGIT pretende favorecer al recurrente dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal respecto a esas notas fiscales que legalmente fueron observadas por la administración tributaria.

Añade que al momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, la administración tributaria cumplió a cabalidad, siguiendo los procedimientos de fiscalización, atendiendo todas las solicitudes y requerimientos del contribuyente, valorando todos los descargos presentados como pruebas, haciendo conocer todas las actuaciones administrativas para que el contribuyente esté a derecho y asuma defensa si correspondiese, por lo que no existió violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, por cuanto la administración tributaria, aceptó y tuvo por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Verificación N° 0012OVI09008.

Previa cita del art. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo, asegura que la AGIT no puede validar las notas fiscales señaladas, por cuanto las observaciones surgieron de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto a las Disposiciones Tributarias contenidas en la L. N° 843 texto ordenado, decretos supremos reglamentarios y resoluciones normativas vigentes por el sujeto pasivo, encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la orden de verificación, hecho ante el cual la administración tributaria notificó al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras; empero, se demostró que entre el contribuyente y el proveedor observado no se materializó el perfeccionamiento del hecho generador; es decir, las facturas por las cuales el recurrente quiere beneficiarse del crédito fiscal, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los nums. 4 y 5 del art. 70 y 76 del Cód. Trib. Boliviano y art. 8 de la L. N° 843, los cuales, entre otros, establecen que es una obligación tributaria del sujeto pasivo el "demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan…", concordante con los arts. 36 y 37 del Cód. Com., incumpliendo igualmente con los requisitos establecidos en los arts. 16 y 17 del Cód. Trib. Boliviano.

Aludiendo a los principios generales del derecho tributario en referencia a cada uno de los conceptos observados por la verificación actuante, afirma que no obstante la existencia real de una operación debe estar respaldada por documentos debidamente emitidos,

correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos, la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el fisco, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, sino que cuando sea necesario deberá probar que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de prueba procesal (libros contables, inventarios, que la operación se haya pagado y a quién particularmente, si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencias bancarias de los que queda constancia en registros de terceros), a cuyo efecto afirma que la instancia jerárquica a través de la resolución cuestionada, al validar esas notas fiscales no realizó el debido análisis a las mismas, por cuanto el contribuyente no demostró el cumplimiento de la normativa tributaria en aplicación de lo dispuesto para la presentación de la documentación que sustente las transacciones de sus compras ni con los requisitos formales indispensables para su validez, resultando que la AGIT notoriamente no analizó los antecedentes del proceso ni menos la resolución determinativa.

Finalmente, concluye que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas que demuestren fehacientemente la efectiva realización de la transacción, resulta que no es admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se dicte sentencia revocando parciamente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0821/2014 de 3 de junio y en definitiva declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00351-13 de 19 de agosto de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 27 de febrero de 2015, que cursa de fs. 82 a 89, señalando, previo a ingresar al fondo de la demanda, que los fundamentos de la demanda contencioso administrativa son solo exposiciones generales sin respaldo, no obstante que el Código de Procedimiento Civil y jurisprudencia constitucional, señalan que la demanda debe contener entre otros requisitos los hechos en que se fundaren expuestos con claridad y precisión, GRACO de Santa Cruz del SIN no explica por qué cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT, son contrarias al ordenamiento jurídico y porqué las mismas son insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones establecidos sobre las notas fiscales Nos. 570, 571, 573, 575, 576, 577, 578, 5798, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, es por ello que los argumentos del demandante no expresan o demuestran de forma indubitable, una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada, a cuyo efecto cita como precedentes las Sentencias Nos. 510/13 de 27 de noviembre de 2013 y 215/2013 de 26 de junio, dictadas por el Tribunal Supremo de Justicia.

En cuanto al fondo de la demanda, previa aclaración de que no consiente la misma al ser defectuosa, asevera que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta verificación, análisis y compulsa de los antecedentes (pruebas), conforme se tiene de los mismos acápites desarrollados y detallados en la misma Resolución Jerárquica AGIT-RJ 836/14 de 3 de junio de 2014, que demuestran un detalle pormenorizado de todos los elementos probatorios presentados por las partes ante dicha instancia y la normativa

aplicable, respetando los principios procesales y constitucionales; es por ello que indica primeramente que las notas fiscales Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, fueron observadas según el Código, porque no fueron dosificadas y sin respaldo contable/financiero; sin embargo, siendo que este hecho puede también ser atribuible al proveedor, la autoridad de impugnación tributaria, en la búsqueda de la verdad material de los hechos, valoró las pruebas aportadas por las partes y los hechos acontecidos, así como los documentos que demostrarían la transacción de dichas notas fiscales; esto en aplicación de los arts. 200 del Cód. Trib. Boliviano y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Detalla que, en cuanto al primer requisito referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente de acuerdo con el art. 4 de la L. N° 843, preliminarmente fue cumplido, por cuanto la compra fue respaldada con la factura original observada; con relación a la vinculación de la compra como segundo requisito, éste aspecto no fue observado en el caso de las facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588; en cuanto al tercer requisito sobre la efectiva realización de la transacción de la facturas señaladas, el número de autorización 700100542287, no advierte a los sujetos pasivos sobre una eventual falta de dosificación de la factura que el proveedor le entrega.

Asimismo, conforme antecedentes, afirma que sobre las facturas observadas, el sujeto pasivo en la etapa de descargo de la vista de cargo, presentó diferente documentación (la que detalla ampliamente), la que respalda que Ferroviaria Oriental S.A., adquirió de la Empresa Maderera Lagos, según facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, piezas de durmientes de 1ra clase para el mantenimiento de las vías férreas, por Bs.674.470.-; transacciones que fueron registradas según comprobantes de diario en bolivianos Nº 296428, 297752, 299413, 300760, 3014147, 303515, 306337, 307933, 309272, 310481, que registran el cargo a la cuenta de “Cuentas por pagar proveedores” (sic) con abono a “Banco mercantil Santa Cruz SAM/N” (sic), por un total de Bs 674.470.-, cuya glosa describe “PO-11148 EMP-LAGOS José Landívar Durán”, así también se encuentran los Comprobantes de Egreso Nos. 70051, 70090, 70270, 70738, 70961, 71603, 71897, 72329, 72839 y 73134 por un total de Bs 674.470.-, que refiere el pago según cheques Nos. 8989, 9001, 9035, 9109, 9139, 9275, 2801, 9371 y 9422 de la Cuenta Corriente 472057, registro que a su vez se encuentra respaldado con los cheques Nos. 8989, 9001, 9035, 9109, 9139, 9275, 2801, 9371 y 9422 por Bs 674.470.-, documentos que demuestran la onerosidad de la transacción, además acredita mediante certificación emitida por José Miguel Landívar Durán, propietario de la Empresa Maderera Lagos, que refiere que este proveedor emitió las facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, así también, que recibió por tales facturas un total de Bs 674.470.-, por dichas compras, además, presentó actas de entrega de los bienes comprados por la citada empresa, documentos que acreditan la entrega de los bienes adquiridos; en se sentido, Ferroviaria Oriental S.A., demostró la efectiva realización de la transacción y no corresponde las observaciones generales del demandante siendo que todo lo expuesto desvirtúa los fundamentos del demandante.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, en mérito a lo expuesto y ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0836/2014 de 3 de junio

impugnada, solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO de Santa Cruz del SIN, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico, emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., no habiéndose presentado la réplica y por ende, la dúplica.

III.- Intervención del tercero interesado.

Mediante providencia de fs. 22, se ordenó se ponga en conocimiento la demanda a Ferroviaria Oriental S.A., en su calidad de tercero interesado, entidad que fue notificada el 17 de marzo –se asume que se trata de la gestión 2015, por la correlación de actuados-; sin embargo, no emitió pronunciamiento alguno.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

La revisión de los antecedentes administrativos, evidencia que la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00352-13 de 19 de agosto, señalando que el contribuyente no determinó ni declaró el Impuesto al Valor Agregado (IVA), conforme a ley en los periodos fiscales observados de abril, mayo y junio de 2010; en consecuencia, omitió el pago de los impuestos que le correspondía pagar, en perjuicio del derecho que tiene la administración tributaria a percibir tributos, dando origen el impuesto determinado a favor de la administración tributaria sobre base cierta de Bs 174.924.-, por concepto del IVA, calificando la referida conducta como contravención tributaria de omisión de pago, en cuyo mérito aplicó la multa de UFV's 4.950.-, resultando la determinación de las obligaciones impositivas del contribuyente a UFV's 270.093, equivalente a Bs 501.249.-, a la fecha de emisión de la resolución, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, la multa por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales, sancionándole a una multa igual al 100% sobre el tributo omitido, calculado en UFV's 113.526, equivalente a Bs 210.687.-, confirmando a su vez la multa impuesta en la vista de cargo al sujeto pasivo por el total de UFV's 4.950.-, equivalente a Bs 9.186.

Contra la referida Resolución Determinativa, el contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., interpuso recurso de alzada (fs. 60 a 69 vta. del anexo 1), la que luego de haber sido contestada por la Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN (fs. 79 a 88 vta.), dictado el auto de apertura de término de prueba y presentada y ratificada tanto por la administración tributaria y el contribuyente la prueba respectiva, fue resuelto por la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0123/2014 de 10 de marzo (fs. 166 a 184 vta. del Anexo 1), determinando en cuanto a las facturas observadas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588 –que son la que observa el demandante- que la operación reflejada en las mismas se encuentran respaldadas mediante facturas originales, registros contables y registros especiales de control interno y medios fehacientes de pago, conteniendo todos los datos mínimos de su llenado y encontrándose los gastos consignados en la facturas vinculadas a la actividad gravada, puesto que se refieren a la compra de durmientes para las vías del tren, habiendo demostrado la contribuyente que la transacción fue realizada efectivamente, comprobándose la materialización de la transacción, encontrándose los comprobantes debidamente firmados y presentado el cheque certificado por la entidad financiera, por lo que culminó sosteniendo que el contribuyente demostró que la transacción se haya realizada efectivamente independientemente del comportamiento de sus proveedores, esto en relación a la observación de la administración tributaria respecto a la no

dosificación, resultando que la recurrente dio cumplimiento estricto a lo dispuesto en los arts. 70-4 del Cód. Trib. Boliviano y 36 y 37 del Cód. Com., por consiguiente, revocó la observación de la administración tributaria y en consecuencia validó las notas fiscales observadas por un monto de Bs 674.470.-, que genera un crédito fiscal válido de Bs 87.681,10; en cuyo mérito, la Autoridad Regional de Impugnación, resolvió revocar parcialmente la R.D. N° 17-00352-13 de 19 de agosto de 2013, modificando el adeudo tributario establecido en dicha resolución, quedando sin efecto el tributo omitido por 57457 UFV's, manteniéndose firme y subsistente el tributo omitido de UFV's por el IVA correspondiente a los periodos de abril, mayo y junio de 2010, quedando confirmandas las multas por incumplimiento de deberes formales.

Habiendo sido de conocimiento de la Gerencia GRACO de Santa Cruz la resolución de alzada descrita, interpuso recurso jerárquico (fs. 207 a 210), el que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0832/2014 de 3 de junio, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0123/2014 de 10 de marzo; en consecuencia, dejó sin efecto la observación de la facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588 por Bs 87.243.-, equivalente a UFV's 56.601, manteniendo firme y subsistente el impuesto omitido de Bs 87.681.-, equivalente a UFV's 56.924, correspondiente a las facturas que no fueron impugnadas en la presente instancia, importe al cual adiciona los intereses, la sanción calificada como omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales que deberán ser actualizados a la fecha de pago.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a determinar si es correcta la determinación de la AGIT de considerar como debidamente respaldadas y por ende, válidas las facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, beneficiándose así el contribuyente S.A., con un crédito fiscal al que no tenía derecho, ya que dichas Facturas fueron identificadas por la administración tributaria como carentes de respaldo contable financiero.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa

probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

IV.2. Sobre el deber del demandante de cumplir con la carga argumentativa suficiente en la formulación de la demanda.

Previo al análisis de fondo de la problemática planteada, es preciso traer a colación los argumentos con los que la Gerencia GRACO de Santa Cruz, interpuso la demanda contenciosa administrativa contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria por la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0836/2014 de 3 de junio, habiendo sostenido esencialmente que el referido pronunciamiento, es totalmente atentatorio contra los intereses de la administración tributaria y por ende del Estado Plurinacional ya que realiza una interpretación incorrecta de la normativa tributaria, por cuanto no obstante la administración tributaria cumplió con el procedimiento debido al momento de realizar la fiscalización y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, aceptando y teniendo por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Verificación N° 0012OVI09008, la AGIT validó, incorrectamente, las notas fiscales Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588 "…toda vez que el caso que nos ocupa corresponde a las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria que surgen de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto de las Disposiciones Tributarias contenidas en el L. Nº 843 Texto Ordenado, Decreto Supremos Reglamentarios y Resoluciones Normativas vigentes por el sujeto pasivo, encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la orden de verificación ante este hecho, la administración tributaria notificó al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras. Sin embargo se demuestra que entre Ferroviaria Oriental S.A., y el proveedor observado no se materializó el perfeccionamiento del hecho generador, es decir, las facturas por las cuales el recurrente quiere beneficiarse de crédito fiscal por lo tanto, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los nums. 4 y 5 del art. 70 y arts. 76 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y art. 8 de la L. N° 843, los cuales entre otros, establece que es una obligación tributaria del sujeto pasivo el 'demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan…', concordante con los arts. 36 y 37 del Cód. Com., y tampoco cumple los requisitos establecidos en los arts. 16 y 17 de la L. N° 2492" (sic).

Al respecto, en reiterados fallos, la Sala Plena de este tribunal estableció que, así como es deber de la autoridad administrativa el fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contenciosa administrativa, establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos, la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la autoridad administrativa o de impugnación administrativa al momento de emitir la resolución y no restringirse a argumentar que el procedimiento llevado a cabo por la administración tributaria, actual demandante, para determinar el tributo omitido, siguió correcta y debidamente las normas legales aplicables al caso, sin que se haya producido una lesión al derecho a la defensa del contribuyente y que, por el contrario, el razonamiento de la autoridad demanda, así como las normas que habría empleado no fueron correctamente aplicadas, afirmaciones que el demandante esgrime de manera general, sin

señalar en absoluto cómo la resolución jerárquica y la confirmación de la resolución del recurso de alzada que contiene, cuyos efectos se trasuntaron en dejar sin efecto la observación de la facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588, habría causado agravio al demandante, expresando de manera clara y precisa las razones por las que cada una de la facturas observadas no podían haber sido validadas por la Autoridad Regional de Impugnación y luego por la AGIT, no obstante el contribuyente presentó amplia documentación probatoria, lo que se advierte de la revisión de la resolución jerárquica objeto de impugnación, la que de manera fundamentada y detallada, expresó afirmaciones claras denotadas de fs. 147 vta., a 252 del Anexo 2, respecto a cada una de la facturas debitadas por la administración tributaria, relacionándolas con la documentación presentada por el contribuyente y con las normas legales atinentes a la materia.

En mérito a ello, al existir razonamientos precisos en la resolución de recurso jerárquico, para su impugnación en la vía contencioso administrativa, el demandante debió demostrar con razonamientos de carácter jurídico, las razones por las cuales cree que su pretensión no fue valorada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; es decir, señalar de forma clara los fundamentos jurídicos por los que considera que la resolución impugnada no hubiera aplicado correctamente la normativa sustantiva o procesal administrativa, por cuanto para la impugnación de la resolución jerárquica, ésta debe apoyarse en una petición que tenga razones precisas, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de agravios sufridos se encuentren respaldados en la norma. Sin embargo, contrariamente a lo expuesto anteriormente, la administración tributaria, soslayando los argumentos que motivaron a la Autoridad General de Impugnación Tributaria confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-SCZ/RA 0123/2014 de 10 de marzo, en su memorial de demanda, ingresó de manera general a sostener que en la determinación del tributo omitido la administración tributaria actuó dentro del marco de lo legal y el que incumplió la normativa administrativa o tributaria fue la Autoridad de Impugnación Tributario, sin discernir sobre los motivos que le llevaron a concluir con ese razonamiento, por cuanto no obstante haber identificado que las facturas Nos. 570, 571, 572, 573, 574, 575, 576, 577, 578, 579, 580, 581, 583, 584, 585, 586 y 588 no tenían el respaldo legal y jurídico para darlas por válidas, omitió explicar mínimamente su postulación, perdiendo de vista que por la naturaleza del proceso incoado, este tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria sobre la base de la argumentación expuesta en la demanda por el actor, lo que no fue cumplido de forma alguna por él.

Dicho entendimiento ha sido sostenido por este tribunal, inicialmente en la Sentencia Nº 238/13 de 5 de julio de 2013, y posteriormente desarrollada y ampliada en la Sentencia Nº 384/13 de 17 de septiembre de 2013, que señala "….siendo que los supuestos pronunciamientos de forma y de fondo que alega la empresa demandante que hubieren viciado de nulidad el procedimiento administrativo no han sido puntualizados, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos…).

Consecuentemente, en el caso concreto, a este tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante con la justificación de averiguación de la verdad material, 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, y es 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 haya sido vulnerado en la resolución jerárquica; no pudiendo el 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. Asimismo debe tomarse en cuenta, que la aplicación del principio de verdad material reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, no es absoluto e irrestricto, pues en el procedimiento también rige el principio dispositivo, por lo que actuar fuera de esos límites constituiría arbitrariedad, atentando contra los principios procesales y de derecho contenidos en la Constitución Política del Estado y la Ley del Órgano Judicial.

V.- Conclusiones.

Conforme a lo expuesto y analizado precedentemente, se evidencia que la Gerencia Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, no ha fundamentado clara y suficientemente en su demanda contenciosa administrativa los agravios en que hubiera incurrido la Autoridad de Impugnación Tributaria con el pronunciamiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0836/2014 de 3 de junio, la cual fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, en consecuencia, 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 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 56 a 60, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Boris Walter López Ramos; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0836/2014 de 3 de junio, 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

7

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

SENTENCIA

I.- VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 60 a 63 vta., interpuesta por Mayra Ninoshka Mercado Michel, representante legal de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 85 a 88 vta., intervención del tercero interesado de fs. 283 a 286, los antecedentes del proceso y de sede administrativa; y,

II.- Argumentos de la demanda y contestación.

III.1. Demanda y petitorio.

La Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, en la demanda de 4 de septiembre de 2014, manifiesta que:

La administración tributaria constató en la R.D. N° 17-000660-13 de 27 de septiembre de 2013, que Petrobras Bolivia S.A. – Bloque Petrolero San Alberto presentó a través del software Da Vinci LCV, el Libro de Compras Impuesto al Valor Agregado (IVA), periodo fiscal octubre/2010, con errores en la transcripción de número de autorización de las facturas, situación que generó el Acta de Contravención 45408 por incumplimiento a deberes formales y la multa de 150 UFV`s (Ciento cincuenta Unidades de Fomento de Vivienda).

El art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 28 de mayo de 2007, prevé la obligación de presentar la información a través de dicho sistema, conforme a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005; y, el sub num. 4-2, num. 4 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 del 14 de diciembre de 2007, establece que sea en plazos, medios y formas establecidas en normas específicas y en aplicación del art. 150 de la L. N° 2492, Código Tributario boliviano y sub num. 4-2-1 del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, se aplicó la sanción más benigna.

La resolución de recurso jerárquico impugnada, provocó agravio a la administración tributaria al dejar sin efecto la multa descrita, argumentando erróneamente que el deber formal sancionado, no se ajusta a la contravención cometida, porque la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 vigente en el periodo fiscalizado, no contenía la frase "sin errores" y que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 que agrega esa

obligación, es posterior al hecho, sin considerar que el sujeto pasivo tiene el deber de presentar información numérica correcta.

Solicita revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014, respecto a la multa por incumplimiento a deberes formales, confirmando totalmente la R.D. N° 17-000660-13.

III.2. Contestación a la demanda y petitorio.

La AGIT, mediante escrito de 19 de febrero de 2015, señala que:

El art. 6 del Cód. Trib. Boliviano prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones; concordante con el art. 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo que determina que, son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente señaladas en las leyes y disposiciones reglamentarias; en consecuencia, es necesario que previamente exista el tipo que establezca la subsunción en la conducta antijurídica.

La administración tributaria sancionó con multa por incumplimiento a deberes formales del periodo fiscal octubre/2010, adecuando de manera equivocada el hecho a una infracción contenida en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, e imponiendo la sanción prevista en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 por ser más benigna.

La presentación del libro de compras y ventas IVA a través del software Da Vinci LCV sin errores, no se ajusta al precepto plazos, medios y formas establecidas en normas específicas; es la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 que modifica las contravenciones establecidas en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, y adiciona en el sub num. 4-2-1, que la información sea la correcta; situación confirmada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) al indicar que en el periodo fiscal octubre/2010, no existía norma específica que sancione los errores.

Solicita declarar improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio.

III.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

IV.1. La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del SIN, notificó al contribuyente con la Orden de Verificación 0012OVI008474 de 18 de mayo de ese mismo año, Operativo Específico 820 – Crédito Fiscal IVA, respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010.

IV.2. El sujeto pasivo presentó la documentación de descargo respectivos y se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/VC/00204/2013 de 28 de junio, que determina una deuda tributaria sobre base cierta, tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción por la omisión de pago (100%) y multa por incumplimiento de deberes formales.

IV.3. La R.D. N° 17-000660-13 de 27 de septiembre de 2013, establece una deuda tributaria sobre base cierta, de UFV`s 4.194,18.- (Cuatro mil ciento noventa y cuatro 18/100 Unidades de Fomento de Vivienda) equivalentes a Bs 7.829.-, (Siete mil ochocientos veintinueve bolivianos), correspondiente al periodo fiscal noviembre de 2010; sanciona por el ilícito tributario de omisión de pago, con multa de Bs 2.108.-, (Dos mil ciento ocho bolivianos); y, por contravención tributaria de incumplimiento de deberes formales, con multa de Bs 3.080.-, (Tres mil ochenta bolivianos).

III.4. Petrobras Bolivia S.A., en calidad de Operador del Bloque Petrolero San Alberto, formuló recurso de alzada, la ARIT-SCZ pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0101/2014 de 10 de marzo, revocando parcialmente la R.D. N° 17-000660-13, dejó sin efecto la multa del Acta de Contravención 45408 por el monto de UFV`s 150.- equivalentes a Bs 280.-, (Doscientos ochenta bolivianos).

III.5. Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, presentó recurso jerárquico peticionando a la AGIT revocar parcialmente la resolución de alzada en cuanto a la multa por incumplimiento de deberes formales y confirmar totalmente la R.D. N° 17-000660-13; medio de impugnación resuelto por la AGIT con Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio, que confirma la resolución de recurso de alzada.

IV.- Problemática planteada.

Del análisis del contenido de la demanda que impugna la resolución de recurso jerárquico, la pretensión de la administración tributaria se circunscribe a determinar si la AGIT, al dejar sin efecto la sanción impuesta al Bloque Petrolero San Alberto por Incumplimiento de deberes formales de presentar el Libro de Compras IVA en el software Da Vinci sin errores, sobre el periodo fiscal octubre/2010, aplicó correctamente las Resoluciones Normativas de Directorios Nos 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 y 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011.

V.- Análisis jurídico legal y jurisprudencial.

El Principio de Legalidad ha sido consagrado en el art. 116-II de la C.P.E., al prescribir: “Cualquier sanción debe fundarse en una ley anterior al hecho punible". Asimismo, ha sido recogido por la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 11.21, por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 92 y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, art. 153.

La Corte IDH destacó que: “en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar (caso Mohamed vs. Argentina de 23 noviembre de 2012).

En otro caso, la Corte IDH ha subrayado que: "la calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor…” (Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá, de 18 de febrero de 2001).

Para que exista un ilícito tributario es necesario que previamente exista el tipo considerando los principios tributarios de legalidad y tipicidad reconocidos en el art. 6-I-6 de la L. Nº 2492.

Por disposición del art. 148 de la citada Ley, constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en la referida ley y demás disposiciones legales, y que estos ilícitos se clasifican en contravenciones y delitos; así también el art. 151 de la citada Ley, prevé que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan contravenciones o delitos previstos en ese código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

Por su parte, el art. 64 del mismo texto Legal, establece que: “La administración tributaria, conforme a este código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán

modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos", en consecuencia, la administración tributaria tiene facultad normativa delegada expresamente por ley para dictar normas administrativas a los efectos de la aplicación y cumplimiento de las normas tributarias sustantivas, facultad y/o derecho ratificado en el art. 40-I del D.S. N° 27310, Reglamento del Código Tributario boliviano.

Al respecto, la jurisprudencia de éste Tribunal –entre otras–, la Sentencia N° 281/2016 de 13 de julio, estableció que:

"Por su parte Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que contiene las modificaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, prevé en su art. 4 las sanciones por incumplimiento a deberes formales relacionados con el deber de información que establece en sus nums. 4.2 la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV por periodo fiscal en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas y 4.2.1 la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci – LCV, sin errores por periodo fiscal.

…del análisis del art 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 0-0016-07, no establece ningún requisito respecto a la información que el contribuyente debe registrar, es decir, conforme concluye la AGIT no se exige que la información registrada sea precisa o correcta, interpretación acertadamente aplicada, (…) está imponiendo una sanción a una conducta que no se encuentra tipificada como infracción, lo cual ha motivado que la autoridad demandada a través de la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada determine dejarlas sin efecto…".

En ese marco jurídico legal y jurisprudencial, con la facultad prevista en los arts. 64 y 162 de. Cód. Trib. Boliviano y 40 del Reglamento del Código Tributario Boliviano, el 14 de septiembre de 2005, la administración tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0029-05, que en su art. 1, resuelve reglamentar el uso del "Software RC-IVA (Da Vinci)". La contravención tributaria sobre obligaciones formales relacionada con el deber de información contenida en el num. 4.4.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-7 de 14 de diciembre de 2007, refiere a la "presentación de la información de libros de compra y venta IVA a través del módulo Da Vinci LCV, en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas por periodo fiscal"; dicha contravención es modificada por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que en su texto dice "presentación del libro de compras y ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, sin errores por periodo fiscal"; el texto de la tipificación de la contravención, añade la frase "sin errores", fecha a partir de la cual, se constituye en contravención el presentar la información en el sistema, con errores numéricos; en consecuencia, el deber de información previsto en el num. 4.4.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, no está vinculado a una información sin errores.

VI.- Análisis de la problemática planteada.

El periodo fiscalizado por la administración tributaria al Bloque Petrolero San Alberto, es octubre/2010; el deber de información previsto en el num. 4.4.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, vigente al momento de la supuesta contravención, no está vinculado a una información sin errores numéricos de los libros de compra y venta IVA a través del software Da Vinci LCV y ésta es la normativa aplicable al caso concreto conforme se dejó establecido en el análisis jurídico legal y jurisprudencial de la presente sentencia, por cuanto la modificación de la contravención contenida en la Resolución Normativa de

Directorio N° 10-0030-11, que aumenta la frase “sin errores”, data de 7 de octubre de 2011, aplicable a partir de esa fecha y dicha tipificación y sanción, sí están vinculadas al número de errores que pueda contener la información consignada por el contribuyente en el software.

Es así que la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, no prevé ningún requisito respecto a la información que el contribuyente debe registrar, no exige que sea sin errores y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 que establece la obligación, no es aplicable al periodo fiscalizado, conforme concluye la AGIT; en consecuencia, la administración tributaria, al sancionar al contribuyente mediante Acta de Contravención 45408 por incumplimiento a deberes formales de registrar en Libro de Compras IVA sin errores, impone una sanción a una conducta que no se encuentra tipificada como infracción en el periodo fiscalizado, situación que motivó a la AGIT, pronunciar la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, dejando sin efecto dicha sanción, precisamente en observancia de los Principios de Legalidad y Tipicidad en materia administrativa.

La autoridad demandada, al confirmar la resolución de alzada bajo el argumento que la administración tributaria observó erradamente los errores numéricos en el Software Da Vinci, como sanción por incumplimiento de una norma que no se exige que la información sea registrada sin errores y que para sancionar un ilícito tributario es necesario que exista el tipo específicamente aplicable al caso concreto al momento del hecho, constituye un criterio correcto y corresponde dejar sin efecto la multa por errores formales sancionada por la administración tributaria, al no existir una infracción o contravención que así tipifique o regule la conducta que se quiere reglamentar y sancionar o la obligación que se quiere determinar para el sujeto pasivo; en consecuencia, no es posible imponer una sanción por una conducta que no se encuentra normada al momento del hecho.

VII.- Decisorio.

La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 60 a 63 vta.; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0823/2014 de 3 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

8

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 103 a 108, interpuesta por Boris Walter López Ramos, en representación legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO SCZ del SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0907/2014, pronunciada el 23 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 114 a 119; réplica de fs. 148 a 151 y su presentación vía fax de fs. 140 a 146; dúplica de fs. 154-155; notificación del tercero interesado de fs. 200; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que la administración tributaria procedió a la Fiscalización bajo la modalidad de Orden de Verificación Interna Nº 0012OVI08435 de las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos Ltda. (SERPETBOL Ltda.), correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos enero, febrero y marzo 2010, conforme establecen los arts. 100 y 104 del Cód. Trib. Boliviano.

Consecuentemente, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00800/2012 de 7 de diciembre, notificada al contribuyente SERPETBOL Ltda., a efectos que produzca y ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados, como a la calificación preliminar de su conducta fiscal.

Posteriormente, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00035-13 de 21 de marzo de 2013, notificada al contribuyente mediante cédula el 25 de marzo de 2013.

Dicha resolución, "fue impugnada por el contribuyente, la misma que en etapa recursiva ante la AGIT mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1943/2013 de 28 de octubre, anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0627/2013 de 19 de julio a fin que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (ARIT) emita una nueva resolución de alzada en la que se pronuncie de forma fundamentada sobre las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, por lo que dicha autoridad emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0087/2014 de 17 de febrero, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00035-13 de 21 de marzo de 2013" (sic).

Tanto la administración tributaria como el contribuyente, interpusieron recurso jerárquico impugnando la citada resolución de alzada, resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0907/2014 de 23 de junio, que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0087/2014 y en consecuencia, se modifica la deuda tributaria determinada en la R.D. Nº 17-00035-13 de 220.153 UFV equivalentes a Bs 400.573.-, a 177.065 UFV equivalentes a Bs 322.173.-, monto que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo 2010, la cual debe ser actualizada y liquidada a la fecha definitiva de pago conforme dispone el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano; todo de conformidad al art. 212-I-a del citado Código, por lo que la administración tributaria al considerarse agraviada con lo resuelto en parte en la resolución jerárquica señalada, interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO SCZ del SIN previa transcripción de los arts. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, 4 y 8 de la L. Nº 843, 81 y 70 del Cód. Trib. Boliviano y 2 del D.S. Nº 27874, señala que las observaciones realizadas a las notas fiscales Nos. 61, 1028, 1057, 62, 339, 560, 1083, 1088, 1095, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1128, 1129 y 1133 debieron cumplir con los requisitos de validez conforme la normativa citada, debían encontrarse debidamente dosificadas por la administración tributaria dichas facturas; y el contribuyente presentó documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa (de determinación) y en caso de no contar con algún documento, debió dar cumplimiento al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

En ese sentido, continúa manifestando que el sujeto pasivo no demostró que la transacción efectivamente se haya realizado con medios fehacientes de pago, así como la administración tributaria no tuvo acceso a la información y documentación suficiente que permita comprobar que dichas transacciones fueron efectivamente realizadas, constatándose que el contribuyente se benefició de un crédito fiscal correspondiente a compras de las cuales las operaciones comerciales no se han demostrado que se realizaron efectivamente.

Señala también que las multas por incumplimiento de deberes formales fueron establecidas a través de las actas por contravenciones tributarias, producto de la revisión efectuada a la documentación proporcionada por SERPETBOL Ltda., evidenciándose que se registraron notas fiscales con error en el número de factura, con error en el registro del número de autorización en el Libro de Compras IVA notariado y en medio magnético Da Vinci.

Continúa transcribiendo el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, num. 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 y el num. 4.2.1 del parág. II del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 que modifica a la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 y manifiesta que conforme a ésta normativa, se evidencia que la AGIT no realizó el análisis respectivo correspondiente a los actos administrativos emitidos por esa Gerencia y resolvió dejar sin efecto las mismas, causando agravios de esta manera al Estado porque las contravenciones tributarias deben ser sancionadas conforme a la normativa descrita, por lo que, corresponde que se confirme la sanción establecida en las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56046, 56047, 56048, 56049, 56050 y 56051.

Finaliza señalando que, la administración tributaria demostró la validez y legalidad de todas las actuaciones y reparos que corresponden a las observaciones realizadas a las notas fiscales, debiendo mantenerse firmes y subsistentes las observaciones y reparos realizados a las notas fiscales mencionadas, no siendo viable que por una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria, el contribuyente pretenda consolidar un beneficio indebido.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte sentencia revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0907/2014 de 23 de junio y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0087/2014 y en definitiva se confirme en su totalidad la R.D. N° Nº 17-00035-13 de 21 de marzo.

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 6 de enero de 2015, que cursa de fs. 114 a 119, y señala lo siguiente:

Respecto a las notas fiscales observadas y el deber de cumplir los registros de validez de conformidad en los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843 y 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, debiendo encontrarse debidamente dosificadas por la administración tributaria; señala que, para las facturas Nos. 61 y 62, el sujeto pasivo presentó las Órdenes de Facturación Alquiler de Equipos Nos. 10010036 y 10020048, Ordenes de Servicio Alquiler de Equipos Nos. 9120032 y 10010014, Comprobante de Diario D-10010018; el reporte de equipos alquilados; también presentó para ambas facturas el Comprobante de Egreso E-10100412, Recibo de Tesorería E-10100412, Cheque Nº 0017051-4, emitido por $us. 2.983,33 a nombre de Virginia Gómez Romano y el Estado de Cuenta Corriente del Banco de Crédito, documentos que surten efectos para ser considerados como válidos y desvirtuar la observación del SIN porque tales facturas se encuentran debidamente identificadas y registradas en el Comprobante de Egreso E-10100412, por importes de Bs 7.070.-, y 4.124.-, que corresponden a las citadas facturas y cuya glosa describe el pago por Servicio de Transporte Rosario Virginia Gómez Romano, de igual manera el cheque fue emitido a la misma persona que es la proveedora del servicio y se encuentra sustentado el pago por el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito que hace referencia al mismo número de cheque.

Asimismo, indica que para la factura Nº 560, el sujeto pasivo presentó el Comprobante de Egreso E-12030104, Recibo de Tesorería E-12030104, liquidación de equipos alquilados, Orden de Facturación de Alquiler de Equipos Nº 10030042, Orden de Servicio Alquiler de Equipos 10010035, Cheque Nº 0019059-5, emitido por $us. 6.216,41 a nombre de Jaime Arnez Meneces y el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito, de lo que se evidencia que los documentos surten efecto para ser considerados como válidos y desvirtuar la observación de la administración tributaria, puesto que dicha factura se encuentra identificada y registrada en el Comprobante de Egreso E-12030104, con importe de Bs 7.517,74 cuya glosa señala el pago por Servicio de Transporte Arnez de Jaime Arnez Meneces, el cheque fue emitido a nombre de este proveedor de servicio y se encuentra respaldada por el Estado de Cuenta Corriente del Banco de Crédito; por lo que los documentos no fueron correctamente valorados por la administración tributaria, debiendo dejarse sin efecto la depuración de las facturas Nos. 61, 62 y 560.

Manifiesta también, que la factura Nº 1028, se respaldó con Cheque Nº 6321, emitido a nombre de la proveedora Claudia Inés Parras Suarez y el extracto cuenta corriente del Banco Ganadero, cuyo gasto se encuentra debidamente contabilizado en el Comprobante de Egreso E-10020109, que hace referencia a la factura observada y el cheque con el que se pagó la compra. De la misma forma, respecto a la compra con la Factura Nº 1057, se sustentó la misma con el Cheque Nº 0015864-2 y el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito, los cuales fueron contabilizados en el Comprobante de Egreso E-10020295, que refleja tanto la factura así como el cheque; en cuanto a las facturas Nos. 1083 y 1088, establece que la compra o gasto se respaldó con el Cheque Nº 001594-7 y el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito, compra que se encuentra contabilizada en el Comprobante de Egreso Nº 10030061, documento contable que hace referencia a las facturas observadas y el cheque con el que se pagó la compra.

Del mismo modo, sobre la observación de la factura Nº 1095, indica que se sustentó la compra con el Cheque Nº 0016025-9 y el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito, los cuales se encuentran registrados contablemente en el Comprobante de Egreso E-10030124, haciendo referencia a la factura como al cheque. Respecto a las facturas Nos. 1120, 1122, 1124 y 1129 señala que, se evidencia que las mismas respaldan las compras efectuadas porque el gasto fue pagado con el Cheque Nº 6676, el cual se encuentra sustentado con el extracto cuenta corriente del Banco Ganadero y se encuentra contabilizada en el Comprobante de Egreso E-10060242, documento contable que refleja el pago de las citadas facturas y el cheque con el que se pagó la compra. Respecto a la observación de las facturas Nos. 1121, 1123, 1125 y 1126, señala que éstas fueron desvirtuadas con la presentación de los descargos como el Cheque Nº 0016403-8 y el estado de cuenta Corriente del Banco de Crédito, que reflejan el pago o gasto incurrido por el sujeto pasivo, cuya operación comercial se encuentra debidamente contabilizada en el Comprobante de Egreso E-10060059, que hace referencia a las facturas observadas y al cheque; y de la misma valoración se establece que los documentos presentados por el sujeto pasivo relacionados a la observación de las facturas Nos. 1128 y 1133, estos también respaldan la validez de las citadas facturas, puesto que se encuentran adjuntos tanto el Cheque Nº 0016224-8, como el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito, que demuestran el pago efectuado al proveedor y se encuentra contabilizados en el Comprobante de Egreso E-10040202, en el que hace referencia a las facturas y al cheque con el que se pagó la compra.

Continúa señalando que, si bien la administración tributaria en los papeles de trabajo, la vista de cargo y la resolución determinativa observó además la falta de dosificación de las facturas observadas; sin embargo, este hecho no es atribuible al comprador porque la emisora de dichas facturas es Claudia Inés Porras Suarez, propietaria de Lubrillantas, por consiguiente, ella es la responsable de la habilitación legal de las facturas conforme el art. 3-I) del art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 y parág. I del art. 15 de la citada Resolución Normativa de Directorio.

En cuanto a la factura Nº 339, manifiesta que el sujeto pasivo presentó el Comprobante de Egreso y Recibo de Tesorería Nº E-10090098, Orden de Facturación Alquiler de Equipos Nos. 10030025 y 9040392, Cheque Nº 0016830-2 emitido a nombre de Franklin Almanza por $us. 6.900.-, y el estado de cuenta corriente del Banco de Crédito de Bolivia, evidenciándose que el comprobante de egreso hace referencia a la factura citada y registra el cargo a la cuenta de Franklin Almanza Salvatierra con su NIT 327054018, con abono a la cuenta Banco de Crédito cheque 16830-2, tanto el cargo como el abono reflejan el

importe de Bs 48.783.,-, equivalente a $us. 6.900.-, cuyo pago se encuentra reflejada en el estado de cuenta del Banco de Crédito por el mismo importe de $us. 6.900.-, que corresponde a la cuenta bancaria de SERPETBOL Ltda., lo cual constituye en medio fehaciente de pago, puesto que en el contenido de dicha documentación como el comprobante de egreso inclusive se registra el pago con documento bancario, emitido de forma directa a nombre del proveedor, además el documento contable al hacer referencia a la referida factura y la contabilización del importe del cheque permite identificar plenamente que hubo la transacción efectivamente realizada, por lo que se demuestra el medio de pago.

Continúa citando, como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la administración tributaria, la Resolución Jerárquica STG-RJ Nº 0221/2006, la cual indica que toda nota fiscal antes de ser emitida, previamente debe ser autorizada y habilitada por la administración tributaria, siendo el proveedor de la misma el responsable de obtener dicha autorización, habilitación y dosificación, así como de toda la información pre impresa en ella y no así el contribuyente, y como jurisprudencia la S.C. Nº 1724/10-R de Sucre, 25 de octubre de 2010.

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

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia de GRACO SCZ del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0907/2014/2014 de 23 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 17 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó a Juan Mario Ríos Galindo en calidad de representante legal de SERPETBOL Ltda., con la Orden de Verificación Nº 0012OVI08435, comunicándole que sería sujeto a un proceso de determinación del IVA-Crédito fiscal por los periodos fiscales de enero a marzo 2010 de las facturas declaradas por el contribuyente que se detallan en el Anexo Form. 7520 “Detalle de Diferencias” de las facturas observadas, requiriendo documentación al respecto, conforme fs. 2 a 5 y 8 a 11 del Anexo 4 de antecedentes administrativos.

El 13 de junio de 2012, SERPETBOL Ltda., mediante Nota Nº 1213-2012, presentó la documentación solicitada, consistente en declaraciones juradas formularios 200 (IVA), Libro de Compras IVA y 7 carpetas conteniendo las facturas observadas y comprobantes de pago de acuerdo al acta de recepción de documentación, conforme consta de fs. 24-25 del Anexo 4 de antecedentes administrativos.

El 30 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas Nos. 56046, 56048 y 56050 por incumplimiento del deber formal de registro de Libros de Compras IVA por error de registro en los periodos enero, febrero y marzo 2010, contraviniendo el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sancionado con una multa de 1.500 UFV por cada periodo. A su vez, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56047, 56049 y 56151 por incumplimiento al deber formal de presentación Libros de Compras IVA, mediante el Módulo

Da Vinci LCV sin errores por los periodos de enero a marzo 2010, contraviniendo el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 y sanciona con la multa de 150 UFV por cada acta, conforme consta de fs. 840 a 845 del Anexo 8 de antecedentes administrativos.

El 21 de diciembre de 2012, el SIN notificó al representante legal de SERPETBOL Ltda., con la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00800/2012, que estableció una deuda tributaria preliminar de 384.868 UFV equivalente a Bs 691.135.-, por el IVA de los periodos de enero a marzo 2010, monto que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales contendidas en las actas por contravenciones tributarias anteriormente referidas, otorgándole un plazo de 30 días para la presentación de descargos, conforme consta de fs. 853 a 863 del Anexo 8 de antecedentes administrativos, y cumplida dicha presentación por SERPETBOL Ltda., mediante memorial de 21 de enero de 2013 conforme se evidencia en el acta de recepción de documentación cursante de fs. 865 a 872 del mismo Anexo.

El 25 de marzo de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal de SERPETBOL Ltda., con la R.D. N° 17-00035-13 de 21 de marzo de 2013, que estableció la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 400.573 UFV, equivalente a Bs 169.599.-, por el IVA de los periodos fiscales de enero a marzo 2010, monto que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago, además de las multas por incumplimiento de deberes formales contenidas en las referidas actas de contravenciones tributarias, conforme consta de fs. 1620 a 1638 del Anexo 11 de antecedentes administrativos.

El 28 de octubre de 2013, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1943/2013 de fs. 236 a 250 del Anexo 2, que anuló la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0627/2013 de 19 de julio con el fin que la ARIT Santa Cruz emita nueva resolución de recurso de alzada en la que se pronuncie fundadamente sobre las pruebas presentadas por el sujeto pasivo. En ese sentido, el 17 de febrero de 2014, la ARIT Santa Cruz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0087/2014 de fs. 329 vta., del Anexo 2, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00035-13 de 21 de marzo, dejando sin efecto el tributo omitido por 16.552,82 UFV, equivalente a Bs 25.466,24 a su vez mantiene firme y subsistente el tributo omitido por 76.658,19 UFV, equivalente a Bs 117.920,76 y las multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por 4.950 UFV, conforme prevé el art. 212-a) de la L. Nº 3092 (Título V del Código Tributrio Boliviano).

Contra dicha resolución, el representante legal de SERPETBOL Ltda., interpuso recurso jerárquico cursante de fs. 432 a 442 del Anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0907/2014 de 23 de junio de fs. 501 a 549 vta., del mencionado Anexo y de fs. 54 a 102 vta., del expediente, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA Nº 0087/2013 de 17 de febrero; en consecuencia, se modifica la deuda tributaria determinada en la R.D. Nº 17-00035-13 de 21 de marzo de 2013, de 220.153 UFV a 117.065 UFV, importe que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales de enero a marzo 2010, la misma que deberá ser actualizada y liquidada a la fecha definitiva de pago de acuerdo al art. 47 del Cód. Trib. Boliviano; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-I-a) del citado Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Gerencia de GRACO SCZ del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

3. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 186 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: a) Determinar si el contribuyente SERPETBOL Ltda., cumplió con los requisitos de validez establecidos por Ley, para beneficiarse con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró en las facturas Nos. 61, 1028, 1057, 62, 339, 560, 1083, 1088, 1095, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1128, 1129 y 1133 conforme a la documentación presentada que respaldan a tales facturas; y si se encontraban debidamente dosificadas las mismas; b) Establecer si la presentación de prueba de descargo fue en instancia de alzada y no en la etapa administrativa (de determinación) e incumplimiento el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; y c) Determinar si la decisión establecida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0907/2014 de 23 de junio respecto a la eliminación de las multas por incumplimiento de deberes formales fue correcta.

V.- Análisis de la problemática planteada.

V.1. Facturas observadas por falta de requisitos de validez.

Respecto al objeto de la litis, sobre la falta de los requisitos establecidos para que el contribuyente SERPETBOL Ltda., se beneficie con el crédito fiscal; cabe señalar que, la administración tributaria en su acción señaló que el reparo y observación establecidos sobre las facturas Nos. 61, 1028, 1057, 62, 339, 560, 1083, 1088, 1095, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1128, 1129 y 1133, presentadas por el sujeto pasivo mencionado, se efectuó en estricta aplicación de los arts. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº10-0016-07, 4 y 8 de la L. Nº 843 porque el sujeto pasivo no presentó documentación contable financiera o medios probatorios de pago que demuestren al SIN la procedencia y cuantía del crédito fiscal consignado en las notas fiscales observadas, constituyendo la contravención tributaria de omisión de pago prevista en el art. 160-3 del Cód. Trib. Boliviano y resultan erróneos los argumentos de la AGIT al validar las notas fiscales emitidas por Franklin Almanza Salvatierra, Virginia Gómez Romano, Jaime Arnéz Meneces y Lubrillantas.

Por su parte, la AGIT, confirmó la resolución de alzada que revocó parcialmente el acto administrativo de la entidad demandante en cuanto a las mencionadas facturas y por consiguiente, aprobó las notas fiscales por considerarlas totalmente válidas para acceder al derecho del crédito fiscal IVA, correspondiendo entonces ingresar al análisis pertinente de las citadas notas fiscales, a fin de conceder razón al demandante o en su defecto negársela si de este análisis resulta que quién posee razón en sus fundamentos es la autoridad demandada.

Al fin señalado, en primer término debe tenerse presente los requisitos con los que debe cumplir una nota fiscal para ser sujeta de crédito, siendo el art. 8-a) de la L. Nº 843 que con meridiana claridad establece: “Sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras, 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”.

Así también el art. 8 en su primer párrafo del D.S. Nº 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamentario de la L. Nº 843 sobre el mismo tema prevé: "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 sentido, en complementación con lo anteriormente señalado, para que el eventual contribuyente se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones que declaró, debe cumplir con tres de los requisitos establecidos en los arts. 4, y 8 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. Nº 21530, que son: 1) La transacción debe estar respaldada con la factura original, 2) Que la factura se encuentre vinculada con la actividad gravada, y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, requisito observado por el SIN, por lo cual, es el que resulta relevante al presente caso y debiendo circunscribirse el análisis solamente respecto a este tercer requisito.

Asimismo, el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, establece para la validez de las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes y posterior beneficio con crédito fiscal, que cumplan con ciertos requisitos: 1) Sea el original del documento, y 2) Haber sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignando el Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto emisor, el número de factura y el número de autorización.

Bajo la normativa legal descrita precedentemente, los antecedentes administrativos desarrollados en el Punto III del presente fallo, se advierte que de la verificación de los documentos de descargo presentados por el contribuyente, las facturas Nos. 61 y 62 de fs. 1557 y 1562 del Anexo 11 de antecedentes administrativos, fueron emitidas por "Servicios de Transporte Rosario" de Virginia Gómez Romano el 15 de enero y 12 de febrero (ambas del 2010); respectivamente, las cuales detallan cómo concepto de las mismas: "Servicio de Alquiler de un micro 1446-YZS por el mes de diciembre/09, mes completo 1000 $us" y "Alquiler de micro placa 1346 PPD de fecha 01-01-2010 – 18-01-2010, código 369" (sic); respectivamente, por la suma de Bs 7.070.-, la primera factura y la segunda por la suma de Bs 4124.-, equivalentes a $us. 750.-, y $us. 583,31 al tipo de cambio a 7,07 el dólar a la fecha de la emisión de las facturas mencionadas a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., y debidamente respaldadas tales facturas con: el Comprobante de Egreso E-10100412 cursante de fs. 1555 del Anexo 11; Recibo de Tesorería E-10100412 de fs. 1556 del mismo Anexo; reporte de equipos alquilados por parte de SERPETBOL Ltda., de fs. 1558-1559 y 1563-1564 del Anexo 11; Cheque Nº 0017051-4 de fs. 1567 del Banco de Crédito, en el que indica que se pague a la orden de Virginia Gómez Romano y como emisor del mismo el contribuyente SERPETBOL Ltda.; y el Estado de Cuenta corriente noviembre 2010 emitido por el Banco de Crédito de fs. 1568 del mencionado Anexo, perteneciente al contribuyente citado, en el que se aprecia la emisión del cheque Nº 00017051.

De la misma forma, la factura Nº 560 de fs. 1300 del Anexo 10 de antecedentes administrativos, fue emitida por "Servicio de Transporte Arnez" de Jaime Arnez Meneces a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., por concepto de "Alquiler de microbús placa 1276 HEX correspondiente al mes de enero 2010, proyecto camino y planchada" (sic), por la suma de Bs 7.517,74, equivalente a $us. 1.063,33 con tipo de cambio a 7,07 el dólar, a la fecha de emisión de la factura a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., la cual se encuentra debidamente respaldada con: recibo de tesorería E-12030104 de fs. 1299 del Anexo 10, en el

que establece el pago a Servicios de Transporte Arnez/Jaime Arnez Meneces por concepto de cancelación de la factura Nº 560 a la cuenta bancaria 701-5005800-2-63 del Banco de Crédito; Comprobante de Egreso E-120030104 cursante de fs. 1298 del Anexo 10, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar a "Servicios de Transporte Arnez", perteneciente a Jaime Arnez Meneces por $us. 1.078,59; liquidación de equipos alquilados de fs. 1301 del Anexo 10, que indica como propietario a Jaime Arnez Meneces y el alquiler de un microbús de 21 pasajeros, como detalle "proyecto camino y planchada" para el transporte de personal propio de SERPETBOL Ltda.; orden de facturación-alquiler de equipos de fs. 1302 y orden de servicio-alquiler de equipos de fs. 1303 ambos del Anexo 10, en las que se aprecian que el proveedor es "Servicio de Transporte Arnez" y que se alquiló un micro con placa 1276-HEX con capacidad para 21 personas, en favor de SERPETBOL Ltda., por el monto de $us. 1.063,33 correspondiente a la factura Nº 560; Cheque Nº 0019059-5 de fs. 1304 del Banco de Crédito, en el que indica que se pague a la orden de Jaime Arnez Meneces y como emisor del mismo el contribuyente SERPETBOL Ltda.; Estado de Cuenta Corriente abril 2012 emitido por el Banco de Crédito de fs. 1305 del citado Anexo, perteneciente al contribuyente citado, en el que se aprecia la emisión del cheque Nº 00019059.

En cuanto a la factura Nº 339 de fs. 467 del Anexo 6 de antecedentes administrativos, emitida por "Empresa de Servicio Almanza" de Franklin Almanza Salvatierra a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., por concepto de "alquiler de excavadora CAT 320c abr/09" (sic), por la suma de Bs 48.783.-, equivalente a $us. 6.900.-, con tipo de cambio a 7,07 el dólar, a la fecha de emisión de la factura a favor de SERPETBOL Ltda., la cual se encuentra debidamente respaldada con: Comprobante de Egreso E-10090098 cursante de fs. 468 del Anexo 6, en el que se registra el asiento contable correspondiente al pago de la cuenta por pagar a la Empresa de Servicios Almanza, perteneciente a Franklin Almanza Salvatierra, por concepto de servicio de alquiler de una excavadora por $us. 6.900.-; recibo de tesorería E-10090098 de fs. 469 del mismo Anexo, en el que se establece el pago a Empresa de Servicios Almanza/Franklin Almanza Salvatierra por concepto de cancelación de la factura Nº 339; orden de pago de fs. 470 del referido anexo, estableciendo el monto de $us. 6.900.-, a cancelar a nombre de Franklin Almanza Salvatierra y por la citada factura; orden de facturación alquiler de equipo de fs. 471 y orden de servicio-alquiler de equipo de fs. 472 ambos del Anexo 6, en las que se establece que el proveedor es "Empresa de Servicio Almanza" y que se alquiló una excavadora con placa 320-C, marca Caterpillar en favor de SERPETBOL Ltda., por el monto de $us. 9.000.-, correspondiente a la factura Nº 339; cheque Nº 0016830-2 del Banco de Crédito cursante de fs. 473 del Anexo 6, en el que indica que se pague a la orden de Franklin Almanza Salvatierra el monto de $us. 6.900.-, y como emisor de dicho cheque el contribuyente SERPETBOL Ltda.

Respecto a las facturas Nos. 1028, 1057, 1083, 1088, 1095, 1120, 1121, 1122, 1123, 1124, 1125, 1126, 1128, 1129 y 1133, cursantes a fs. 1329, 1336, 1343, 1346, 1353, 1360, 1363, 1366, 1369, 1376, 1379, 1386, 1389, 1392 y 1395; respectivamente, todas del Anexo 10 de antecedentes administrativos, fueron emitidas por "Lubrillantas" en Santa Cruz entre de los periodos de febrero y marzo 2010, en las que se advierte que: dicha empresa está encargada de distribuir lubricantes y llantas; pertenece a Claudia Inés Porras Suárez y detallan como concepto de las mismas la "venta de llantas con sus características propias" por cada venta que se hizo; los montos por el pago de las mismas en moneda boliviana a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., y debidamente respaldadas tales facturas con: órdenes de compra, ingresos a almacén, comprobantes de egreso, recibos de tesorería,

cheques, extractos de cuentas corrientes y estados de cuentas por febrero y marzo emitidos por los Bancos Ganadero y Crédito cursantes de fs. 1330 a 1335, 1337 a 1342, 1344-1345, 1347 a 1352, 1354 a 1359, 1361-1362, 1364-1365, 1367-1368, 1370 a 1375, 1377-1378, 1380 a 1385, 1387-1388, 1390-1391, 1393-1394, 1396 a 1401 del Anexo 10 de antecedentes administrativos; por lo que, del análisis de los descargos señalados se evidencia que existe un respaldo correcto de las operaciones transaccionales efectuadas por el contribuyente SERPETBOL Ltda., de la misma forma, se deben considerar como válidos tales documentos para desvirtuar las observaciones del SIN porque demostraron fehacientemente los pagos por las compras de llantas efectuadas y asimismo, se debe reconocer que evidentemente hubo la operación transaccional con su proveedor "Lubrillantas" (distribuidor de lubricantes y llantas); por consiguiente, se advierte que el contribuyente SERPETBOL Ltda., dio estricto cumplimiento a la solicitud de documentación mediante la Orden de Verificación Nº 0012OVI08435 de 14 de mayo de 2012 cursante de fs. 2 a 5 del Anexo 4.

De lo expuesto, se evidencia que los documentos de descargo descritos ut supra cumplen con los arts. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano y 40 del Cód. Com., porque presentó documentación contable fehaciente que respaldaba sus actividades, también cumplió con los requisitos exigidos en los arts. 8-a) de la L. Nº 843 y 8 del D.S. Nº 21530, específicamente en lo referente al tercer requisito, referido a que la transacción se haya realizado efectivamente; es decir, se cumplió con acreditar la transacción realizada entre SERPETBOL Ltda. (contribuyente) y "servicios de transporte Rosario, servicio de transporte Arnez, empresa de servicio Almanza y Lubrillantas" (proveedores), por consiguiente no resulta cierto lo afirmado por la entidad demandante, puesto que las transacciones se encuentran debidamente respaldadas con la documentación de descargo ampliamente detallada líneas arriba porque el contribuyente presentó la documentación contable suficiente y necesaria, que demuestra la transacción comercial y el pago efectuado con la "cuenta caja moneda extranjera" y como lo certifican los proveedores: "Servicios de transporte Rosario, servicio de transporte Arnez, empresa de servicio Almanza y Lubrillantas" en cuanto a la cancelación y la emisión de las notas fiscales y los recibos emitidos con las firmas respectivas tanto de los proveedores citados como del contribuyente, conforme la documentación de descargo de fs. 467 a 473, 1300 a 1305, 1329 a 1401 y 1557 a 1568 de los Anexos 6, 10 y 11 de antecedentes administrativos, por tanto, se considera que esta documentación refleja las actividades en las que se anota y registra todo ingreso y todo gasto, siendo los medios de pago emergentes de las facturas analizadas suficientes para acreditar que efectivamente se realizaron las transacciones, por lo que se concluye que corresponde el crédito fiscal del IVA de los periodos fiscales de enero, febrero y marzo 2010 a favor del contribuyente SERPETBOL Ltda., porque dio cumplimiento a los arts. 8-a) de la L. Nº 843 y 8 del D.S. Nº 21530 y efectivamente realizó los pagos por los servicios de alquiler de microbuses y excavadora, como también por las compras de llantas respectivas y detalladas en las facturas descritas correspondiente a los meses de febrero y marzo, por lo que no correspondía la depuración de la administración tributaria, privando al contribuyente del derecho al crédito fiscal en relación a las notas fiscales examinadas, actuando de manera correcta la autoridad demandada respecto a ese reclamo.

En cuanto a la falta de dosificación de las facturas descritas; es preciso señalar que, el contribuyente SERPETBOL en calidad de receptor de las facturas citadas no es responsable del comportamiento tributario del emisor o proveedor de las mismas (Servicios de Transporte Rosario, Servicio de Transporte Arnez, Empresa de Servicio Almanza y

Lubrillantas), el SIN conforme sus facultades establecidas en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano debió actuar contra el proveedor y no como erradamente hizo, contra el contribuyente, ya que afectó el crédito fiscal de las facturas sujetas a observación cuando no correspondía porque como ya se tiene expresado, SERPETBOL Ltda., dio estricto cumplimiento a los requisitos establecidos en los arts. 8.a) de la L. Nº 843 y 8 del D.S. Nº 21530 para beneficiarse del crédito fiscal del IVA correspondiente a los periodos de enero, febrero y marzo 2010, como acertadamente se estableció en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica) en cuanto a las mencionadas facturas, por lo que no existe trasgresión alguna por parte de la autoridad demandada respecto a este punto.

En atención a lo referido, la administración tributaria basa su demanda también en la falta de dosificación de las facturas por parte del proveedor incumpliendo lo previsto con el art. 41-I-2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, situación que es atribuible a quien emite las notas fiscales, puesto que SERPETBOL Ltda., no puede quedar afectado por la negligencia de los proveedores, porque al recibir las facturas sólo puede verificar que la mismas contengan sus datos correctos o bien que exponga el NIT del emisor, el número de factura y número de autorización y la fecha de emisión, viéndose impedido de verificar que otros aspectos, como la dosificación o información pre impresa de la factura corresponda con los registros idóneos que le permita realizar esta verificación.

En así que conforme a lo advertido en la instancia de alzada y jerárquica, si bien las facturas se encuentran fuera del rango de dosificación, en aplicación al principio de verdad material de acuerdo a lo establecido en el art. 4-d) de la L. N° 2341, en concordancia con el art. 200 de la L. Nº 3092, considerando la realidad de los hechos en la demostración de la existencia real de una venta, con lo cual se perfecciona el hecho imponible y por la que se generó el crédito fiscal; se demostró la transacción efectuada a través de las notas fiscales emitidas, además de los cheques, depósitos bancarios, comprobantes de gastos, extractos bancarios, estados de cuenta u otros medios de pago y la documentación contable y financiera que la respaldan; señalando además que las facturas observadas no fueron emitidas por el contribuyente -SERPETBOL Ltda.- sino por quienes concedieron a favor de éste las prestaciones solicitadas- Virginia Gómez Romano, Jaime Arnéz Meneces, Franklin Almanza Salvatierra y Claudia Inés Porras Suárez-, en consecuencia, las obligaciones tributarias, constituye responsabilidad exclusiva del emisor, contra quien la administración deberá proceder conforme corresponda, por ello no puede privársele del derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que son de competencia de terceros y no del sujeto pasivo, pues obrar de manera contraria, transgrede el principio de buena fe contenido en el art. 69 de la L. N° 2492; correspondiendo en consecuencia confirmar el beneficio del crédito fiscal de las facturas analizadas, otorgado por la ARIT y ratificado por la AGIT.

VI.2. Presentación de prueba de descargo incumpliendo el art. 48 del Cód. Trib. Boliviano.

Respecto al reclamo sobre la presentación de prueba en alzada y no así en la etapa administrativa (de determinación), por lo que debió cumplir con el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; cabe señalar que, de una revisión del acta de entrega de documentos de fs. 24 a 25 del Anexo 4 y Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00800/2012 de 7 de diciembre de fs. 853 a 563 del Anexo 8, se evidencia que el contribuyente SERPETBOL presentó declaraciones juradas formularios 200, libro de compras, facturas y comprobantes de pago en 7 carpetas. Posteriormente, presentó como descargos a la vista de cargo citada, 4

archivadores de palanca con facturas originales, comprobantes de gasto, extractos bancarios y otros; y 2 archivadores de palanca con fotocopias de facturas, comprobantes de gasto, extractos bancarios y otros, conforme consta en el acta de recepción de documentación de fs. 872 del Anexo 8 y en la R.D. N° 17-00035-13 específicamente de fs. 1621 del Anexo 11, en los cuales la administración tributaria tuvo conocimiento de tal documentación e incluso reconoció dicha presentación conforme a las fojas citadas, ahora si bien en instancia de alzada el contribuyente produjo y ratificó pruebas; empero, resulta necesario hacer notar que, la prueba que presentó en instancia de alzada eran de otros proveedores (AGROBOLIVIA y YPFB) y respecto a otras facturas, las cuales no fueron motivo de reclamo en la presente demanda, por lo que no amerita mayor consideración; en ese sentido, y respecto a las facturas que si fueron reclamadas en el caso de autos; resulta pertinente indicar que, el contribuyente solamente se ratificó sobre la prueba que presentó oportunamente en el proceso de determinación (ver fs. 872 del Anexo 8 y 1621 del Anexo 11) como ya se tiene expresado, por lo que se advierte que no requerían cumplir con el requisito establecido en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano como erradamente manifiesta la entidad demandante, puesto que ya se encontraban en antecedentes administrativos y eran de conocimiento pleno de la administración tributaria, conforme a los actos administrativos descritos.

VI.3. Eliminación de las multas por incumplimiento de deberes formales.

Por último, respecto a la determinación establecida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 0907/2014 de 23 de junio, en lo referente a la eliminación de las multas por incumplimiento de deberes formales; cabe señalar que, el art. 148-I del Cód. Trib. Boliviano, dispone: “Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos.”; de lo que se tiene que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones, debe, con carácter previo, estar tipificada por la norma, esto, en resguardo del principio de seguridad jurídica y por constituirse como límite a la potestad sancionadora de la administración tributaria.

Asimismo, los arts. 160-5 y 162-I del Cód. Trib. Boliviano, califican como contravención el incumplimiento a deberes formales, estableciendo 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 irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV’s) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV’s).(…)”; ratificando la exigencia de la tipificación previa de las conductas que se consideran deberes formales y cuyo incumplimiento genera una sanción.

En el caso de autos, la administración tributaria realizó la verificación de registros en los Libros de Compras-IVA del contribuyente, correspondientes a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de la gestión 2010, encontrándose vigentes en esta gestión las siguientes disposiciones: 1) La Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, que en su art. 47 establece: “(Libro de Compras IVA) I. Se establece un libro de registro denominado “Libro de Compras IVA”, en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidas en el período a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a

tasa cero.", detallando además un formato con los datos que debe contener el Libro de Compras-IVA; y 2) La Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, que en el num. 4.2 de su anexo consolidado, establece el deber formal de: "Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA a través del módulo Da Vinci – libros de compras y venta en los plazos, medios y formas establecidas en normas específicas (por período fiscal)", sancionando su incumplimiento con UFV's 200 para personas naturales y UFV's 500 para personas jurídicas.

En este contexto, se advierte que el SIN mediante las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56047, 56049 y 56051, sancionó al contribuyente con una multa de UFV's 150 por período, por el envío de los Libros de Compra IVA con errores, en los períodos fiscales de enero, febrero y marzo 2010; sin embargo, en tales periodos fiscales no se encontraba vigente la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11, que fue el respaldo normativo del SIN de manera errónea, porque la que se encontraba vigente es la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, misma que en su Anexo A) no establece una sanción por el envío de información del Libro De Compras IVA con errores, por lo que no se encuentra tipificado como una obligación o un deber formal en la normativa expuesta precedentemente, pues ninguna de estas disposiciones exige de forma expresa y específica que la información deba ser registrada sin errores, no encontrándose tipificado este deber formal, de forma previa a su supuesto incumplimiento; es decir, en la gestión 2010.

Asimismo, respecto a las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56046, 56048 y 56050, que fueron emitidas por el erróneo registro en el Libro de Compras IVA de los periodos enero, febrero y marzo 2010; cabe señalar que, el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 establece que en el Libro de compras IVA se debe registrar de manera cronológica las facturas que respalden el crédito fiscal del periodo a declarar y señala el formato mínimo que se debe cumplir; por consiguiente, esta disposición legal no determina que un error en el registro del número de autorización de la factura en cuestión sea un incumplimiento a los deberes formales, por lo cual, dicho error advertido por la administración tributaria no se encuentra tipificado expresamente en el art. 47 de la citada Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, constituyéndose la tipicidad, como se expresó anteriormente, en un elemento esencial en la contravención tributaria, ya que en resguardo al Principio de Legalidad, la conducta contraventora y su sanción, necesariamente, deberán encontrarse descritas en la norma vigente, por lo que en este caso el contribuyente no puede ser pasible de sanción alguna, pues no adecuó su conducta a ningún presupuesto normativo que conlleve una sanción como acertadamente lo determinó la AGIT.

Por lo expuesto, se concluye que la tipificación de la contravención debe ser clara y precisa, de ninguna manera general o ambigua y no se puede aplicar interpretaciones extensivas que vayan en desmedro del contribuyente, esto, en resguardo a sus derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, previstos en los arts. 115 y 119 de la C.P.E., en consecuencia, para que estas conductas sean consideradas un deber formal debió precisarse así en la normativa citada anticipadamente a los hechos del contribuyente, lo que no sucede en el caso de autos, pues le genera una multa al contribuyente, implicando una la sanción arbitraria por el incumplimiento de un deber que no era exigible al momento de realizar los registros, pues no se encontraba tipificado, siendo correcto el razonamiento de la AGIT.

Efectuada la fundamentación precedente para resolver los puntos de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justica afirmar que no encontró en la

Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0907/2014 de 23 de junio agravio alguno, porque la administración tributaria durante el proceso de determinación realizó una mala valoración de la prueba de descargo descrita y mala interpretación de la normativa tributaria en relación a las facturas analizadas.

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° 0907/2014, 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 cual no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0907/2014 de 23 de junio, 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 contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 103 a 108, interpuesta por Boris Walter López Ramos, representante legal de GRACO SCZ del SIN; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0907/2014 de 23 de junio emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

9

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 85, interpuesta por Boris Walter López Ramos representando a la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz (GRACO) que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la respuesta de fs. 91 a 94; el memorial de tercero interesado de fs. 137 a 140; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 115 a 117 vta., y 121-122, respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de Hecho.

La demanda afirma que la AGIT a través de la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, al revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, modificando la deuda tributaria determinada en la R.D. Nº 17-00036-13 de 21 de marzo, reduciendo la deuda tributaria del contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos Limitada (SERPETBOL LTDA), actuó de manera errónea por dar valor a notas fiscales presentadas en etapa recursiva mas no en etapa determinativa, arguyendo que el contribuyente no demostró con medios fehacientes dentro del proceso administrativo, que la transacción efectuada con las facturas observadas haya sido realmente materializada, así como la administración tributaria no tuvo acceso a información que corrobore la realización efectiva de esas transacciones.

Por otro lado sobre las actas por contravenciones tributarias realizadas que fueron dejadas sin efecto por la AGIT, la demanda alega que no se obró en el orden de la normativa inherente, que es el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 (sobre el libro de compras IVA), num. 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, (incumplimiento a deberes formales en llenado de libro de compras IVA); art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 (formato del libro de compras y ventas IVA - Da Vinci LVC); y, num. 4.2.1 del parág. II del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 que modifica a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (multa por incumplimiento de deberes formales).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante promueve proceso contencioso administrativo planteando:

I.2.1. Bajo el título de “sobre los conceptos de depuración revocados por la autoridad de impugnación tributaria, que no son aceptados por la administración tributaria” (sic) señala que la resolución contendida al confirmar lo resuelto por el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014, que a su turno revocó las observaciones que la administración tributaria había realizado sobre las notas fiscales Nos. 563, 569 y 571, no tuvo presente el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que exige los aspectos básicos para la validez de facturas o notas fiscales, como tampoco los requisitos exigidos por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843.

Manifiesta que las observaciones efectuadas a las facturas realizadas en fase determinativa, fueron revocadas sin fundamento ni sustento legal, vulnerando la seguridad jurídica, el principio de probidad y el respeto de los derechos; asimismo, hace recuerdo que una factura no tienen validez por sí mismas para el cómputo del crédito fiscal, sino cunado cumple con los requisitos de validez y autenticidad dispuesto por las leyes y los reglamentos específicos; es decir, se demuestre que la operación que originó su emisión haya sido consumada, que el proveedor sea efectivamente el consignado en ella; y que éste haya recibido el pago por la transacción. Por tanto si las facturas no cuentan con medios fehacientes de pago suficientes, no se puede validar la supuesta transacción.

Conforme los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, para que un contribuyente sea beneficiado con el crédito fiscal resultante de las transacciones que declara, las notas fiscales o facturas deben estar respaldadas con el documento original; que la compra se halle vinculada a la actividad gravada; y, que la transacción se haya realizado efectivamente, es decir que el proveedor consignado sea quien haya recibido el pago. Razón que obligaba como deber del contribuyente demostrar que las facturas observadas estaban autorizadas y poseían los elementos de validez establecidos en norma.

En este mismo ámbito, reclama la demanda, que el contribuyente presentó documentación en etapa recursiva y no así en etapa determinativa, siendo que su aceptación vulnera todo tipo de procedimientos tributarios, pues el contribuyente omitió presentar documentación de descargo cuando la administración tributaria se los exigió, sin que tampoco haya protestado presentarla antes de la emisión de la resolución determinativa, tal cual lo disponen los arts. 81 del Cód. Trib. Boliviano; 70 y 76 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano; y, el art. 2 del D.S. N° 27874.

I.2.2. La demanda manifiesta que las actas por contravenciones tributarias por multas por incumplimiento de deberes formales, emergen del proceso de la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente dentro del proceso de determinación de los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; evidenciándose que la existencia de registros de notas fiscales con error en el número de factura, en el número de autorización, en el Libro de compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.

Transcribiendo el contenido del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07; el num. 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07; el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07; y el num. 4.2.1 del parág. II del art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 que modifica a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, manifiesta que a pesar de lo alegado por el contribuyente en sentido de no haber tenido conocimiento de las facturas observadas, sin considerar de haberse referido a ellas en la vista de cargo, la AGIT no ha realizó un análisis de los actos administrativos generados por la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

La entidad demandante solicita que previo trámite de ley se declare probada la demanda contencioso administrativa revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014, confirmando de ese modo la R.D. N° 17-00036-13 de 21 de marzo.

II.- Contestación a la demanda.

La AGIT respondió negativamente a la demanda en los siguientes términos:

II.1. La administración tributaria observó un error en la impresión del número de autorización 70001001260229, cuando, según el reporte GAUSS el número de autorización el correcto era 7001001260229, aspecto que no puede ser atribuible al contribuyente SERPETBOL Ltda.

Manifiesta que en la etapa administrativa el contribuyente presentó los comprobantes de egreso que contabilizan las transacciones contenidas en las facturas Nos. 563, 569 y 571 por el servicio de transporte, apropiando su pago a la cuenta del Banco de Crédito M/E CTA 5800-2-63, evidenciándose que esas facturas fueron canceladas a través de los cheques Nos. 17818-6 y 17061-3, emitidos a nombre de Jaime Arnez Meneces y entregados según los recibos de Tesorería, desvirtuándose de tal manera la observación al crédito fiscal IVA, toda vez que el sujeto pasivo respaldó sus transacciones conforme dispone el art. 70-4 y5 de la L. N° 2492 Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA de las facturas Nos. 563, 569 y 571, por un importe total de Bs 5.336.

Con la finalidad de respaldar los fundamentos de la resolución impugnada, el demandado citó línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de doctrina Tributaria SIDOT V.3., los que transcribió para su análisis y consideración, asimismo, cito como jurisprudencia la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, referido al Principio de la Verdad Material, transcribiéndola íntegramente la parte de su ratio.

Concluye señalando que la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, 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 contenidos en la Resolución impugnada, afirmando que no existe agravio ni lesión de derecho vulnerados a la parte demandante.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

II.3. En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

Presentadas la réplica de fs. 115 a 117 vta., mediante la cual la administración tributaria reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica de fs. 121-122, en la que la AGIT reitera el argumento de errores en la numeración de la autorización de las facturas no pueden ser atribuibles al beneficiario del crédito fiscal, más cuando, sobre ese particular ya se inició proceso Sumario Contravencional por incumplimiento a deberes formales.

III.- Del tercero interesado.

Por escrito de fs. 137 a 140, Juan Mario Ríos Galindo se apersonó en representación de SERPETBOL Ltda., quien como tercero interesado señaló:

III.1. La administración tributaria, mal podría requerir la modificación de importes de la resolución de recurso jerárquico, pues a través del PIET 1149/2014 de 6 de octubre ya manifestó su ejecutoria; más cuando, SERPETBOL Ltda., solicitó formalmente acogerse a un plan de pagos sobre el importe contenido en la Resolución AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio.

Precisa que la pretensión de la administración tributaria se centra en aseverar que las operaciones observadas no cumpliesen con lo dispuesto por los arts. 70-4) y 5) y 81 del Cód. Trib., normativa que si bien alude a obligaciones para el contribuyente no es menos evidente que se tratasen de índole formal, y no, como la administración tributaria propone, requisitos de validez para el crédito fiscal.

Prosigue en sentido que SERPETBOL Ltda., en los momentos procesales pertinentes presentó ante la administración tributaria las pruebas conducentes a demostrar la materialización de las facturas observadas.

Sobre las actas por contravención tributaria (6: por errores de registro de datos en el libro de compras IVA y la declaración del software LCV Da Vinci), manifiesta que en el recurso jerárquico fueron impugnadas por no haber sido notificadas de forma individual; además, de no precisarse la transacción o nota fiscal que motivó la imposición de la sanción, justificando de esa manera la decisión tomada.

III.2. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda con costas.

IV.- Antecedentes administrativos relativos a la demanda.

IV.1. La administración tributaria cumpliendo la Orden de Verificación N° 0012OVI08436, procedió a la verificación de obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL Ltda., a objeto de comprobar el cumplimiento a las disposiciones relativas al IVA, con referencia a las facturas de compras detalladas en el F-7520, declaradas por el sujeto pasivo en abril, mayo y junio de 2010.

En esa consecuencia la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la R.D. N° 17-00036-13 de 21 de marzo, en la que resolvió determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente SERPETBOL Ltda., por un monto total de 105.924 UFV equivalentes a Bs 192.731.-, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales correspondientes al IVA por los periodos antes descritos.

IV.2. Contra esa resolución el contribuyente opuso recurso de alzada, ante ese hecho por Auto de 17 de mayo de 2013 la autoridad de alzada sujetó un plazo probatorio común a las partes de 20 días, computables a partir de la legal notificación.

Por escrito de 17 de septiembre de 2013, el sujeto pasivo presentó en calidad de pruebas de reciente obtención los Libros Diarios y Mayor correspondientes a los periodos de las facturas observadas, manifestando que anteriormente no fueron presentados en virtud a que no fueron requeridos por la administración tributaria por lo que dicha omisión no fue por causa propia sino atribuible a la administración tributaria, solicitando presentarlas bajo

juramento de reciente obtención; materializado el 16 de diciembre de 2013, según reportan los antecedentes administrativos.

Concluido el procedimiento recursivo de la alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz pronuncio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, por la cual revocó parcialmente la R.D. N° 17-00036-13 de 21 de marzo, dejando sin efecto el tributo omitido por 3.290 UFV equivalentes a Bs 40.942.12; asimismo, mantener firme y subsistente el Tributo Omitido por 40.942.12 UFV equivalentes a Bs 63.099.25, y las multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por 4.950 UFV, disponiendo que la administración tributaria re liquide la deuda tributaria a la fecha de pago

IV.3. Más adelante GRACO Santa Cruz promovió recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, determinando: revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, dictada por la ARIT Santa Cruz, dentro del recurso de alzada, interpuesto por Servicios Petroleros Bolivianos Limitada SERPETBOL Ltda., contra la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, modificando la deuda tributaria determinada en la R.D. N° 17-00036-13 de 21 de marzo de 2013, de 105.924 UFV equivalentes a Bs 192.731.-, a 95.527 UFV equivalentes a Bs 173.813.-, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales abril, mayo y junio de 2010; la misma que deberá ser actualizada y liquidada a la fecha definitiva de pago según dispone el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano.

V.- 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:

Si los medios fehacientes de pago, presentados como prueba de reciente obtención en alzada, cumplen con los criterios establecidos en los arts. 81, 76 y 70 de la L. N° 2492 del Código Tributario Boliviano, para su admisión y valoración.

Si las facturas Nos. 563, 569 y 571, observadas por incorrecta dosificación son válidas para el computo del crédito fiscal.

Si las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56191, 56192, 56193, 56194, 56195 y 56196, fueron consignadas y puestas a conocimiento del contribuyente, en la vista de cargo y la resolución determinativa.

VI.- Análisis de los problemas jurídicos planteados.

VI.1. En torno a la primera problemática; si los medios fehacientes de pago, presentados como prueba de reciente obtención en alzada, cumplen con los criterios establecidos en los arts. 81, 76 y 70 de la L. N° 2492 del Código Tributario Boliviano, para su

admisión y valoración, la entidad demandante sobre las observaciones dejadas sin efecto por la AGIT en relación a las facturas Nos. 563, 569 y 571, que a más de cumplir con los requisitos establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, para que un contribuyente sea beneficiado con crédito fiscal, dice que la oportunidad para una eventual presentación de descargos y documentación que dote de validez a ese crédito fiscal debió ser presentada por el contribuyente SERPETBOL Ltda., en fase determinativa y no en fase de impugnación, como lo regulan los arts. 81 del Cód. Trib. Boliviano y 2 del D.S. N° 27874; más cuando, por imposición de los arts. 76 y 70 de la L. N°2492 Código Tributario Boliviano, es el sujeto pasivo quien tiene la obligación de la carga de la prueba como el de respaldar y demostrar la validez de las operaciones gravadas.

Ahora bien, para fines de una más fluida argumentación, se considera necesario exponer los entendimientos que sobre aquella problemática este tribunal tiene sentados. Así la Sentencia N° 617/2013 de 5 de marzo, sobre las normas que rigen la interposición de la prueba, su admisión y apreciación en los procedimientos de impugnación de los actos administrativos tributarios, indicó:

El art. 200 del Cód. Trib., determina que: "Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341 de 23 de abril a los siguientes…", de tal forma que en la impugnación de los actos administrativos tributarios, rigen los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los señalados en el art. 200 del Cód. Trib., en consecuencia, en materia de interposición de la prueba, su admisión y apreciación son aplicables los principios de verdad material y de jerarquía normativa, resaltando que en virtud a la aplicación del principio de jerarquía normativa, es aplicable el derecho a la defensa que implica el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba. Asimismo, entre los principios que señala el art. 200 del Cód. Trib., que rigen también los recursos administrativos tributarios, se encuentra el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que establece que: "La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos…", aspecto que deben ser considerado por la autoridad administrativa en la tramitación y resolución de recursos administrativos tributarios.

Luego la citada sentencia, adentrándose en el análisis de la actividad procesal probatoria, incide en señalar que:

"…el art. 81 del Cód. Trib., fija que se deben rechazar las pruebas que habiendo sido requeridas en la etapa de fiscalización, no fueron presentadas y las presentadas fuera del plazo probatorio, estableciendo la salvedad, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que, tal omisión, no se debía a causales propias.

(…)

En conclusión, si bien el art. 81 del Cód. Trib., limita la interposición de la prueba, este debe ser aplicado en relación con los principios de verdad material, jerarquía normativa y de oficialidad o impulsión de oficio, sobre todo el principio defensa contenido en el principio de jerarquía normativa".

La orientación que este tribunal adoptó en su jurisprudencia sobre la norma y los actos desarrollados para la producción de prueba en materia tributaria, no deben ser comprendidos como en un fin en sí mismos, sino como la vía expedita para materializar -en sede administrativa- principios y derechos reconocidos en el texto Constitucional, como es el

caso del ejercicio del derecho a la defensa y el principio de verdad material en lo que a procedimientos (jurisdiccionales o administrativos) comprende. Esta conclusión es vista en la Sentencia N° 016/2014 de 27 de marzo, que sobre una problemática similar a la que motiva autos, dejó sentado:

"La legislación nacional con el objetivo de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 (LPA), aplicable en mérito del art. 74 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano), ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando el procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el art. 81 del mismo cuerpo de Ley, 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 que habiendo sido requeridas por la administración tributaria, en proceso no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; en ese entendido, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Tal cual se tiene glosado, las actuaciones procesales desarrolladas por la autoridad administrativa no deben abstraerse de un entendimiento sistémico de la legislación nacional, pues como se tiene apuntado párrafos atrás el ejercicio del derecho a la defensa debe encontrar satisfacción en su amplitud y en garantizar al administrado la fluidez necesaria para poder ejercerlo, en este caso en la producción y apreciación de prueba, sin que ello signifique de modo alguno que este ejercicio no se encuentre regulado por norma específica.

En autos se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, sobre las facturas Nos. 563, 569 y 571, se pronunció en sentido de que el sujeto pasivo había respaldado la efectiva realización de las correspondientes transacciones en el orden del art. 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, por cuanto se verificó el medio de pago de cheques Nos. 17818-6 y 17061-3, emitidos a nombre del proveedor Jaime Arnez Meneces.

Por otra parte, la entidad demandante reclama que en sentido contrario a lo resuelto por la AGIT, el sujeto pasivo no demostró por medios fehacientes que la transacción de las facturas Nos. 563, 569 y 571, se haya realizado efectivamente, a pesar, sostiene la administración tributaria, de las obligaciones legales contenidas en los num. 4) y 5) del art. 70 en el Cód. Trib. Boliviano.

Sobre lo anterior debe tenerse presente la línea de entendimiento existente en el país sobre los requisitos de validez para que un contribuyente se beneficie con el Crédito Fiscal IVA, producto de las transacciones que declara ante la administración tributaria, (STG-RJ/0064/2005 y AGIT-RJ0007/2011 de parte de la Autoridad Jerárquica Tributaria y Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo de 2014 por parte del Tribunal Supremo de Justicia, entre otras) establece 3 presupuestos esenciales y concurrentes que debe cumplir el sujeto pasivo o tercero responsable para ser beneficiario con el crédito fiscal IVA, a saber, la existencia de la factura original, que la compra se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, que la transacción comercial hubiese sido efectivamente realizada.

En el caso en análisis, se encuentra desacuerdo en el tercer requisito antes descrito, pues la administración tributaria manifiesta que no tuvo acceso a la información y documentación suficiente la efectiva realización de las transacciones, aspecto por el que corresponde expresar que art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, taxativamente establece que se deben rechazar las pruebas ofrecidas fuera de plazo, y únicamente cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención.

En éste caso, SERPETBOL Ltda., por escrito de 17 de septiembre de 2013 presentó en instancia de alzada los Libros Diario y Mayor correspondientes a los periodos de las facturas observadas, pretensión que se cristalizó en acta de juramento de prueba de reciente obtención de 16 de diciembre de 2013, corriente de fs. 257 de antecedentes administrativos, cumpliendo de tal cuenta lo previsto en el último párrafo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Sobre este particular la S.C. N° 1642/2010-R de 15 de octubre, sobre principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, señala:

"…que el sujeto pasivo, en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la resolución determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento de reciente obtención; en tal sentido, una interpretación contraria, atentaría el contenido literal de la segunda parte del art. 81 del Cód. Trib., en este contexto, se evidencia además que esta interpretación es aquella que está acorde con la Constitución a la luz de un debido proceso. Lo expresado anteriormente implica…que el sujeto pasivo está facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 de la L. Nº 2492, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la resolución determinativa, no fue por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida"

VI.2. Con referencia al segundo punto de la controversia, si las facturas Nos. 563, 569 y 571, observadas por incorrecta dosificación son válidas para el cómputo del crédito fiscal; la postura de la administración tributaria sobre el incumplimiento del art. 41-II-b) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, requisitos de validez en torno a la debida dosificación de parte de la administración tributaria, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, advirtió que el cumplimiento de la obligación contenida en esta normativa le corresponde al emisor no pudiendo ser atribuibles al beneficiario, más cuando, se trata de aspectos técnicos como lo son errores de impresión, como sucedió en autos, más cuando se tuvo demostrado el inicio de proceso sumario contravencional por tal hecho.

La autoridad jerárquica determinó que más allá de las observaciones realizadas por la administración tributaria sobre el error en el número de autorización de las facturas Nos. 563, 569 y 571 (70001001260229 presentadas por el sujeto pasivo y 7001001260229 según el reporte del sistema GAUSS) el resultado de la valoración de las documentación puesta en el proceso respaldó las transacciones presentadas por el sujeto pasivo.

En consideración de este tribunal, la responsabilidad por obligaciones tributarias concernientes a los sujetos pasivos del crédito fiscal, es independiente de la responsabilidad de los sujetos pasivos obligados a declarar el débito fiscal IVA, pues ambas obligaciones tributarias se mantienen de forma paralela. En el orden del art. 3 de la L. N° 843, ambas

relaciones, si bien mantienen interdependencia, se vinculan frente a la administración tributaria, simplemente a partir de una relación tributaria en la emisión de las notas fiscales por el desplazamiento de un bien o servicio.

En conclusión la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio que revocó en parte la Resolución de Recurso de Alzada ARIT SCZ/RA 0075/2014 de 17 de febrero, se enmarcan a la legislación y normativa de manera correcta y en concordancia con los preceptos constitucionales que orientan la aplicación de la ley ya sea en sede jurisdiccional o administrativa, conforme se tiene expuesto precedentemente.

IV.3. Finalmente sobre el tercer punto de controversia, si las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56191, 56192, 56193, 56194, 56195 y 56196, fueron consignadas y puestas a conocimiento del contribuyente, en la vista de cargo y la resolución determinativa; el demandante plantea que las multas por incumplimiento de deberes formales fueron impuestas al contribuyente por medio de actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, a partir del cual se evidenció la existencia de errores de números de factura, errores en el registro de numeración en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.

En ese marco la entidad demandante manifiesta que los errores contenidos en las antes señaladas actas se circunscriben a lo previsto en norma tributaria, tal el caso del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que establece el Libro de Compras IVA y determina la información, orden y requisitos para su llenado; el num. 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, referida a los pará metros para la imposición de multas por incumplimiento a deberes formales relacionados con los registros contables y obligatorios; finalmente el num. 4.2.1 del parág. II en el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 que modifica a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, sobre dosimetría de imposición de multas para los supuestos de incumplimiento de deberes formales en la presentación del Libro de Compras y Ventas IVA.

Prosigue en sentido que la autoridad jerárquica dejó sin efecto las actas labradas por el incumplimiento de deberes formales, sin haber tomado en cuenta que la vista de cargo refirió cada una de las facturas que contenía el error y por las cuales esas actas fueron emitidas; así como, mencionar de manera específica cuales son los errores o causal de contravención a deberes formales, el nivel de la multa. Aspectos que según propone el demandante no fueron tomados en cuenta por la AGIT, ente que no habría realizado análisis sobre los actos emitidos por GRACO Santa Cruz.

En el Apartado IV.3.6., de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, en un subconjunto de once puntos razona sobre la imposición de multas por incumplimiento de deberes formales que fueran impuestas al contribuyente a través de las Actas por Contravenciones Tributaria Nos. 56191, 56192, 56193, 56194, 56195 y 56196, concluyendo:

Las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56191, 56193 y 56195, la administración tributaria realizó una aplicación retroactiva de la norma en la tipificación de la conducta, basándose en el num. 4.2.1 del parág. II en el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, norma tributaria que no se encontraba en vigencia para los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2010.

En cuanto a las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56192, 56194 y 56196, por las que la administración tributaria sanciona un erróneo registro en el Libro de Compras

IVA, en relación a los números de autorización de las facturas declaradas en el LCV IVA, tipificando la conducta en el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, norma que en consideración de la AGIT no tipifica que un error en el registro del número de autorización de la factura sea pasible a la imposición de una sanción.

Dicho ello, en consideración de este tribunal, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014, al dejar sin efecto las actas por contravenciones tributarias realizó una debida y coherente aplicación de la norma, por cuanto si bien la potestad sancionadora de la administración en general está sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias, no obstante de que ambas son distintas materias están regidos por los principios comunes rectores de todo el derecho sancionador. Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Así lo ha reconocido este tribunal en la Sentencia Nº 159/12 de 6 de junio de 2012 cuando señaló

"…en el ejercicio del ius puniendi la sanción especial en función a un deber tributario, 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".

Estos principios se encuentran recogidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, que en su 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.

El principio de legalidad, conforme lo establece el art. 72 de Ley de Procedimiento Administrativo, se resume en el hecho de que las sanciones sólo pueden ser impuestas cuando éstas hayan sido previstas en norma expresa. El Principio de Tipicidad exige una descripción clara, concreta y exhaustiva de la conducta y la determinación de la sanción a imponer, en ese contexto el art. 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo señala que son infracciones administrativas las acciones u omisiones expresamente definidas en las leyes y disposiciones reglamentarias y sólo pueden imponerse aquellas sanciones administrativas expresamente establecidas en las leyes y disposiciones reglamentarias.

Dicho lo anterior este tribunal considera que las razones por las cuales la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014, se ajusta y no contraviene el ordenamiento jurídico, pues en mérito al Principio de Legalidad previsto en el num. 6, parág. I, del art. 6 de la L. Nº 2492 Cód. Trib. Boliviano, advierte que la sanción impuesta por la administración tributaria, no se ajustó a derecho; puesto que, la conducta del contribuyente no se encontraba prevista con una sanción en el ordenamiento jurídico vigente, y por otro lado la norma vigente a momento de comisión del hecho sancionado no preveía una sanción para la conducta determinada por la administración tributaria, no pudiendo en ningún caso, como lo refirió la Resolución de Recurso Jerárquico N° 908/2014, aplicarse una norma, mucho menos de índole punitivo, con carácter retroactivo.

VI.4. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 80 a 85, interpuesta por Boris Walter López Ramos representando a la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0908/2014 de 23 de junio, 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. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

10

Societe Des Produits NESTLE S.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 9 a 16 vta., subsanada de fs. 42 y vta.; 66; y, 87, impugnando la Resolución Administrativa Nº DGE/CANC/J-099/2014 de 19 de marzo, emitida por el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI); el decreto de admisión de fs. 88, la contestación a la demanda de fs. 172 a 176, la réplica de fs. 180 a 188 vta., el decreto de "Autos para sentencia" de fs. 255, la Interpretación Prejudicial N° 470-IP-2016 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, los antecedentes procesales; y,

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante refiere, que el 6 de mayo de 2013 fue notificado con la acción de cancelación por no uso interpuesta por la firma GLORIA S.A., en contra del Registro de la marca GLORIA S.A., (Etiqueta), clase internacional 29 con registro número 62521-C; al que respondieron negativamente el 2 de julio de 2013, adjuntando documentación que demuestra el uso efectivo de la marca GLORIA (etiqueta) en Bolivia consistentes en: Declaraciones de importación del producto Leche Evaporada correspondientes a la gestión 2011; facturas correspondientes al 2009 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a la empresa Industrias de Aceite S.A., por la venta del producto leche evaporada; facturas correspondientes a la gestión 2010 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a diferentes empresas del número 239 al 545 por la venta de Leche Evaporada; facturas correspondientes a la gestión 2011 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a diferentes empresas del número 358 al 2374 por la venta del producto Leche Evaporada, que corresponde a la marca Gloria; facturas correspondientes al 2012 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a diferentes empresas del número 4225 al 10235 por la venta de productos leche evaporada que corresponde a la marca Gloria (etiqueta); y, facturas correspondientes a la gestión 2013 emitidas por Nestlé Bolivia S.A. a diferentes empresas del número 9333 al 16575 por la venta del producto leche evaporada correspondiente a la marca Gloria (etiqueta). Hace notar, que la marca GLORIA (etiqueta) fue registrada a nombre de Societe Des Produits NESTLE S.A. a nivel mundial, por ser la empresa propietaria y que manufactura dichos productos a nivel mundial hasta la actualidad, incluyendo los tres años anteriores a la fecha que se interpuso la demanda de cancelación objeto de la acción, comercializa los productos en Bolivia la empresa NESTLE Bolivia S.A. como empresa económicamente relacionada a Societe Des

Produits NESTLE S.A., por ser licenciataria de las marcas registradas a nombre de ésta última en Bolivia y adicionalmente ser ambas partes del mismo grupo empresarial.

La empresa demandante señala, que el 20 de agosto de 2013 adjuntó fotocopias legalizadas de las correspondientes notarías de fe pública de los testimonios por los cuales demostró el vínculo comercial que existe entre Societe Des Produits NESTLE S.A. y NESTLE Bolivia S.R.L., y que éste último es licenciatario de la firma de la empresa demandante para utilizar y comercializar la marca GLORIA (etiqueta) en la clase internacional 29 en Bolivia.

Manifiesta, que el 12 de septiembre de 2013 fue notificado con la R.A. N° 405/2013 mediante el cual el SENAPI acepta la acción de cancelación interpuesta por GLORIA S.A. y ordena la cancelación del Registro 62521-C de la marca del ahora demandante GLORIA (Etiqueta), resolución que se basa en el supuesto hecho de que no se habría presentado documentación alguna que corrobore la relación existente entre Societe Des Produits NESTLE S.A. y NESTLE Bolivia S.A., por lo que el 26 de septiembre de 2013 presentó al SENAPI el correspondiente recurso de revocatoria, alegando que; respecto a la inexistencia de documentación que corrobore la relación existente entre Societe Des Produits NESTLE S.A. y NESTLE Bolivia S.A., debido a que la documentación como la prueba correspondiente al periodo comprendido entre el 12 de abril de 2010 y 12 de abril de 2013 no sería válida porque fuera emitida por NESTLE Bolivia S.A. puesto que no había adjuntado prueba que acredite la relación comercial entre ambas firmas. Al respecto, afirma, que la autoridad de primera instancia no "cuestionó las pruebas que demuestran el uso de la marca, sino solamente cuestionó el vínculo comercial que existe entre Societe Des Produits NESTLE S.A. y NESTLE Bolivia S.A."; por lo que hizo notar, que el 20 de agosto de 2013, un día después de la emisión de la resolución de primera instancia, se adjuntó al trámite, documentación consistente en los Testimonios Nos. 41/92, 418/99 y 182/2003, debidamente legalizadas que cursa en el expediente, haciendo ver que dicha documentación sí fue presentada, solamente que un día después de que el expediente entrara a despacho para la emisión de la resolución correspondiente.

Por otro lado, hace notar que dentro de la respuesta a la acción de cancelación presentó la documentación listada en originales, sustentándola en el principio establecido en el art. 4-d) de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, referido a la verdad material, por lo que solicitó que se analice el contenido de la documentación presentada el 20 de agosto de 2013, conforme lo previsto en el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

Refiere, que el 29 de octubre de 2013 el SENAPI emitió la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 308/2013 de 24 de octubre, rechazando el recurso de revocatoria interpuesta por Societe Desproduits NESTLE S.A. y confirma en todas sus partes la R.A. Nº 405/2013, reiterando los mismos argumentos sin observación alguna a la cuestión en discusión; razón por la que, interpuso el recurso jerárquico el 12 de noviembre de 2013 haciendo énfasis una vez más en las pruebas aportadas y el principio de verdad material, reclamado una vez más que la cuestión de discusión es la demostración del uso efectivo de la marca GLORIA (Etiqueta) en Bolivia durante los últimos tres años antes de la fecha de la interposición de la acción de cancelación; sin embargo, la resolución declaro cancelada la marca por no haberse demostrado en tiempo oportuno el vínculo comercial que existe entre Societe Des Produits NESTLE S.A. y NESTLE Bolivia S.A., sin considerar que todas las pruebas que demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA (Etiqueta) fueron efectivamente aportadas dentro del plazo de sesenta días a partir de la fecha de notificación estableciendo

como licenciatario a NESTLE Bolivia S.A., notificado el 16 de junio de 2014 con la Resolución jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Contradicción. Manifiesta, que la resolución actualmente impugnada incurrió en varias contradicciones, siendo que dentro de otra demanda de cancelación interpuesta por GLORIA S.A. signada bajo el número 64667-C a la cual se adjuntaron copias de toda la prueba documental adjunta a la demanda de cancelación en cuestión, el SENAPI emitió R.A. N° 014/2014 en el que se estableció que mediante los medios probatorios presentados se demostró el vínculo comercial entre la firma titular del Registro Societe Des Produits NESTLE S.A. y la firma emisora de las facturas de comercialización del producto leche evaporada GLORIA NESTLE, NESTLE Bolivia S.A. en la que se incorpora en la etiqueta el diseño (cabeza de vaca con flor roja en fondo blanco y azul), por consiguiente se probó el uso signo registrado; por lo que se determinó que no se cumplió con el presupuesto determinado en el art. 165 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) para la cancelación de la marca. En consecuencia, el SENAPI canceló parcialmente el registro de la marca mencionada por el no uso de los demás productos protegidos en la clase internacional 29, excepto el producto: Leche evaporada ya que de las pruebas aportadas por el uso de la marca GLORIA y la comercialización del producto leche evaporada fueron demostradas oportuna y efectivamente, la misma limitando los productos protegidos y quedando vigente el registro únicamente para producto: leche evaporada; por lo que se puede evidenciar la inminente contradicción relativa a las pruebas presentadas, las cuales como resuelve el SENAPI en la R.A. N° 014/2013 demuestran el uso de la marca GLORIA. Sin embargo, aun así el SANAPI canceló el Registro 62521-C y mantiene la vigencia del Registro 64667, lo cual es totalmente contradictorio.

Hechos y aspectos legales de consideración.- Expresa, que puntualmente la discusión radica sobre el uso de la marca GLORIA en Bolivia; por lo que señala que este uso es corroborada por lo dispuesto en el art. 166 de la Decisión 486, al establecer que se entenderá que una marca se encuentra en uso cuando los productos o servicios que ella distingue, fueron puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado bajo esa marca en la cantidad y del modo que normalmente corresponde, teniendo en cuenta la naturaleza del producto o servicios y las modalidades bajo las cuales se efectúa su comercialización o prestación en el mercado.

Indica que la misma norma señala, que la carga de la prueba corresponde al titular del registro, quien deberá acreditar el uso de la marca en el mercado de acuerdo a los criterios establecidos el art. 167, señalando que el uso de la marca podrá demostrarse mediante facturas comerciales, documentos contables o certificaciones de auditoria que demuestran la regularidad y la cantidad de la comercialización de las mercancías identificadas con la marca, entre otros.

Con relación a la resolución recurrida, señala que ésta establece que se deberá acreditar el uso de la marca materia de cancelación en el periodo de los tres años consecutivos precedentes a la fecha de interposición de la acción de cancelación; es decir, se debe probar que la marca ha sido utilizada efectivamente en el plazo señalado, esta afirmación basta para confirmar que el punto a ser analizado en este proceso es exclusivamente, el uso de la marca objeto de cancelación.

De lo señalado, afirma que de manera contraria a lo que señala la empresa GLORIA (etiqueta) en Bolivia, fueron debidamente presentadas y además se estableció de acuerdo al art. 165, que el licenciatario es NESTLE Bolivia S.A., por lo que la autoridad ha resuelto anteriores casos en base a ése análisis, el uso efectivo de la marca por el periodo señalado; en consecuencia, señala que lo que debe demostrarse es el uso de la marca y en este caso la resolución recurrida es completamente contradictoria a la Decisión 486 y por tanto la autoridad que emitió la misma incurrió en grave falla, tal como se mencionó en reiteradas ocasiones debió valorar las pruebas que demuestren el Uso efectivo de la marca; sin embargo, la resolución declaró cancelada la marca porque las pruebas presentadas no contienen la marca GLORIA (Etiqueta), pero sin contar el producto leche evaporada. Asimismo, señala que el producto leche evaporada de los demandantes se comercializa en Bolivia bajo la marca GLORIA y por tanto las pruebas documentales adjuntadas al presente proceso de cancelación demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA durante los últimos 3 años anteriores a la fecha de la interposición de la misma.

Verdad material.- Refiere que la C.P.E., ha incorporado como principio procesal, en su art. 180-I, el de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la norma Constitucional.

Añadió que conforme a la Interpretación Prejudicial 15-IP-99, “No establece la normativa andina cual sea el procedimiento para presentación y verificación de la prueba de uso de la marca, por lo cual se entiende que debe estar regido por la legislación interna de cada país, sin que competa a este tribunal juzgar la legalidad o ilegalidad del procedimiento utilizado frente a las normas internas” (sic); por ello, adjuntó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: i) que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca; ii) que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los países Miembros de la Comunidad Andina; y, iii) que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los tres años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

En cuanto al autenticidad de los documentos presentados y ante la afirmación de que no se ha producido ningún mecanismo que valide los documentos como originales y que carecían de valor por no estar legalizados por la autoridad correspondiente, es preciso tener en cuenta el art. 252 del Cód. Pdto. Civ., debido a que los documentos aportados por el titular de la marca habrán de tenerse como auténticos en la medida en que al haberlos aportado como propios y emanados de ello surge la certeza de quien fue el que los elaboró (Interpretación prejudicial 230-IP-2005); es decir, que la sola aportación de las pruebas es demostración de la existencia de las mismas y de lo que se quiere probar con ellas; en consecuencia, la prueba no solo es verdadera y legítima, sino que además cumple con los requisitos de legalización por la entidad que la emitió; es decir, NESTLE Bolivia S.A. a través de su departamento contable y adicionalmente cuenta con la verificación de autenticidad de un notario de fe pública, quien dio fe de su veracidad, cotejándolos con los originales puestos en su conocimiento. De esta forma, señala que en primera instancia toda la prueba relativa a la comercialización del producto bajo la marca GLORIA (Etiqueta) registrada a nombre de Societe Desproduits NESTLE S.A. y comercializada por NESTLE Bolivia S.A. fue aceptada por la autoridad. Negar el uso de la marca en nuestro país iría; además, en contra del interés general ya que negar o rechazar la prueba de uso como fin principal dentro del proceso de

cancelación y rechazarla, además se constituiría en ignorar el principio de verdad material e iría en detrimento del público en general como consumidor.

I.3. Petitorio.

Solicita, se declare probada la demanda en todas sus partes, en consecuencia se deje sin efecto la Resolución Administrativa DGE/CANC/J-099/2014 emitida el 19 de marzo por el SENAPI, imponiéndose en definitiva la vigencia del Registro 62521-C correspondiente a la marca GLORIA (Etiqueta) para proteger productos dentro de la clase internacional 29 de la clasificación Internacional de Niza específicamente: leche evaporada y a nombre de Societe Des Produits NESTLE S.A.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, se apersona Jhilda Gabriela Murillo Zarate, en su condición de Directora General Ejecutiva y Representante Legal del SENAPI, señalando que:

II.1. La demanda presentada, lejos de fundamentar algún supuesto de mala interpretación o aplicación de la ley, dentro del proceso de cancelación desarrollado ante la instancia administrativa a su cargo, como parte de la naturaleza del proceso de puro derecho cual constituye el proceso contencioso administrativo, que los argumentos de la demandante versan sobre una falta de valoración de la prueba por aspectos simplemente formales, que la resolución impugnada se ajusta a derecho y expone de forma detallada la valoración de cada uno de los medios probatorios aportados al proceso, como sigue:

Valoración de la prueba aportada; se debe mencionar algunos de los principios que se tiene en cuenta a fin de la correcta valoración de la prueba aportada dentro del proceso de cancelación:

Del Principio de Verdad Material y el Principio de Uso Real y Efectivo.

c) Principio de sometimiento pleno a la ley: La administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

d) Principio de verdad material: La administración púbica investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil.

En esta base la autoridad jerárquica dice:

Siendo que el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina es de observancia obligatoria para los países miembros, conforme establece el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, concordante con el principio precitado y de forma especial, dentro del proceso de cancelación de marcas, la jurisprudencia y doctrina han reconocido el principio de uso efectivo; que se refleja de forma detallada en la Resolución N° 159 de 26 de noviembre de 1998 emitida por la Secretaria General de la Comunidad Andina:

Que siendo ello así, el régimen común de propiedad industrial de la Comunidad Andina no prevé la cancelación de una marca si ésta viene siendo utilizada de manera efectiva en el mercado. En ese sentido, el hecho de no inscribir un contrato de licencia de marca en el registro respectivo no desvirtúa la constatación fáctica del uso de esa marca en el mercado;

Que al respecto debe distinguirse entre las consecuencias que acarrearía la falta de inscripción de un contrato de licencia de marca en el registro respectivo, de su aplicabilidad a

relaciones jurídicas distintas de la validez misma de dicho contrato, pues, de ser así, se estaría atribuyendo a éste efectos jurídicos distintos de los exigidos para la vigencia de una marca;

Que las sanciones por la falta de inscripción de un contrato de licencia de marca no pueden hacerse extensivas a los supuestos de cancelación del registro de marca. En tal sentido, téngase presente que la inscripción del contrato no necesariamente acredita que una marca venga siendo efectivamente usada en el mercado, y que la Decisión 344 no prevé una sanción expresa a la falta de inscripción de los contratos de licencia, razón por la cual tal sanción no puede presumirse;

Que aun cuando el Derecho sancione la falta de inscripción de ciertos actos jurídicos en casos específicos, ello no puede contradecir la vigencia de una regla general como es la contenida en el art. 110 de la Decisión 344, que establece que "se entenderá que una marca se encuentra en uso cuando los productos o servicios que ella distingue han sido puestos en el comercio o se encuentran disponibles en el mercado bajo esa marca"; es decir, la protección conferida a la marca por el ordenamiento jurídico requiere únicamente que la misma se encuentre presente en los flujos comerciales, sin necesidad de acudir a otros elementos para la calificación de tal uso.

Que, corresponde mencionar que sobre el uso de la marca el tribunal andino ha referido por ejemplo en la interpretación judicial 132-IP-2009, lo siguiente:

Ahora bien, para evitar que prospere la situación -que la marca sea cancelada por no uso- el titular de la marca está en la obligación de usarla y debe probar que ha hecho uso de ella. La prueba del uso de la marca, básicamente, está ceñida estrictamente a este concepto de aprovechamiento y explotación, pues es evidente que si ha ejercido acciones que indican que ha empleado la marca tendrá las pruebas relacionadas a diferentes actividades realizadas bajo la marca, como por ejemplo la referente a publicidad, ventas, etc., por lo que, en consecuencia de ello, la defensa judicial de una marca no es prueba del uso de la misma.

La carga de la prueba en el trámite de cancelación de la marca por no uso corresponde al titular del registro y no al solicitante, de conformidad con lo dispuesto en el art. 167 de la Decisión 486. El mismo artículo enuncia algunos de los medios de prueba para demostrar el uso de la marca.

El uso de la marca podrá demostrarse mediante facturas comerciales, documentos contables o certificaciones de auditoría que demuestren la regularidad y la cantidad de la comercialización de las mercancías identificadas con la marca, entre otros.

Que expuestos los parámetros generales referidos a la prueba dentro de un proceso de cancelación corresponde analizar la misma, de la forma siguiente:

Que siendo el fundamento de la autoridad inferior, la falta de vínculo entre la firma que figura en la prueba presentada y la titular de la marca, corresponde reconocer que dentro de la causa, la parte demandada presentó prueba de respaldo mediante memorial de 20 de agosto de 2013, que debió ser analizada por la autoridad inferior, dentro de la resolución de revocatoria; al tratarse de prueba accesoria a la inserta ya en primera instancia.

Así de la prueba cursante de fs. 379 a 392, de una copia legalizada de Testimonio N° 41/92 se evidencia la Constitución de una Sociedad Mercantil de Responsabilidad Limitada girada a la razón social de NESTLÉ Bolivia S.R.L.

Que de la documentación de fs. 393 a 406, de una copia legalizada de Testimonio N° 418/99 de 29 de noviembre de 1999, evidencia la celebración de un Contrato General de Licencia celebrado mediante el cual, la firma Societes Des Produits NESTLE S.A. (titular del registro) y la firma NESTLE S.A., autorizan y otorgan licencia de uso de las marcas en territorio nacional a Nestlé Bolivia S.R.L. (empresa que figura en le prueba presentada), entendiendo dicho documento como marcas, a todas aquellas registradas o no; por lo que al tratarse de una cuerdo entre particulares, se demuestra el vínculo y autorización entre ambos para el uso de la marca GLORIA de titularidad de Societes Des Produits NESTLE S.A.

Que mediante la prueba aportada de fs. 407 a 424, de una copia legalizada de Testimonio N° 182/03 de 1 de octubre de 2003, de la transformación de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (SRL) y consiguiente aumento de capital, se evidencia la transformación de la sociedad bajo la denominación Nestlé Bolivia S.A., evidenciando el vínculo como empresa autorizada en Bolivia. Por lo que corresponde ingresar a análisis en detalle de la prueba presentada dentro de la presente causa.

Que de la prueba aportada mediante copias de Declaración de importación de Aduana de Registro, de julio, septiembre, noviembre, diciembre, de 2011, enero, febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, de 2012, en la figura NESTLE Perú S.A., como proveedor y NESTLE Bolivia S.A., como importador, con acta de autenticación; se tiene que la misma es prueba inconducente, toda vez que no identifica la marca objeto de la presente causa de cancelación máxime cuando identifica únicamente la marca NESTLE para leche evaporada, consiguientemente no aporta elementos de convicción sobre actos de comercio con la marca demandada.

Que de todas las copias de facturas adjuntas en primera instancia cursante entre fs. 45 a 358, bajo el detalle ya realizado, se tiene que la misma no identifica la marca objeto de la presente cancelación, sino que refiere a marcas diferentes como Nido, Nestlé, Nescafé y otros comercializadas por Nestlé Bolivia S.A., entre los cuales no figura la marca Gloria, consiguientemente trata de prueba inconducente dentro de la presente causa y no aporta elementos de convicción sobre actos de comercio con la marca demandada.

Que la única excepción, dentro del grupo de copias de facturas presentadas, se observa en la copia de factura cursante de fs. 250 con N° 8128 de 17 de abril de 2012, el que figura la marca NESTLÉ GLORIA para leche evaporada, en un detalle distinto a Nestlé leche evaporada, sin embargo la presentación de una sola factura donde figura la marca objeto de la presente demanda es insuficiente y no aporta elementos de convicción del uso real y efectivo por un solo acto de comercio, ya que la demostración de un solo acto de comercio no demuestra el uso real y efectivo de la marca en el mercado en la forma que exige la norma andina.

Que de la copias de órdenes de compra aportada en un número de 35, y bajo el detalle ya descrito, corresponde mencionar que dichos documentos no evidencian actos efectivos de comercio, sino simples intenciones de transacción que tampoco cuentan con el reconocimiento de firmas y rúbricas para determinar la fecha cierta de los mismos, por lo que trata de prueba inadmisible para formar convicción sobre los hechos allí referidos.

Que sin perjuicio de lo anterior, corresponde también aclarar que aún en calidad de indicios de oferta de productos con la marca GLORIA, los mismos tampoco pueden considerarse suficientes toda vez que dentro de las copias con autenticación de notario, en las que figura la marca demanda de cancelación, el acto más antiguo data de 21 de

Diciembre de 2011, es decir cubriendo a penas un indicio de dos años anteriores al inicio de la demanda de cancelación, siendo insuficiente aún para cumplir con la prerrogativa del art. 165 de la Decisión 486, que determina la demostración del uso de 3 años anteriores conforme a la demanda incoada.

Que de la prueba aportada en grado de revocatoria, referida a notas de pedido de etiquetas, corresponde mencionar que las mismas, no poseen fecha cierta, y no pueden refrendar actos de comercio conforme normativa vigente.

Que sin perjuicio de lo expuesto, el elemento de compra de etiquetas de la marca GLORIA se consolida con las copias de facturas de fs. 437, 441, 444, que cursan también en el expediente N° 64667-C, que refieren la compra de etiquetas con la marca GLORIA desde 17 de abril de 2012, indicio que tampoco aporta elementos de convicción suficientes, toda vez que en primer lugar no es prueba plena de actos efectivos de comercio, y en segundo lugar, como aspecto más importante, no cubre el tiempo requerido por el art. 165 de la Decisión 486, de los 3 años anteriores al planteamiento de la acción de cancelación.

Que de la copia de Brief resumido de campaña en el que figura la marca Leche Evaporada Gloria Nestlé que tiene como fecha 16 de julio de 2012, corresponde mencionar que la misma no constituye documento con fecha cierta, y únicamente aporta un indicio de publicidad, que tampoco evidencia actos efectivos de comercio, ni cubre el elemento temporal requerido por la normativa andina.

Que de la copia de imágenes y afiches publicitarios cursantes de fs. 457 a 490 de imágenes de productos GLORIA en anaqueles de venta y afiches publicitarios, cursantes dentro del expediente N° 159936; y la lata de leche evaporada GLORIA, se debe mencionar que la misma no demuestra ningún acto efectivo de comercio, por no poseer fecha cierta, y no aportar elementos de convicción sobre el uso efectivo de la marca dentro del periodo temporal establecido en el art. 165 de la Decisión 486.

Que sobre las copias simples de un texto que tiene como título Imagen y posicionamiento de las marcas leche evaporada en Bolivia, no poseen fecha cierta, por lo que no forma convicción sobre actos efectivos de comercio, para el análisis temporal requerido por la norma andina, ni representan datos oficiales reconocidos por autoridad pública, por lo que es prueba inconducente dentro de la presente causa.

Conclusiones de la valoración de la prueba aportada por la parte demandada.

Que dentro de la valoración detallada de la prueba aportada, en cuanto a todo lo pertinente, se tiene que la parte demandada, no aportó prueba idónea que evidencia actos de comercio con la marca GLORIA a la demanda de cancelación durante el período de los tres años anteriores a la interposición de la demanda, es decir desde 12 de abril de 2010 a 12 de abril de 2013, siendo insuficientes las copias de documentos privados que no cubren la demostración de actos de comercio dentro de los tres años ya referidos, conforme establece el art. 165 de la Decisión 486.

Que por lo referido, se evidencia que la parte demandada no portó prueba suficiente ni conducente que demuestre actos de comercio de la marca GLORIA con Registro N° 62521-C, sobre los productos leche evaporada, durante los 3 años precedentes a la interposición de la demanda de cancelación; por lo que corresponde confirmar la decisión de la autoridad inferior que evidenció la procedencia de la cancelación presentada por no haber demostrado el uso real y efectivo durante los tres años precedentes al haberse configurado el presupuesto de hecho descrito en el art. 165 de la Decisión 486 de la CAN" (sic).

Refiere, que de todo lo expuesto, se tiene que la instancia administrativa efectuó la valoración pertinente de toda la prueba, en cumplimiento de la normativa andina y administrativa nacional.

Bajo el acápite “Sobre la contradicción referida por la parte demandante”; refiere que el argumento de la parte demandante hace una referencia impertinente a un proceso distinto al presente con número 64667-C; que corresponde a un registro de marca distinto, que se tramita de forma separada, cuyo análisis o asimilación al presente excedería la competencia de la autoridad jurisdiccional, puesto que el objeto del presente proceso puede únicamente analizar el proceso de Cancelación del Registro 62521-C de la marca GLORIA; es así, que no existe contradicción alguna, puesto que dentro del proceso 64667-C, se emitió la Resolución Administrativa N° DGE/CANC/J-0298/2014 de 4 de septiembre, que determinó: I. Aceptar el recurso jerárquico interpuesto por Ramiro Moreno Baldivieso en representación legal de la firma GLORIA S.A., en consecuencia, revoca de forma total la Resolución Administrativa DPI/OPO/REV-N° 62/2014 de 17 de marzo, que confirma la Resolución N° 14/2014 de 7 de enero, por lo que dispuso: a) Declarar probada la acción de cancelación planteada por la firma GLORIA S.A., representada por Ramito Moreno Baldivieso, en consecuencia corresponde la cancelación total del registro de marca “Diseño (cabeza de vaca con flor roja en fondo blanco y azul)” a nombre de la firma Societe Des Produits NESTLE S.A., inscrita bajo el registro N° 64667-C de 29 de septiembre de 1997 y renovación N° 69796-A de 20 de agosto de 2007.

Por otra parte asevera, que se debe tomar en cuenta conforme los principios de legalidad, probidad y congruencia que rigen en materia de derecho procesal, que el petitorio del demandante no se sustenta en ninguna norma nacional o comunitaria vigente, ya que al ser la pretensión de la demanda el objeto de la misma, se tiene que la presente demanda contenciosa administrativa carece de fundamento legal, por lo que, considera debe ser rechazada.

Respaldando su posición, manifiesta que se debe tomar en cuenta la interpretación pre-judicial del Tribunal Andino de Naciones del proceso 180-IP-2011 que señalaría respecto a la interpretación prejudicial facultativa y obligatoria, la cual transcribe.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando que en virtud del art. 190 del Cód. Pdto. Civ., se dicte sentencia Rechazando la demanda planteada y se confirme la Resolución Administrativa Jerárquica N° DGE/CANC/J-099/2014 de 19 de marzo, emitida por el SENAPI.

III.- Del tercero interesado.

Por escrito remitido el 9 de marzo de 2016 (fs. 241 a 249 vta.), se apersonó Ramiro Moreno Baldivieso, en representación de la firma GLORIA S.A., respondiendo a la demanda en los siguientes términos:

Que el escrito presentado por la Societé Des Produits Nestlé no puede constituir demanda porque no cumple los requisitos establecidos por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., porque: no designa con exactitud la cosa demandada ni los hechos en los que se funda, no cuestiona los fundamentos de la resolución jerárquica emitida por el SENAPI; no indica cuáles fueron las normas vulneradas por el SENAPI; y, no invoca el derecho porque no cita la base legal o la norma en que ampara su pretensión.

Refiere, que la empresa demandante presentó extemporáneamente su prueba; toda vez, que las mismas apoderadas de Nestlé señalaron que entregaron la prueba el 20 de agosto de 2013, un día después de la emisión de la resolución y en casos similares el SENAPI, ha sentado una línea jurisprudencial clara, rechazando todas las pruebas presentadas extemporáneamente, siendo las Resoluciones Nos. DPI/CANCEL/REV-Nº 144/13 de 25 de junio, 143/2013 de 25 de junio, Resolución DGE/CANC/J-0241-2012 de 31 de agosto; y, Resolución DPI/OP/REV-Nº 211/2013 de 9 de agosto.

Manifiesta que la demanda no señala las normas vulneradas, ya que, en ninguna de sus fojas individualiza qué artículos específicos o normas fueron vulnerados, o qué artículos fueron mal aplicados, limitándose a señalar en su petitorio que se deje sin efecto la resolución sin especificar vía qué acto jurídico.

Afirma, que la Societé Des Produits Nestlé y Nestlé Bolivia S.A., no son la misma persona porque tienen nombres diferentes y una matrícula de comercio distinta, una está constituida en Bolivia y la otra en Suiza, los activos y pasivos son diferentes, sus derechos y obligaciones son diferentes.

Asevera, que la documentación no demostró un vínculo efectivo; no obstante, de que no corresponde la valoración de los documentos presentados por Nestlé por extemporáneos; sin embargo, no son idóneos para demostrar un vínculo efectivo porque los Testimonios Nos. 41/92, 418/99 y 182/2003 no fueron ofrecidos como prueba en el memorial de respuesta. La inspección administrativa fue realizada sobre documentos diferentes a los mencionados. Añade, que con relación a las otras pruebas el contrato de licencia contenido en el Testimonio N° 418/99 no acredita el vínculo directo porque ninguna de las partes era titular de ninguna marca a nombre de NESTEC S.A., la licenciataria es Nestlé Bolivia S.R.L. y no Nestlé Bolivia S.A. El contrato de licencia es de 29 de noviembre de 1999, por tanto Nestlé Suiza y Nestec no pueden extender una licencia a favor de una sociedad que no existía en esa época, pues la constitución de Nestlé Bolivia S.A. es del 1 de octubre de 2003. El contrato de licencia no está registrado en el SENAPI y no era idóneo porque era irregistrable porque no identifica las marcas ni los números de registro, ni menciona la marca GLORIA; consecuentemente, Societe Des Produits Nestle no tiene registrado ningún contrato de licencia sobre la marca Gloria; además, los Testimonios Nos. 41/92, 418/99 y 182/2003 fueron presentados como fotocopias simples y no tienen ningún valor legal, puesto que no cumplen con el art. 1311 del Cód. Civ.

Agrega, la existencia de documentos sin valor legal presentados por Societe Des Produits Nestlé como son: las pólizas de importación porque no están legalizadas por la Agencia Despachante de Aduanas sino por un funcionario de Nestlé, además señalan como proveedor a Nestlé Perú que es tercero absoluto en el proceso; las facturas de 2009 al 2013 no son originales ni están legalizadas por impuestos internos; las órdenes de compra de Hipermaxi y Ketal son solamente fotocopias simples de documentos internos de Nestlé y no hacen ninguna prueba.

Acusa, legalizaciones ilegales por parte de notario; ya que, los notarios no pueden legalizar documentos cuyos originales no existan en sus archivos o registros a su cargo, en cuyo efecto cita los AA.SS. Nos. 88 de 20 de abril de 2011 y 026/2012 de 12 de abril.

Respecto a la inspección administrativa, manifiesta que no puede surtir efectos porque fue solicitada sobre los Testimonios Nos. 41/92, 418/99; y, 182/2003, que ni siquiera

estaban mencionados en el memorial de respuesta, los documentos exhibidos en ocasión de la inspección no eran originales.

Concluye señalando que la parte contraria saltó todas las formalidades del proceso, amparado en el supuesto principio de informalismo que no puede estar por encima del principio de legalidad; que el uso de la marca no fue demostrado dentro de los 60 días hábiles que señala la Decisión 486, ya que, los documentos presentados solo eran fotocopias simples y aunque se le asignen algún valor a tales documentos, no son idóneos para demostrar el uso de la marca Gloria.

III.1. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda, "dejándose subsistente la Resolución DGE/CANC/J097/2014 en todas sus partes".

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 24 de abril de 2013, fue admitida la demanda de cancelación de registro de marca GLORIA (etiqueta), Clase 29 de la clasificación internacional, con Registro Nº 62521-C (fs. 13-c.1 de anexos) planteada por la firma GLORIA S.A. contra la firma Societé Des Produits Nestlé S.A., corriéndosele traslado para que responda en el plazo de 60 días luego de su legal notificación.

Según diligencia de notificación (fs. 14-c.1 de anexos), la empresa ahora demandante, fue notificada el 6 de mayo de 2013 y el 2 de julio de 2013 respondió con memorial que cursa de fs. 359 a 361 vta. C.2 de anexos, de forma negativa, adjuntando prueba detallada original en el otrosí primero.

El 19 de agosto de 2013, se emitió la R.A. N° 405/2013 que declaró probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (etiqueta), Clase Internacional 29, con Registro 62521-C (fs. 377-378 c.2 de anexos) determinado que los medios probatorios no demuestran el vínculo entre las firmas, ni el uso de la marca GLORIA (etiqueta).

Que por memorial presentado el 20 de agosto de 2013 (fs. 425, c.2 de anexos), la empresa ahora demandante acompañó la documental que cursa de fs. 379 a 424 vta. de la misma carpeta, consistente en 3 Testimonios: i) N° 41/92 correspondiente a la escritura pública de constitución de sociedad mercantil de responsabilidad limitada bajo la razón social Nestlé Bolivia SRL (fs. 379 a 392 vta., c.2 de anexos), ii) N° 418/99 de protocolización contrato general de licencia celebrado entre la Societé Des Produits Nestlé S.A., Nestec S.A. y Nestlé Bolivia SRL (fs. 393 a 406 vta., c.2 de anexos); y, iii) N° 182/2003 correspondiente a la escritura pública de constitución de sociedad anónima por acto único de los fundadores con base en la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada y consiguiente aumento de capital por incorporación de nuevo socio, que se celebra en la Sociedad Nestlé Bolivia SRL (fs. 407 a 424 vta., c.2 de anexos).

Planteado recurso de revocatoria, fue rechazado con la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 308/2013 de 24 de octubre, motivando la interposición del recurso jerárquico que fue igualmente rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI

mediante la Resolución Administrativa DGE/CANC/J-099/2014 de 19 de marzo, ahora impugnada.

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.

Concluido el trámite se dictó autos para sentencia, mediante providencia de 19 de abril de 2016, que cursa de fs. 255 de obrados.

Con Resolución N° 108/2015 de 5 de mayo, la Sala Plena de este Tribunal efectuó consulta prejudicial en cumplimiento del art. 32 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia Andina, la cual fue absuelta con la Interpretación Judicial 470-IP-2016 de 20 de octubre de 2016, la cual será aplicada en la resolución de la presente causa.

V.- De la problemática planteado.

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 autoridad administrativa que emitió el acto inicial.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, existió falta de valoración de la prueba presentada, contradicción en la actuación de la autoridad demandada en el caso 64667-C, correspondiente a una acción similar entre las mismas partes, y si valoró la documental presentada con resultados favorables a sus intereses. Asimismo, si cumplió con el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión 486 de la CAN para la cancelación de la marca.

En cuanto a la oportunidad para la presentación de pruebas; si el SENAPI en un fallo del tribunal andino en el proceso 100-IP-2013, expresó que el término par la presentación de pruebas es de sesenta días y que además, se debe demostrar únicamente el uso de la marca.

Si, se respetó el art. 180-I de la C.P.E., que consagra el principio de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la norma Constitucional.

En fondo; si presentó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: a) Que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca.; b) Que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los países Miembros de la Comunidad Andina y, c) Que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los tres años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

Sobre la autenticidad de los documentos presentados; si se amparó en la previsión del art. 252 del Cód. Pdto. Civ., y de la Interpretación Prejudicial 230-IP-2005, y si su prueba

es verdadera y legítima porque cumple con los requisitos de legalización por la entidad que los emitió; es decir, Nestlé Bolivia a través de su Departamento Contable y, final mente si cuenta con la verificación de la autenticidad de un notario de fe pública.

VI.- Análisis de los problemas jurídicos planteados.

Ahora bien, a efectos de pronunciar resolución, previamente corresponde analizar la denuncia relativa la falta de valoración de las pruebas presentadas por la empresa Societé Des Produits Nestlé S.A., ahora demandante.

VI.1. Al respecto, conforme se evidencia de antecedentes, se tiene que a tiempo de responder la demanda de cancelación de registro solicitada por la firma GLORIA S.A., la Societé Des Produits Nestlé S.A., en el otrosí primero de su memorial adjuntó en original la documental conforme a detalle, documental que fue valorada en la R.A. Nº 405/2013 de 19 de agosto, conforme se evidencia del acápite denominado "Valoración de la prueba presentada", donde concluyó que no se había demostrado el vínculo entre las firmas, ni el uso de la marca "GLORIA" (etiqueta) Clase Internacional Nº 29 de la firma Societé Des Produits Nestlé S.A., Registrada bajo el Nº 62521-C de 11 de noviembre de 1996, renovada bajo el Certificado Nº 67891-A de 9 de octubre de 2006.

De lo anterior, consta que el 20 de agosto del mismo año; "un día después de la fecha de emisión de la indicada Resolución", Societé Des Produits Nestlé S.A. presentó más prueba consistente en los Testimonios Nos. 41/92, 418/99; y, 182/2003, que cursan de fs. 379 a 424 vta., c.2 de anexos, también consta, que tanto la resolución citada de 19 de agosto de 2013, como el proveído de 21 de agosto de 2013 con el que se dispuso que debía estarse a lo resuelto, fueron notificados el 12 de septiembre de 2013 (fs. 427 c.2 de anexos).

Al respecto, "la demanda cuestiona la decisión de no valorar las indicadas pruebas", argumento que fue planteado en el recurso de revocatoria; no obstante, fue rechazado por la Dirección de Propiedad Industrial en la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 308/2013 de 24 de octubre, alegando que las pruebas debieron ser presentadas dentro de los 60 días que establece la norma comunitaria, o en su defecto cumplir con lo que establece el parág. III del art. 62 de la L. N° 2341 LPA; añadiendo, que la prueba presentada por la firma Societe Des Produits Nestlé S.A., no se enmarcó en la normativa señalada, por lo que no correspondía su valoración, concluyendo que no corresponde entrar al análisis de los documentos que fueron presentados por Nestlé S.A., al no existir un vínculo con la firma titular de la marca.

Ahora bien, la resolución impugnada en el presente proceso de fs. 667 del c.3 de anexos, sostuvo que: "…siendo el fundamento de la autoridad inferior, la falta de vínculo entre la firma que figura en la prueba presentada y el titular de la marca, corresponde reconocer que dentro de la causa, la parte demandada presentó prueba de respaldo mediante memorial de 20 de agosto de 2013, que debió ser analizada por la autoridad inferior, dentro de la resolución de revocatoria, al tratarse de prueba accesoria a la inserta ya en primera instancia"; no obstante, a continuación alega, que conforme una copia legalizada de Testimonio N° 41/92 evidenció la constitución de una sociedad mercantil de Responsabilidad limitada girada a razón social de Nestlé Bolivia S.R.L.; de la copia legalizada de Testimonio N° 418/99 de 29 de noviembre evidenció la celebración de un contrato general de licencia, mediante el cual, la firma Societes Des Produits Nestlé S.A. y la firma Nestec S.A. autorizan y otorgan licencia de uso de las marcas en territorio nacional a Nestlé Bolivia S.R.L.; y, de la copia legalizada de Testimonio N° 182/2003 de 1 de octubre de la transformación de una

sociedad de Responsabilidad Limitada y consiguiente aumento de capital evidenció la transformación de la sociedad bajo la denominación Nestlé Bolivia S.A.; consecuentemente, resolvió que al tratarse de un acuerdo entre particulares se acreditaba el vínculo y autorización para el uso de la marca Gloria de titularidad de Societes Des Produits Nestlé S.A, por lo que correspondía ingresar al análisis de la prueba presentada dentro de la presente causa.

Efectuando la valoración de la prueba aportada por la parte ahora demandante, concluyó, que "La parte demandada no portó prueba suficiente ni conducente que demuestre actos de comercio de la marca `GLORIA`" (sic), aspecto ajeno a la resolución de primera instancia (405/2013) y de revocatoria (DPI/CAN/REV-Nº 308/2013), evidenciándose al presente una falta de congruencia entre lo pedido y lo resuelto. Al respecto, sobre la congruencia, el Tribunal Constitucional Plurinacional en la S.C. Plurinacional N° 0109/2014-S2 de 4 de noviembre, señaló; "Que el Principio de Congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto contradice el principio procesal de congruencia; la resolución de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica y de primera y/o segunda instancia"; en consecuencia, se tiene que la decisión expresada por la autoridad jerárquica agrava los términos en que fue dictada la R.A. N° 405/2013 declarando probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (etiqueta), Clase 29 de la clasificación internacional, de la firma Societe Des Produits Nestlé S.A. con Registro 62521-C de 11 de noviembre de 1996 renovada bajo el certificado Nº 67891-A de 9 de octubre de 2006, vulnerando el principio procesal de non reformatio in peius que no permite empeorar -en instancia recursiva- los términos de la primera resolución.

Así también, existe contradicción en la resolución jerárquica motivo del presente análisis, toda vez que en ella señala que la prueba de respaldo presentada con el memorial de 20 de agosto de 2013, debió ser valorada por la autoridad inferior, lo cual era correcto; sin embargo, ingresó a la valoración señalada precedentemente y trajo al proceso un aspecto que no fue objeto de la resolución que fue puesta en su conocimiento en recurso jerárquico, por lo que en el marco del principio de congruencia que forma parte del debido proceso, conforme se tiene de la S.C. Plurinacional N° 0887/2015 de 14 de septiembre que señaló: "…el Principio de Congruencia forma parte del debido proceso que es de aplicación inmediata, vincula a toda las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas…"; con esta base, correspondía a la autoridad jerárquica anular obrados hasta la resolución de alzada y ordenar se emita nueva resolución admitiendo y valorando la prueba que le fue presentada; por lo tanto corresponde en el presente caso, reponer el debido proceso respecto de lo anotado.

En consecuencia, ante la vulneración del principio de congruencia que forma parte del debido proceso, la Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, no ingresará al análisis de los otros motivos.

VII.- Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que el SENAPI al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en conculcación del principio de congruencia que forma parte del debido proceso, por lo que corresponde emitir nueva resolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, ANULA la Resolución Administrativa Nº DGE/CANC/J-099/2014 de 19 de marzo, ordenándose a la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, pronunciar nueva resolución conforme a lo resuelto.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

11

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 24 vta., subsanada de fs. 32, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, corriente de fs. 3 a 15 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación que cursa de fs. 101 a 105 vta.; réplica de fs. 119 a 122 vta.; dúplica de fs. 125 y vta., los antecedentes y anexos del proceso de emisión de la resolución impugnada; y:

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, realizó la verificación especifica del contribuyente Antonio Rene Bernal Tipo a objeto de verificar hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, concerniente al periodo fiscal agosto de 2008, como resultado de dicho proceso de verificación, la administración tributaria habría evidenciado que el contribuyente no presentó de forma completa la documentación solicitada mediante Requerimiento Nº 111647, no habiendo además habilitado sus libros contables de acuerdo a la norma específica elaborándose el formulario Nº 7013, las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042293 y 00042292, ambas de 27 de junio de 2012, multando al contribuyente con 1.500 UFV's y por el segundo con 500 UFV's, cumplidos los actos se emitió la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 16 de octubre, procediéndose a ratificar y confirmar el reparo y la calificación de la conducta determinada. Finalizando el procedimiento la administración tributaria emitió la R.D. Nº 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 contra el contribuyente Antonio René Bernal Tipo por el monto de 187.212 UFV's por tributo omitido IVA e IT, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

Recurrida en alzada la R.D. N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 por el contribuyente, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0202/13 de 18 de marzo de 2013, por la que se determinó confirmar la resolución impugnada.

Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 00697/13 de 3 de junio de 2013, que determinó anular la resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0202/13 de 18 de marzo de 2013, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/12 de 26 de julio de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la administración tributaria actuó dentro de los paramentos del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, en el marco del debido proceso, observando el conjunto de los requisitos que significan el procedimiento de determinación, cuidando que el contribuyente asuma defensa, ejerciendo las amplias facultades de los arts. 21, 66 y 100 de la L. Nº 2492 y haciendo uso del método de determinación fijado por el art. 43-I del Cód. Trib., ya que se habría tomado en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, fundándose también en lo dispuesto por el art. 93 de la señalada norma jurídica.

Refirió que la administración tributaria al emitir la resolución determinativa lo hizo cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 99 del Cód. Trib., 19 del D.S. Nº 27310 y 18.3 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, acto administrativo que señalaría con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por los que se determinaron adeudos tributarios y la norma jurídica en la que se funda, cumpliendo con los requisitos, por lo que la interpretación respecto a que no se habría especificado las normas tributarias sobre las que se funda la resolución determinativa, resulta errónea al encontrarse todos los detalles en la vista de cargo como en los antecedentes administrativos, debiendo considerarse además que el contribuyente una vez fue notificado con la Vista de Cargo de 26 de julio de 2012, no presentó ningún tipo de descargo dentro de los 30 días que se le concedieron, no pudiéndose alegar indefensión cuando el mismo se la provoco, señalando al respecto las SS.CC. Nos. 142/2005-R de 11 de febrero, 1818/2004-R de 25 de noviembre, 1262/2004-R y 1786/2004-R, por lo que resultaría inexistentes los vicios de nulidad respecto a las actuaciones de la administración tributaria, evidenciándose que la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/12 de 26 de julio de 2012 y la R.D. Nº 00657/12 de 19 de noviembre de 2012 no produjeron indefensión del contribuyente.

Manifestó que resultaría falso que la administración tributaria tomó como única referencia la información que habría proporcionado la Aduna Nacional de Bolivia para establecer los reparos, puesto que mediante Acta de Recepción de 20 de junio de 2012 el contribuyente entregó la DUI Nº C 4006 de 20 de agosto de 2008, por la que se evidencio la importación de papel ártico, CUIT Nº 30-68077657-8 de 16 de junio de 2008 que muestra el proveedor, la Factura Nº 0003-00004182 que establece la cantidad, Certificado de Origen Nº 045496 de 16 de junio de 2008 que identifica la mercadería, la cantidad y el valor FOB, la Carta de Porte Internacional por Carretera Nº AR-SIL 004/08 de 10 de julio de 2008, documentos que fueron valorados íntegramente, considerándose no sólo la documentación obtenida de la Aduana Nacional sino la información obtenida del propio contribuyente. Además con el propósito de contar con mayores elementos, se labró el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 donde el contribuyente afirmó en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad “están entre 10 y 12%” “las importaciones son mensuales comercializo papel sin dar valor agregado respaldado por factura de ventas en el mercado nacional” y “el

producto importado lo comercializo en el periodo que realizo la importación", misma que fue firmado por el contribuyente, sin que medie presión, debiendo ser considerada como confesión espontánea de conformidad al art. 404-II del Cód. Pdto. Civ., disposición legal concordante con el art. 1321 del Cód. Civ., aplicables a la materia en cumplimiento de los arts. 5-II, 77-I y 215 del Cód. Trib., señalando al respecto el principio de buena fe.

Que la administración tributaria conforme a sus amplias facultades fiscalizadoras, con la finalidad de determinar el tributo omitido, puede hacer uso de todos los elementos provenientes del contribuyente, responsable, tercero o que se hayan obtenido a través de una investigación fiscal, en el caso de autos cursa acta de recepción de documentos, declaraciones juradas formularios Nos. 200 y 400, Libro de Ventas y Compras IVA correspondientes al periodo fiscal agosto 2008, comprobante de pago de impuestos de agosto 2008, DUI C4006, notas fiscales, Actas de Acciones u Omisiones Form-7507, entre otras, hallándose en la DUI la importación de 3136 resmas de papel bond en hojas de 57 grs/m2 formato 67x87cm, en cuanto a las ventas no declaradas una vez constatado el precio unitario por resma es de Bs. 213, a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en la factura de venta emitida el 18 de agosto de 2008 y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kardex, ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación, se determinó el importe de ingresos por ventas de papel que alcanza a Bs 667.968.-, en el periodo de agosto de la gestión 2008.

En cuanto al procedimiento utilizado por la administración tributaria para la determinación de ventas, refirió que el mismo se efectuó en mérito a la inexistencia de inventarios, kardex y registros contables de los productos importados, estableciendo un total de ventas según fiscalización de Bs 667.968.-, como ingresos por ventas del contribuyente, que cotejando con las ventas y/o servicios registrados en el Rubro C) casilla código 13 de Form. 200 con Nº de orden 7567149 de Bs 10.635.-, se obtuvo un importe de Bs 657.333.-, considerando como ingresos no declarados en el periodo fiscal agosto 2008, siendo estos los elementos de prueba junto a la DUI y las actas de acciones u omisiones, que originaron los tributos omitidos del IVA e IT del periodo fiscal señalado, por lo que la determinación de la base imponible se encontraría fundamentada técnicamente la vista de cargo que sustentaría la resolución determinativa, actos que explican que se determinaron los ingresos mediante un relevamiento de precios de las facturas de ventas del contribuyente, tomando en cuenta el precio de venta en la factura Nº 215, emitida por el contribuyente el 18 de agosto de 2008, demostrándose una fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y de los elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA e IT, por lo que la resolución determinativa contaría con los elementos de hecho y derecho, las especificaciones sobre la deuda tributaria referida al origen, concepto y determinación del adeudo tributario.

Al respecto la AGIT señalaría que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no sólo sobre la importación realizada, sino sobre el momento de su transferencia, manifestando así que dicho aspecto le correspondía desvirtuar al contribuyente tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 76 de la L. Nº 2492, constándose el perfeccionamiento del hecho generador al haberse efectivizado el hecho material cuantificado, conforme se evidencia en la DUI y acta de acciones y omisiones, al advertirse la importación de papel para comercializarlo en el mercado local en el periodo que realizó la importación y perfeccionado el hecho imponible conforme el art. 4-a) de la L. Nº 843, en suma al no haberse declarado ingresos por la venta de papel, conforme los arts. 2 de la Resolución

Normativa de Directorio Nº 10-0043-05, 17 de la L. Nº 2492, 7, 5, 4-a) de la L. Nª 843, 4 y 7 del D.S. Nº 21530, no existiendo duda de que el procedimiento de determinación efectuado, se lo hizo sobre base cierta.

Que el sustento de la resolución determinativa se encuentra en los antecedentes administrativos que forman parte indivisible del acto administrativo final, siendo deber del Tribunal Supremo revisar todos los elementos probatorios que fueron ofrecidos por parte del Servicio de Impuestos Nacionales para establecer si la administración tributaria actuó conforme a la ley, si dio oportunidad de presentar pruebas y descargos, si elaboró papeles de trabajo en los cuales estableció técnicamente reparos, si el contribuyente colaboró con el esclarecimiento de los reparos o en su caso actuó al margen de la buena fe, si asumió una posición activa frente a notificaciones del procedimiento determinativo acudiendo a las notificaciones del procedimiento determinativo y a las oficinas de fiscalización para aclarar las observaciones que emergían, si conoció la vista de cargo y presento prueba, no pudiéndose anular obrados por cuanto el art. 36 de la L. Nº 2341 sólo permite la procedencia de instituto de la anulabilidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que de la revisión de las actuaciones de la administración tributaria no se evidenciarían.

Finalmente manifestó que no se consideró lo dispuesto por el art. 410-II de la C.P.E., que dispone la supremacía constitucional, menos el art. 323, es decir que la AGIT no interpretó la norma desde y conforme la constitución, desconociendo los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, debiéndose en consecuencia revocar parcialmente dicha resolución, no existiendo además en la resolución ahora impugnada la debida fundamentación.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos pide que este tribunal, luego de cumplidas las formalidades procesales, emita sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa y revoque en su totalidad la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT–RJ 0697/2013 de 3 de junio, emitida por la Directora Ejecutiva General Interina de la AGIT, manteniéndose firme y subsistente en su totalidad la R.D. Nº 00657/2012 de 19 de noviembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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:

Que el método de determinación de la base imponible fue sobre base cierta al contar la administración tributaria con los documentos e información suficiente que le permitió conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, no correspondiendo que se efectué una determinación sobre base presunta, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido, no obstante de ello la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no habría implicado la indefensión del contribuyente.

Que si bien la Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012, expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del D.S. Nº 27310, empero se observaría que presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario, utilizado para obtener el total de

ingresos del periodo agosto de 2008, a partir de los papeles de trabajo, estableciendo la administración tributaria el precio de venta unitario de la mercadería importada en base a la información originada en el periodo objeto de observación y proporcionada por el sujeto pasivo, sin embargo se observó que al momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no se habría considerado toda la documentación respecto del producto importado consistente en resmas de papel bond en hojas de 55 grs/m2, formato 67x87 cm, sino el precio del producto papel bond en hojas de 57 gs., formato 67x87, que difiere del producto importado, por otra parte de la revisión de la resolución determinativa, se evidenciaría que la misma no señalaría cual fue el procedimiento aplicado para la determinación de ingresos por parte de la administración tributaria, ni cual la documentación de sustento, por la que se determinó ingresos no declarados, manifestando únicamente que los impuestos IVA e IT se originaron por venta de papel, advirtiéndose así la ausencia de fundamentación, de igual forma se observaría que las especificaciones de la deuda tributaria habrían sido afectadas por la inadecuada liquidación preliminar, de la deuda expuesta en la vista de cargo, por lo que se encontrarían viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96-III y 99-II de la L. Nº 2492.

II.1. Petitorio.

Solicitó declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/13 de 3 de junio de 2013 emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

En la réplica y la dúplica formuladas por el demandante y la autoridad demandada, se reiteraron los argumentos anteriores.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

La administración tributaria mediante Orden de Verificación Nº 0011OVE01312, notificó al contribuyente, con el objeto de efectuar la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, periodo fiscal agosto 2008, requiriendo al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el Formulario 4003 Requerimiento Nº 00111647.

Conforme acta de recepción de documentación, el contribuyente procedió a la entrega de documentación, emitiéndose las actas de acciones u omisiones, así como las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 00042293 y 00042292, por incumplir con la presentación de la documentación solicitada mediante Formulario 4003 Requerimiento Nº 00111647, aplicando la multa de 1.500 UFV's, conforme el num. 4.1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007 y 500 UFV's, según num. 3.3 de la norma citada.

Como resultado del procedimiento de verificación correspondiente a la Orden de Verificación Nº 0011OVE01312, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/12 de 26 de julio de 2012, que establece una liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, tomando como medio de prueba la DUI C-4006 de 20 de agosto de 2008, que origina una deuda tributaria de 180.715 UFV's, por concepto de impuesto omitido, intereses, sanción preliminar de la conducta e importe que incluye también las multas por incumplimiento de deberes formales.

Posteriormente la administración tributaria emitió la R.D. Nº 00657/12 de 19 de noviembre de 2012, determinando de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, que ascienden a un total de 187.212 UFV's, por tributo omitido IVA e IT, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

Contra la R.D. Nº 00657/2012, 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/RA 0202/2013 de 18 de marzo, resolviendo confirmar la resolución determinativa señalada, determinación contra la cual el contribuyente, interpuso recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, pronunciada por la AGIT, quien dispuso anular la Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0202/13 de 18 de marzo de 2013, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/12 de 26 de julio de 2012, a objeto que la administración tributaria emita un nuevo acto administrativo debidamente fundamentado, de acuerdo a lo previsto en el art. 212-c)-I de la L. Nº 2492.

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 a momento de emitirse la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/12 de 26 de julio de 2012 como la R.D. Nº 00657/12 de 19 de noviembre de 2012 la administración tributaria observó los requisitos esenciales previstos en la normativa vigente, considerando correctamente los antecedentes administrativos, sin causar indefensión en el contribuyente.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal a favor del administrado, que le asegura el ejercicio del poder de reacción frente a los actos perjudiciales de la administración a sus derechos subjetivos e intereses legítimos, permitiéndole conseguir la extinción, modificación o reforma de los actos administrativos lesivos.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del C.P.C., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; que conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Que así referidos los antecedentes del procedimiento administrativo, resulta pertinente desarrollar los preceptos constitucionales referidos al caso de autos, es así que el art. 410 de la C.P.E., norma constitucional y piedra angular del ordenamiento jurídico,

estatuye entre otros el sometimiento a la ley (legalidad), estableciendo que todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la Constitución como norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, asimismo las normas infra constitucionales como las leyes y normas de menor jerarquía forman parte del Bloque de Constitucionalidad, dispositivos legales que deben ser también cumplidos por todas las personas, naturales y jurídicas, y más aún por los órganos públicos, funciones públicas e instituciones; vale decir que en el Estado Constitucional de Derecho el principio de legalidad de la norma se valida con la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, acorde al principio de Supremacía Constitucional previsto en el articulado referido; entendimiento del cual se desprende que no solo las personas naturales y jurídicas deben ceñir sus actos en el marco de la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, sino también, y con mayor razón los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, cuyos actos administrativos deben necesariamente circunscribirse en el cumplimiento de la Constitución cuya aplicación directa conforme el art. 109 de la C.P.E., garantiza la protección del derecho, en el cual debe circunscribirse el actuar normado y reglado de la administración pública, el actuar de los órganos administrativos de impugnación y los órganos jurisdiccionales de justicia, principio que otorgará la validez correspondiente a todo acto evacuado por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

Que en el marco del Bloque de Constitucionalidad, el art. 8º de Pacto de Costa Rica de noviembre de 1969, suscrito por Bolivia, en lo concerniente a las Garantías Judiciales señala que: “1. 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.” [sic] declaración que debe ser observada también por instancias administrativas, administrativas impugnatorias y jurisdiccionales en el marco de las garantías procesales propias del derecho al debido procedimiento, en lo concerniente a la imparcialidad en el proceso administrativo, a la igualdad de las partes ante la ley, al derecho a la defensa, el derecho de aportar pruebas, a la amplitud e informalidad de la misma en procesos administrativos, al sometimiento pleno a la ley y sobre todo, a determinar en el procedimiento administrativo la verdad material de los hechos. Garantías fundamentales que se encuentran resguardadas por la Constitución Política del Estado y los tratados internacionales respecto a derechos humanos reconocidos como parte de la legislación interna del Estado Plurinacional de Bolivia, que forman el Bloque de Constitucionalidad.

Que en esa línea la garantía jurisdiccional otorgada por la Constitución Política y el Bloque de Constitucionalidad a todas las personas naturales y jurídicas, se traduce en el cumplimiento por parte de las autoridades públicas al derecho al debido proceso, al derecho a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, esta garantía plasmada y avalada por el art. 115-I y II; prevé también la protección oportuna y efectiva por parte de jueces y tribunales del ejercicio de derechos e intereses legítimos, que, asimismo el art. 117-I de la C.P.E., estatuye el principio de presunción de inocencia señalando que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.

Que una de las implicancias del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento; actividad procesal que debe gozar de protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales,

de manera efectiva y oportuna, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; emergiendo de esa forma el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o imputaciones en su contra, asegurando de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119-II de la misma norma Supra Legal.

Que asimismo, no se debe perder de vista que uno de los aspectos fundamentales del Derecho Tributario Formal consiste en la facultad de la administración para, controlar, verificar, fiscalizar y luego determinar la existencia y cuantía del hecho imponible y el sujeto de la obligación. Para poder realizar dicha tarea el art. 100 del Cód. Trib., L. N° 2492, otorga a la administración las más amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación. En tal sentido, resulta imprescindible -en aplicación del principio de legalidad-, desentrañar cómo la administración llega a constatar dichos hechos y cuál es el procedimiento probatorio y valorativo que sigue en esa determinación; así como cuál es la motivación y fundamentación de la vista de cargo y la posterior resolución determinativa; por tanto; el objeto de análisis del caso de autos se circunscribe en establecer la importancia del sustento probatorio del procedimiento de determinación tributaria realizada por la administración, la configuración de los hechos generadores que llevan a determinar la obligación tributaria y el responsable de su pago.

Que el Código Tributario L. N° 2492, art. 92, define a la determinación como “La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.” [Sic]. La doctrina ha sentado que la determinación tributaria es quizás una de las expresiones del Derecho Tributario en que se pone de relieve con mayor intensidad el natural conflicto de intereses entre las pretensiones recaudatorias del Estado y los derechos individuales del contribuyente, toda vez que es el Estado quien entra a tomar parte del patrimonio al cumplimiento del presupuesto de hecho que generará el cobro del tributo; de lo cual se advierte en primer lugar, que la determinación tributaria es un acto administrativo, como tal es un acto unilateral de la administración, lo cual no significa de manera alguna que este acto sea discrecional y menos arbitrario, en tal caso, enunciará la existencia de un hecho imponible y cuantificará el tributo correspondiente e individualizará correctamente el sujeto pasivo de la obligación; asimismo, es también importante destacar los elementos que debe contener dicho acto administrativo, aquellos que se encuentran enumerados en el art. 99 de la L. N° 2492, siendo un acto declarativo, porque se centra en constatar la individualización del sujeto pasivo, la existencia de un hecho generador y lo más delicado la aplicación de la correspondiente sanción, valorando y acompañando la prueba que demuestre la existencia de la materialización de los pre-supuestos de hecho de la obligación, la configuración del ilícito y la identificación del sujeto pasivo.

Que en ese orden, el art. 96 de la nombrada L. N° 2492 señala: “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 este Código y otras disposiciones legales tributarias.”[sic], asimismo el art. 96 y posteriormente el art. 98, complementa el articulado señalando: “La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los

elementos de prueba en poder de la administración tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.", la aplicación de este articulado es la parte más importante del proceso de determinación de la deuda tributaria, pues se constituye en el momento en el cual la administración hace conocer al sujeto pasivo los resultados de su labor de fiscalización, investigación, verificación mostrando los hallazgos, y su respeto al debido procedimiento administrativo, al derecho a defensa y la verdad material, principios que se consolidan en la debida fundamentación de la vista de cargo y la resolución de determinación en base a la recolección de pruebas y su respectiva valoración, todo ello en búsqueda de la verdad material.

Que en esa línea, la vista de cargo cumple una función de hacer conocer al sujeto pasivo los hallazgos y fundamentos de la administración, con cuya notificación se le otorga al sujeto pasivo la posibilidad de asumir su derecho a defensa pues inmediatamente se abre un periodo de descargo de 30 días en favor del sujeto pasivo (art. 98 L. N° 2492), con el fin de que éste formule y presente descargos que estime convenientes; este procedimiento es de tal trascendencia, pues permite al sujeto pasivo plasmar el derecho a defensa que la constitución y las leyes le otorgan y garantizan. Empero esta posibilidad de formular y presentar descargos está en directa correspondencia al contenido de las observaciones que formula la administración tributaria en su vista de cargo, de ahí su esencial trascendencia, pues las observaciones que efectúe la administración deben ser de tal transparencia, claridad y certeza, que deberá fundarse en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos, específicos, conducentes y sustentados en el cumplimiento de la ley; pues si así no fuese, si los hechos en los que la administración fundó su decisión no hubieren existido o no hubieren sido tales como la administración creyó o afirmo al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo.

Que siendo esta la razón por la cual la administración tiene el deber de encaminar sus actuaciones en conocimiento cierto y directo de los elementos configurativos de la obligación tributaría, ese poder-deber conlleva la carga de fundamentar en base a prueba y sin lugar a duda y en forma transparente los hechos considerados; pues si las observaciones que la administración efectúe en la vista de cargo son inconducentes o indeterminadas por cualquier motivo, estas estarán atentando al derecho fundamental a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que este será inducido por esa indeterminación o inconducencia de la administración a tomar un camino errado para su defensa, de ahí su fundamental importancia que exige a la administración tributaria un trabajo serio, profesional y principalmente enmarcado en la ley, pues no existirá margen para la liberalidad y menos para la arbitrariedad al ser este un actuar reglado y en el marco de la ley; pues el incumplimiento de una adecuada y transparente formulación de los elementos configurativos de la obligación tributaría en la vista de cargo y la aplicación de una sanción punitiva así sea esta preliminar, y dada su capital importancia reflejada en el presente entendimiento, traerá como consecuencia la nulidad de la vista de cargo y en su caso la resolución determinativa, conforme lo establece el parág. II del art. 96 y 99 de la L. N° 2492.

Que en el marco del entendimiento descrito este tribunal procede a examinar el argumento de la entidad demandante, advirtiendo:

Que la entidad demandante refiere en lo sustancial que la determinación de la base imponible se encontraría fundamentada técnicamente en la vista de cargo que sustentaría la

resolución determinativa, actos que explicarían que se determinó los ingresos mediante una valoración integral de la documentación cursante, demostrándose una fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y de los elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA y IT, demostrándose que la resolución determinativa cuenta con los elementos de hecho y derecho, las especificaciones sobre la deuda tributaria referida a origen, concepto y determinación del adeudo tributario, resultando así improcedente la nulidad de obrados dispuesta por cuanto el art. 36 de la L. Nº 2341 sólo permite la procedencia de instituto de la anulabilidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que según el demandante no se evidenciarían.

Respecto al régimen de las nulidades en materia de tributos, nos remitiremos a lo desarrollado por la jurisprudencia constitucional al respecto, siendo la S.C. Plurinacional Nº 0035/2015-S1 de 16 de enero que estableció: "Sobre las nulidades en el procedimiento tributario el D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, en su art. 55 indica que: 'Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas'. La jurisprudencia constitucional, por su parte, señaló también que en materia administrativa será la autoridad a cargo, quien podrá anular de oficio, actos administrativos, con el fin de corregir defectos u omisiones observadas, por lo que, bajo este entendimiento la S.C. Plurinacional N° 1294/2013 de 7 de agosto, estableció que: 'Con relación a la aplicación supletoria tanto de la Ley de Procedimiento Administrativo así como de otras normas en materia administrativa, en cuanto concierne a los procedimientos tributarios que se sustancian por parte de la administración tributaria, el art. 74 del Cód. Trib. Boliviano, señala lo siguiente: '(Principios, Normas Principales y Supletorias). 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. (…) En ese contexto, tomando en cuenta la disposición anterior y no existiendo disposición o norma expresa en el Código Tributario Boliviano que establezca la nulidad de procedimientos para corregir errores u omisiones que puedan viciar de nulidad los actos administrativos advertidos durante el procedimiento de fiscalización, se aplica supletoriamente el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, que en su art. 55 señala: 'Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas'".

Ahora bien, el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece: "I. Será anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior; II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados; III. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ella sólo dará lugar a la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo; IV. Las anulabilidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente ley"; a su turno, el art. 38 del mismo adjetivo administrativo establece: "I. La nulidad o anulabilidad de un acto administrativo, no implicará la nulidad o anulabilidad de los sucesivos en el procedimiento siempre que sean independientes del primero. II. La nulidad o anulabilidad de una parte del acto administrativo no implicará la de las demás partes del mismo acto que sean independientes de aquella".

En ese marco, revisados los actuados administrativos de la administración tributaria consistente en todo el procedimiento de determinación llevado adelante en el presente procedimiento administrativo y compulsados estos actuados al fundamento vertido por la AGIT se advierte que tanto los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 establecen requisitos esenciales de cumplimiento obligatorio en la configuración tanto de la vista de cargo como en la resolución determinativa; siendo estos elementos configurativos de la obligación tributaría requisitos fundamentales de estos actos administrativos y cuya inconcurrencia acarreará la nulidad prevista en la misma norma tributaria, a cuyo efecto la AGIT evidencio la ausencia de elementos configurativos de la obligación desarrollados ampliamente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio; ante cuya inconcurrencia que atañe al derecho al debido proceso del contribuyente en su vulneración, procedió anular el procedimiento de determinación.

Sobre el particular se debe recordar que una de las implicancias esenciales del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento administrativo. Esta actividad procesal debe patentizarse de manera efectiva y oportuna con la debida protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; de cuya vertiente emerge el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o imputaciones formulados en su contra, asegurándose de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119-II de la norma Constitucional.

Que en la especie se advierte que la administración tributaria, requirió al contribuyente la presentación de documentación contable y específica, misma que no fue proporcionada en su totalidad por el sujeto pasivo, no obstante de ello se contaba con los documentos e información suficiente que le permitiría conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo a la administración, contando así con las condiciones necesarias para determinar la base imponible para el IVA e IT del periodo agosto de 2008 sobre base cierta, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido, aspecto aceptado por la parte demanda, por lo que la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no implicó la indefensión del contribuyente.

Ahora bien de la minuciosa revisión de la Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012, resulta claro que la misma contiene imprecisión respecto del origen del precio unitario, toda vez que la administración tributaria a momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado consistente en resmas de papel bond en hojas de 55 gs/m2, formato 67x87 cm, sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond en hojas 57 gs., formato 67x87 cm, resultando claro la diferencia del producto importado, en consecuencia resulta que los elementos consignados para determinar la deuda tributaria no fueron correctamente analizados, máxime si se advierte que la R.D. Nº 00657/12 de 19 de noviembre de 2012 no expresa el procedimiento aplicado ni la documentación de sustentó para la determinación de ingresos no declarados, evidenciándose en consecuencia una ausencia en la fundamentación de los hechos reflejados en la vista de cargo que es la base de la posterior emisión de la resolución determinativa, ésta ausencia de estos elementos esenciales ha sido entendida por la norma tributaria como vulneradora del debido procedimiento administrativo en su vertiente del derecho a defensa, de ahí que la norma tributaria sanciona este incumplimiento de la administración tributaria con la nulidad del acto; nulidad evidenciada por la AGIT que obró en aplicación estricta de la norma.

VI.- Conclusiones.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar firme y subsistente la resolución impugnada.

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 interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz I, consiguientemente firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, emitida por la AGIT.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

12

Cirila Casia Choque de Challapa
c/ Administración Regional Oruro de la Caja Nacional de Salud
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 99 a 107 interpuesta por Cirila Casia Choque de Challapa, la contestación a la demanda de fs. 347 a 351, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda.

Que habiendo sido notificada el 29 de mayo de 2014, con la Resolución Recurso Jerárquico N° 001/2014 de 21 de febrero, agotada la vía administrativa conforme establece el art. 69-a) y la facultad concedida del art. 70 ambos de la Ley de Procedimiento Administrativo, interpone la presente demanda contenciosa administrativa contra la resolución mencionada.

I.2. Antecedentes de la demanda.

Refiere que, a raíz de la denuncia de irregularidades en el Servicio de Estadística del Servicio del Hospital Materno Infantil de la Caja Nacional de Salud, se efectuó la apertura de un proceso sumario administrativo interno contra Fernando Zambrana Vásquez, Marina Nogales Nava y su persona, por existir irregularidades en la otorgación de certificado de nacido vivo, emitiéndose el Auto Inicial de Sumario Administrativo Interno N° TS/008/2013 de 17 de septiembre, que dio como resultado la emisión de la Resolución Sumarial RS 005/2013, que determinó su destitución, conforme el art. 81 del Reglamento Interno de Trabajo de la Caja Nacional de Salud, Decreto Reglamentario, Ley General del Trabajo; habiendo formulado recurso revocatorio que fue resuelto mediante Resolución de Revocatoria R.SRV. 006/2013 de 3 de enero de 2014, que confirmó la Resolución Sumarial RS 005/2013, impugnado mediante recurso jerárquico y resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico N° 001/2014, que resuelve confirmar plenamente las Resoluciones RSRV. 006/2013 y Resolución Sumarial RS 005/2013.

I.3. Fundamentos de la demanda.

I.3.1.- Señala, que existe Violación del Principio de Legalidad y de Tipicidad en la Resolución Sumarial RS 005/2013; toda vez que no efectúa la subsunción de los hechos que se le imputan a la normativa prevista en el Reglamento Interno de Trabajo de la Caja Nacional de Salud, existiendo solo una narración de todo lo obrado; en el segundo considerando no efectúa una valoración de las pruebas de cargo y descargo; que en el tercer considerando se limita a señalar que su conducta se acomodaría a lo previsto en el art. 29 de la L. N° 1178, no existiendo la debida fundamentación y finalmente sin mayor argumentación resuelve declarar

probado el proceso administrativo, determinando su destitución por contravención del art. 81 del Reglamento Interno, sin señalar cuál de los catorce incisos seria atribuible a su persona, violándose de esta manera el principio de legalidad, en relación con los arts. 71, 72 y 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo; Asimismo refiere que en la resolución sumarial, no se explica jamás, cómo el favor que pidió en la otorgación del certificado nacido vivo, constituye delito o falta grave que sería sancionada con la destitución del cargo, sin haber antes establecido si aquel hecho, estaba previsto en la norma y si son efectivamente infracciones definidas por la ley.

I.3.2.- Refiere que, existe una falta de fundamentación y motivación en la Resolución Sumarial RS 005/2013; pues no expresa los motivos de hecho y de derecho en que basa su decisión, no indica el valor otorgado a los medios de prueba, no individualiza los hechos y la calificación legal de la conducta a los coimputados, aspectos que vulneran el debido proceso.

I.3.3.- Falta de fundamentación, motivación y violación del debido proceso de la Resolución Revocatoria R.SRV. 006/2013; toda vez que refiere que, la resolución le causa un gravamen irreparable a sus derechos e intereses, toda vez que no expone los motivos que sustentan su decisión, no existe una relación de los hechos con la norma transgredida; que, la resolución está contenida en media plana lo que evidencia que jamás se expone razón ni fundamento alguno que sustente o permita concluir que la determinación de la existencia o inexistencia de los agravios y objetiva valoración de las pruebas; que sin mayor explicación ni razón confirma la Resolución Revocatoria R.SRV. 006/2013.

I.3.4.- Falta de competencia para resolver el recurso jerárquico; señala que, conforme el parág. II del art. 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo y art. 14 del Reglamento de Procesos Internos de la Caja Nacional de Salud, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución R.SRV 006/2013, debiendo remitirse el mismo ante la autoridad competente para conocer y resolver el indicado recurso, que conforme el parág. IV del art. 66 de la L. N° 2341 y art. 14 del Reglamento de Proceso Internos de la Caja Nacional de Salud, la autoridad competente para conocer los recursos jerárquicos es la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Caja Nacional de Salud, siendo en el presente caso el Gerente General, así lo establece el art. 18 del D.S. N° 28719. Que de la lectura de la resolución jerárquica, se observa que se encuentra dictada y firmada por el Dr. Pablo Heredia Rodríguez, Administrador Regional Interino de la Regional Oruro, quien actúa sin tener facultad expresa establecida por ley para conocer y resolver el recurso, usurpando funciones que no le competen, vulnerándose con ello los arts. 120 y 122 de la C.P.E., es decir se viola el debido proceso y al juez natural.

I.3.5.- Falta de motivación y violación del debido proceso en la Resolución Recurso Jerárquico N° 001/2014; refiere que, en el recurso jerárquico presentado, identificó 5 agravios, de los cuales en la resolución jerárquica ahora impugnada, dio respuesta a un solo punto, habiéndose omitido analizar sobre la inexistencia de gradación de responsabilidades que tendría respecto de los hechos acaecidos que debió determinar la sanción que recibiría, así como la omisión de la tipificación de sus actos, tampoco explica si efectivamente existe prueba suficiente y contundente sobre la comisión de un hecho y si la declaración de los sumariados implica una declaración testifical, ya que ningún testigo ha afirmado que su persona hubiere sustraído, falsificado, llenado documento alguno o validado alguna ilegalidad; de modo que en una resolución, la simple relación de hechos o criterios, no implica que exista una debida fundamentación o motivación de una resolución, al respecto señala la S.C. Plurinacional N° 0592/2012; asimismo aduce que, la resolución jerárquica incluye 2 nuevas tipificaciones más que las previstas en la resolución sumarial, como son los arts. 74-a) y 81-f)

ambos del Reglamento Interno del Trabajo de la Caja Nacional de Salud, contraviniendo el principio de legalidad; por ultimo en relación al abuso de confianza, señala que, no se explica cómo su supuesta conducta cae en la tipificación señalada en el art. 81-f) del Reglamento Interno, no existiendo una descripción clara, concreta y exhaustiva de su conducta, vulnerándose de esta manera los principios de taxatividad, tipicidad, lex excripta y especificidad, que al no existir coincidencia entre mi conducta y la hipótesis propuesta por el legislador, no he cometido el delito o infracción.

Por último en el acápite de la exposición de derecho, señala que, el proceso sumario administrativo, vulneró los arts. 115-II, 117-I, 180, 180-1 de la C.P.E., 8 del Pacto Internacional de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, arts. 71, 72 y 73 de la L. N° 2341, por lo que pide se declare nulo todos los actos que sean contrarios a la Constitución Policía del Estado.

I.5. Petitorio.

En merito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda, y se declaren nulas la Resolución Sumarial RS 005/2013, Resolución Revocatoria R.SRV. 006/22013 y Resolución de Recurso Jerárquico N° 001/2014 de 21 de febrero, debiendo en consecuencia la autoridad sumariada dictar nueva resolución enmarcada a las disposiciones legales pertinentes, precisadas y conculcadas.

II.- De la contestación a la demanda.

La Caja Nacional de Salud, representada por Pablo Jorge Heredia Rodríguez, Administrador Regional a.i. Oruro, conforme al Testimonio de Poder Nº 0132/2014, de 30 de septiembre, respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 347 a 351, señalando lo siguiente:

Al 1. Señala que, en relación a la violación del principio de legalidad y de tipicidad en la resolución sumarial; se debe apreciar que, en el primer actuado administrativo del sancionatorio se sentaron las bases de juzgamiento, habiendo hecho conocer a los sumariados los hechos, respecto de los cuales se presumía la infracción al ordenamiento jurídico administrativo, habiendo precisado los arts. 61-a) y k), 74-a) y t) del Reglamento Interno, además de los arts. 587 del R. Cód. S.S.; 3 del D.S. N° 23318-A y 9 del D.R.L.G.T., instrumentos que rigen la conducta funcionaria, norma prevista en el art. 74-a) y t) del Reglamento Interno, que prohíbe la realización de determinados actos en el ejercicio de las funciones, como de la ahora demandante, vale decir que no podía realizar una gestión para terceras personas.

Al 2 y 3. Respecto a la falta de fundamentación y motivación en la resolución sumarial y revocatoria, refiere que, ambas resoluciones contienen la suficiente fundamentación y que fueron debidamente motivadas, habiendo sido emitidas en observancia de la normativa legal aplicable.

Al 4. Sobre la falta de competencia para resolver el recurso jerárquico, señala que, efectivamente quien debiera resolver el recurso es el Gerente General de la Caja Nacional de Salud, empero el mismo Estatuto Orgánico de la Caja Nacional de Salud, aprobado mediante Resolución de Directorio Nº 76/2012 de 10 de mayo en su art. 60-a), señala que; “La Caja Nacional de Salud es una Institución Descentralizada de Derecho Público encargada de la aplicación del régimen de corto plazo de la seguridad social relacionada a enfermedad (…)”, y que de acuerdo a estructura general previsto en el art. 11, el nivel ejecutivo reconoce a la

Gerencia General (Máxima Autoridad Ejecutiva), las Gerencias de Área y a las Gerencias Regionales, y de acuerdo al art. 42-a) "La Gerencia y/o Administración Regional y Agencia Distrital son órganos desconcentrados de la Caja Nacional de Salud, que operan en la circunscripción territorial de un departamento tienen como sub unidades a las agencias distritales que operan en una región.", de tal manera que el administrador regional en cada administración por la desconcentración reconocida estaría facultado para conocer y resolver el recurso jerárquico.

Al 5. En relación a la falta de motivación y violación al debido proceso en la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 001/2014, refiere que, se tiene claramente acreditados los motivos que sustentan la decisión, habiéndose actuado de acuerdo a las normas legales aplicables al presente caso, estando fundamentado y motivado la resolución impugnada. En relación a la subsunción respecto de la aplicación del art. 74-a) del Reglamento Interno de Personal de la Caja Nacional de Salud, señala que, tiene relación con una expresa prohibición para el funcionario, y que la ahora demandante hizo las gestiones para la materialización de la emisión del documento objeto del proceso administrativo. Respecto al abuso de confianza, el mismo se plasma a través del uso de todo recurso material administrado por cada servidor, su manejo debe ser responsable bajo los principios, requisitos y condiciones del acto administrativo, que a título de insistente favor dio lugar a su emisión del documento, en definitiva señala que la acción sumarial ha cumplido con todas las formas procesales.

II.1.2. Petitorio.

En merito a los precedentes expuestos, solicita se declare improbada la demanda en todas sus partes, no correspondiendo lo demandado.

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:

Que el 19 de septiembre de 2013, la Caja Nacional de Salud, notificó a Cirila Choque Cassia, con el Auto Inicial de Sumario Administrativo Interno Nº TS/008/2013, que resuelve: "La apertura del sumario administrativo interno en contra de los funcionarios Fernando Zambrana Vásquez; Lic. Cirila Choque Cassia y la Dra. Marina Nogales por ajustarse los hechos denunciados de los cuales son sujetos activos en normas descritas por los arts. 61-a) y k), 74-a) y t) del Reglamento Interno de Trabajo de la Caja Nacional de Salud, correlativo con los arts. 587 del R. Cód. S.S.; 3 del D.S. N° 23318-A; 9-g) y h) del D.R.L.G.T., Nº 224 de 23 de noviembre de 1992, en concordancia con los arts. 29 de la L. Nº 1178, y 1 del Reglamento de Procesos Internos de la Caja Nacional de Salud, asimismo DD.SS. Nos. 23318-A y 26237 de 29 de junio de 2001", cursante de fs. 11-12.

Resolución Sumarial RS 005/2013 de 6 de diciembre, notificada a Cirila Choque Cassia, el 30 de diciembre de 2013, que resuelve: "Primero.- Declarar probado el proceso administrativo en contra de Marina Antonieta Nogales Navia, Fernando Henry Zambrana Vásquez y Cirila Choque Casia de Challapa, por la transgresión de normas legales vigentes estipuladas en la L. N° 1178, establecer la existencia de responsabilidad administrativa del servidor público Dra. Marina Antonieta Nogales Nava, de acuerdo a la gravedad de faltas art. 61-a), si bien se establece una franca contravención al ordenamiento jurídico administrativo y normas que regulan la conducta funcionaria del servidor público en la Caja Nacional de Salud. Por lo tanto se evidencia la existencia de responsabilidad administrativa, de acuerdo al

Reglamento de Procesos Internos de la Caja Nacional de Salud, art. 9-II-III, se le impone la sanción de multa con un 3% de su haber mensual. Segundo: En aplicación del art. 9 parág. V del Reglamento de Procesos Internos de la Caja Nacional de Salud, de acuerdo a la gravedad de la falta arts. 61-a), 587 Cód. S.S., y su Reglamento del mismo por los actos y hechos por comisión y omisión que impliquen incumplimiento doloso o culpable y por otra parte el art. 594 del R. Cód. S.S., señala: Son infracciones imputables a los trabajadores y asegurados y en estricta sujeción a lo establecido por la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamental art. 29, se determina la destitución dando lugar al pago de los beneficios sociales sin considerar el desahucio por ser emergente de un proceso disciplinario de Fernando Henry Zambrana Vásquez y Cirila Choque Casia de Challapa conforme art. 81 del Reglamento Interno de Trabajo de la Caja Nacional de Salud, Decreto Reglamentario Ley General del Trabajo N° 224 del 23 de agosto de 1943", cursante de fs. 76 a 79.

Resolución Revocatoria R.SRV. 006/2013 de 3 de enero de 2014, que resuelve confirmar la Resolución Sumarial R.S. 005/2013 de 6 de diciembre en todas sus partes, cursante de fs. 84.

Resolución Recurso Jerárquico N° 001/2014, de 21 de febrero, que resuelve: "Primero: confirmar plenamente las Resoluciones R.SRV. 006/2013 de 3 de enero de 2014 y RS. 006/2013 de 3 de enero de 2014, recurrida por la Lic. Cirila Choque Cassia, quedando en consecuencia, invariables e incólumes su contenido."

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. 360, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica, el mismo que no hizo uso de este derecho, asimismo no cursa dúplica, respuesta del tercer interesado Juan Carlos Gutiérrez Apaza en su condición de sumariante suplente de la Caja nacional de Salud de Oruro y la intervención negativa de la Procuraduría General del Estado, representada legalmente por Roxana Jeannette Duarte Abdala, conforme Testimonio de Poder Nº 271/2015 de 10 de abril, cursantes de fs. 355 a 359 y 367-368.

2.- Concluido el trámite se decretó de fs. 399, "autos para sentencia".

Previo a establecer la controversia, resulta necesario señalar 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Administrador Regional Oruro de la Caja Nacional de Salud.

IV.- De la problemática planteada.

El objeto de la presente controversia, radica en determinar, si el Administrador Regional a.i. Oruro de la Caja Nacional de Salud, tenía competencia para resolver el recurso jerárquico que dio lugar a la emisión de la resolución ahora impugnada; haciendo notar que

no corresponde analizar ni emitir criterio de fondo sobre otros aspectos formulados en la presente demanda.

Previo a resolver la problemática identificada, resulta necesario establecer las siguientes consideraciones de orden legal;

A ese fin, corresponde señalar que el D.S. Nº 26237 (Reglamento de Responsabilidad por la Función Pública), en relación a los recursos jerárquicos, establece: art. 25 "(Recurso jerárquico) Contra la decisión que resuelve el recurso de revocatoria, podrá interponerse recurso jerárquico ante la misma autoridad que resolvió la revocatoria, quien concederá el recurso en efecto suspensivo ante la máxima autoridad ejecutiva de la entidad"; "Art. 28 (Resolución del recurso jerárquico) La resolución de la máxima autoridad ejecutiva en los casos que corresponda, será confirmatoria, revocatoria o anulatoria. Esta resolución no es susceptible de recurso ulterior en la vía administrativa."

Por otra parte, el D.S. N° 28719 elevado a rango de ley por la L. Nº 006 de 1 de mayo de 2010, establece la estructura y atribuciones de la Caja Nacional de Salud, que en su art. 18, señala que: "El Gerente General es la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Caja Nacional de Salud y primer responsable del manejo institucional y de la gestión médica, administrativa, financiera, legal y técnica en el marco de lo establecido por el Código de Seguridad Social y la L. N° 1178. Asimismo es corresponsable de proseguir el proceso de institucionalización de la Caja Nacional de Salud.", además el art. 21, establece las funciones del Gerente General, como ser: "a) Ejercer la representación legal de la Caja nacional de Salud; f) Otorgar poderes Generales y especiales, así como delegar funciones para el cumplimiento de actos jurídicos y/o administrativos".

Bajo ese contexto, el art. 5 de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece que, "I. Los órganos administrativos tendrán competencia para conocer y resolver un asunto administrativo cuando éste emane, derive o resulte expresamente de la Constitución Política del Estado, las leyes y las disposiciones reglamentarias. II. La competencia atribuida a un órgano administrativo es irrenunciable, inexcusable y de ejercicio obligatorio y solo puede ser delegada, sustituida o avocada conforme a lo previsto en la presente ley.", en ese entendido el art. 7, establece: "(Delegación) I. Las autoridades administrativas podrán delegar el ejercicio de su competencia para conocer determinados asuntos administrativos, por causa justificada, mediante resolución expresa, motivada y pública. Esta delegación se efectuará únicamente dentro de la entidad pública a su cargo; III. En ningún caso podrá ser objeto de delegación las competencias relativas a: c) la resolución de recursos jerárquicos, en el órgano administrativo que haya dictado el acto objeto del recurso".

En ese orden el num. 1 del art. 108 de la C.P.E., señala que, "Son deberes de las bolivianas y los bolivianos conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución Política del Estado y las leyes"; así también el art. 122 establece que, "son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la ley."

De la normativa precedentemente expuesta y los antecedentes administrativos cursantes en el cuaderno procesal, se establece que Cirila Choque Casia de Challapa, fue objeto de un proceso sumario administrativo el cual determinó su destitución del cargo, habiendo sido impugnado y confirmado mediante Resolución R.SRV 006/2013, emergente de la resolución, el 21 de enero de 2014, Cirila Choque Casia de Challapa, presenta recurso jerárquico ante la autoridad sumariante, el cual en su parte conclusiva señala que, se

conceda el recurso planteado y sea ante la Máxima Autoridad Ejecutiva, protestando cumplir con las formalidades inherentes, cursante de fs. 316-317, recurso resuelto mediante Resolución Recurso Jerárquico Nº 001/2014 de 21 de febrero, que confirmó plenamente las resoluciones R.SRV 006/2013 y Resolución Sumarial RS 006/2013, que en su parte final cursa las firmas del Administrador Regional a.i. Caja Nacional de Salud Oruro, Dr. Pablo Heredia Rodríguez y del Asesor Legal Caja Nacional de Salud Oruro, Juan Carlos Gutiérrez, cursante de fs. 325 a 330.

Sobre este último detalle, referente a la autoridad que resolvió el recurso jerárquico, las disposiciones vigentes y los principios generales del procedimiento administrativo, específicamente el art. 18 del D.S. N° 28719, claramente establece que, el Gerente General es la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Caja Nacional de Salud, y que conforme el art. 5 y 7 parágs. I y III de la Ley de Procedimiento Administrativo, para la delegación de competencias del gerente general debe existir resolución expresa, motivada y pública, a más de ello el parág. III, establece que en ningún caso podrá delegarse la competencia relativa a la resolución de recursos jerárquicos.

Que de la revisión del cuaderno procesal, se advierte que no cursa resolución administrativa alguna, por la cual el Gerente General de la Caja Nacional de Salud en su condición de Máxima Autoridad Ejecutiva, haya emitido de forma expresa acto administrativo por el cual hubiera delegado al Administrador Regional Oruro de la Caja Nacional Salud, el ejercicio de su competencia, para resolver los recursos jerárquicos, conforme establece el parág. I del art. 7 de la L. N° 2341, a más de que la delegación para la resolución de recursos jerárquicos se encuentra prohibida por disposición del parág. III del mismo Artículo; bajo ese entendido el art. 122 de la C.P.E., es claro al establecer que, son nulos los actos de las personas que usurpen funciones que no les competen, así como los actos de las que ejercen jurisdicción o potestad que no emane de la ley, consiguientemente se establece que la Resolución Recurso Jerárquico No. 001/2014 de 21 de febrero, fue emitido por el Administrador Regional Oruro de la Caja Nacional de Salud, sin la competencia prevista por la ley descrita precedentemente, y siendo deber de las bolivianos y bolivianas, cumplir y hacer cumplir la Constitución Política y las leyes, conforme establece el art. 108-I de la Norma Suprema, corresponde declarar la nulidad de la resolución jerárquica ahora impugnada, por imperio del art. 122 de la C.P.E.

V.- Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos de la demandante son consistentes y demuestra las violaciones que acusa referente al objeto de controversia, conforme al principio de verdad material previsto en el art. 4-d) de la L. N° 2341, consecuentemente corresponde que el recurso jerárquico sea resuelto por la autoridad competente (Gerente General de la Caja Nacional de Salud) en estricta aplicación del art. 28 del D.S. N° 26237, que modifica el D.S. N° 23318-A.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 99 a 107, interpuesta por Cirila Casia Choque de Challapa contra la Administración Regional Oruro de la Caja Nacional de Salud; en consecuencia ANULA la Resolución Recurso Jerárquico N° 001/2014 de 21 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

13

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 49, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1046/2014, pronunciada el 14 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 80 a 83 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 101; réplica de fs. 106 a 110 vta., dúplica de fs. 113-114; decreto de autos para sentencia de fs. 115; 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, realizado el respectivo análisis a la resolución que resuelve el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1046/2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se deduce que los argumentos vertidos dentro la misma carecen de contenido legal, emitiendo una resolución contradictoria y lesiva, provocando agravios a los intereses del Estado.

La demanda continua señalando que el contribuyente es el directo interesado para que se haga efectiva la exención que exige y el obligado a registrar la Resolución Administrativa de Exención Nº 11/2009, por lo cual; señala que la administración tributaria solo se aboca a dar cumplimiento a lo estrictamente descrito en la normativa tributaria, por lo cual el sujeto pasivo Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN) está sujeto al pago del formulario 500 del Impuesto a las Utilidades de las Empresas a partir del 1 de enero del 2006.

El 30 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a la recurrente FAN, con las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013, que resolvieron determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente y/o responsable por un importe total de 41.943 y 39.702 UFV´s equivalentes a Bs 79.617 y 75.364 cada una, importe que comprende tributo omitido, accesorios y sanción por omisión de pago, correspondientes al IUE del periodo 2009 y 2010 por la no presentación de la declaración jurada.

Fundación Amigos de la Naturaleza en conocimiento de las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013, presentó

recurso de alzada, recurso resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0310/2014, que revocó totalmente las resoluciones determinativas.

El 6 de mayo de 2014, mediante memorial la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico de fs. 130 a 133 de Anexo 1 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1046/2014 de 14 de julio, que confirmó la resolución de alzada; quedando en consecuencia, revocadas las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013.

I.1.2. Fundamentos de la demanda.

Que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su gerente interpone demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1046/2016, de 14 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a los argumentos siguientes:

I.1.3. Sobre la vigencia de la exención del IUE.

Argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria hace una interpretación errónea del art. 5 del D.S. N° 27190 pretendiendo desconocer un requisito de forma exigido por la administración tributaria para el registro de la R.A. Nº11/2009, requisito inmerso en la misma resolución, mediante la cual se otorga la exención del pago del Impuesto a las Utilidades de la Empresas (IUE); señalando que dependerá de la administración tributaria establecer los procedimientos y requisitos administrativos para la formalización de exención del impuesto.

Alega que la administración tributaria, en ningún momento ha pretendido desconocer lo previsto por la disposición final primera de la Resolución Normativa de Directorio 10-0030-05, en relación a la vigencia de la exención, al contrario señala que las alegaciones vertidas por la administración tributaria van dirigidas a que el contribuyente FAN, incumplió la obligación de registro de la exención establecida en la R.A. Nº11/2009, sin que a la fecha de la interposición de la presente demanda haya registrado su trámite de exención, por tanto al no registrar dicha exención, el contribuyente FAN se encuentra sujeto a la presentación del formulario F-500, y sujeto al pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas a partir del 1 de enero del 2006, aspecto que denotaría que no se quebrantó el principio de seguridad jurídica.

Argumenta que la administración tributaria, de manera clara ha establecido que de revisión de las actividades del contribuyente, determinando de manera clara que si bien el contribuyente tiene registrado el carácter de entidad sin fines de lucro, como fundación/asociación, cuya actividad principal es la "Investigación y desarrollo experimental en el campo de las ciencias naturales y la ingeniería" vigente desde el 17 de enero de 1990, teniendo registrada como actividad secundaria el "alquiler de bienes raíces propios" vigente desde el 18 de octubre de 2006 al 3 de junio de 2012 y nuevamente desde el 12 de marzo de 2013; asimismo, señala que a la fecha tiene registradas como actividades secundarias "otras actividades de impresión" desde el 4 de junio de 2012, y "venta al por menor de equipo de oficina, libros, periódicos, papelería, equipo fotográfico, óptico de precisión", desde el 19 de julio de 2013; señala también, que de esa forma se evidencia que el contribuyente valiéndose de un supuesto carácter de exento ha procedido a realizar actividades comerciales normales, transgrediendo la normativa aplicable a la exención.

Manifiesta que, valiéndose de artificios también tergiversó la información proporcionada al Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, situación que conllevó a que el mismo Viceministerio mediante CITE: MPD/VIPFE/UNC-000350/2010 informe al Servicio de Impuestos Nacionales que el contribuyente O.N.G. Fundación Amigos de la Naturaleza, tiene observaciones en la documentación que sustenta el desarrollo de sus actividades; por tanto, señala que el contribuyente valiéndose de una exención obtenida mediante artificio pretende beneficiarse en forma irregular e ilegal de un beneficio; situación por la que se emitieron las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 sobre base presunta para el cálculo del tributo omitido, conforme dispone el num. 2 del art. 44 de la L. Nº 2492, concordante con el parág. II del art. 34 del D.S. Nº 27310 y num. 3 del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0024.08 de 25 de julio de 2008, por la no presentación del Form-500 de la gestión 12/2009 y 12/2010.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1046/2014 y en consecuencia, se confirme en todas sus partes las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda, mediante Decreto de 6 de octubre de 2014, cursante de fs. 32, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Interino de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 43 a 46, la Autoridad General de Impugnación Tributaria responde negativamente la acción contenciosa administrativa y rechaza todos los puntos de la demanda efectuando transcripción de partes de esta, manifestando que los fundamentos de la demanda son solo exposiciones generales y por demás redundantes que tergiversan la verdad de los hechos y la normativa aplicable; señala que se advirtió que la Fundación Amigos de la Naturaleza, solicitó la exención del IUE, emitiéndose la R.A. Nº 11/09, de 19 de enero de 2009, que en el punto primero señala: ".(…) formalizar la solicitud de exención del IUE (…).a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención (…).”(Sic).

Señala que la L. Nº 2492, así como la normativa reglamentaria en cuanto a exenciones, del IUE, establecen que la vigencia de la referida exención es a partir de la fecha de solicitud de exención aceptada, y no así del registro del acto en el departamento de recaudaciones de la administración tributaria, más cuando dicha entidad es la que debe registrar los actos que emite en las instancias correspondientes, por lo que su eficacia no queda suspendida como pretende la administración tributaria, en una incorrecta aplicación del art. 32 de la L. Nº 2341; señala que por el contrario la exención surte efectos a partir de su formalización, requisito que si se cumplió. Que si bien la administración tributaria, de acuerdo con el art. 3 del D.S. Nº 27190, tiene la facultad de establecer el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de la exención del IUE, y en ejercicio de dicha facultad emitió la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-05, determina que la vigencia de la exención formalizada es desde la fecha de la solicitud; sin embargo, la pretensión de

condicionar la vigencia de la exención al registro de la resolución administrativa que formaliza la exención, es desconocer la normativa tributaria que rige la exención del IUE, es por ello que los argumentos de la demanda resultan contradictorios a la misma norma y a los antecedentes del proceso; por lo que manifiesta, no corresponde condicionar la vigencia de la exención a un aspecto establecido en la referida resolución administrativa, como es el registro ante el departamento de recaudación de la misma administración tributaria, debido a que ello implica desconocer lo dispuesto en la disposición final primera de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-05, no siendo pertinente la presentación del Form. 500, como pretende la administración tributaria.

Sobre la nota CITE: MPDNIPFE/UNC-000350/2010, emitida por el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE), el 2 de septiembre de 2010, que fue puesta en conocimiento de la administración tributaria, misma que se presentó como prueba de reciente obtención; señala que si bien la administración tributaria en septiembre de 2010, tomó conocimiento sobre el incumplimiento de algunas formalidades que podrían incidir en la formalización de la exención del IUE otorgada con anterioridad; no obstante, revela que no se advirtió en antecedentes administrativos ni de la prueba presentada ante esa instancia recursiva, que los efectos de la R.A. Nº 11/2009, hubieran sido modificados o revocados, afirmando que la nota ofrecida como prueba de reciente obtención por la administración tributaria, no es suficiente para determinar que para las gestiones 2009 y 2010, la FAN hubiera tenido que cumplir con las obligaciones tributarias del IUE a través del formulario 500, finaliza su argumentación señalando como jurisprudencia la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre dictada por Sala Plena de este Tribunal.

Argumenta que, de la revisión exhaustiva de las actividades del contribuyente se ha determinado que si bien el contribuyente tiene registrado el carácter de entidad como el de fundación/asociación sin fines de lucro, cuya actividad principal es la de "Investigaciones y desarrollo experimental en el campo de las ciencias naturales y la ingeniería" vigente desde el 17 de enero de 1990, tiene registrada como actividad secundaria el "alquiler de bienes raíces propios" vigente desde el 18 de octubre de 2006 al 3 de junio de 2012 y nuevamente desde el 12 de marzo de 2013 asimismo, señala que a la fecha tiene registradas como actividades secundarias "otras actividades de impresión" desde el 4 de junio de 2012 y "venta al por menor de equipo de oficina, libros, periódicos y papelería y equipo fotográfico, óptico y de precisión" desde el 19 de julio de 2013; señala que es ineludible que el contribuyente valiéndose de un supuesto carácter de exento ha procedido a realizar actividades comerciales normales, transgrediendo la normativa aplicable a la exención señalada en la resolución de recurso jerárquico que ahora impugnan.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1046/2014 de 14 de julio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La administración tributaria emitió la R.A. N° 11/09, de 19 de enero de 2009, mediante la cual resuelve formalizar la solicitud de exención del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), solicitada por la Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN) a partir de la gestión fiscal 2008.

El 10 de junio de 2013, la administración tributaria notificó por cédula las Vistas de Cargo Nos. 79351057502, de 16 de abril de 2013 y 7935150539, de 7 de mayo de 2013, indicando que al no encontrarse registradas la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a las Utilidades de Empresas de la gestión 2009 y 2010 en la base de datos corporativa, se ha liquidado la deuda tributaria presunta de 18.474 y 42.754 UFV´s, respectivamente, correspondientes a las gestiones citadas, intimando a presentar las declaraciones juradas extrañadas o apersonarse a la dependencia de su jurisdicción a efecto de exhibir el duplicado de las declaraciones juradas con la constancia de su presentación o documentos de descargos que demuestren la presentación de las mismas, otorgando el término de 30 días computables a partir de su legal notificación.

Fundación Amigos de la Naturaleza mediante memorial de 10 de julio de 2013, presentó descargos a las vistas de cargos mencionadas, argumentando que es una entidad que goza de la exención del IUE desde la gestión 2008, en mérito a la R.A. N° 11/2009, y que cumplió con su obligación de presentar las declaraciones juradas de las gestiones observadas utilizando el formulario 520 y no así el 500, en este sentido, al no corresponder la observación establecida en las vistas de cargo, ni existir deuda tributaria alguna que se encuentre pendiente de pago, solicita levantar los reparos establecidos dejando sin efecto las presuntas deudas tributarias; adjuntó documentación de descargo en fotocopias.

El 23 de octubre de 2013, la administración tributaria elaboró los informes CITE:SIN/GGSCZ/DRE/INF/01472/2013 y SIN/GGSCZ/DRE/INF/01472/ 2013, en los que se menciona que el contribuyente presentó descargos, los mismos que no desvirtúan los cargos girados en su contra, puesto que de la verificación del sistema no existe pago alguno del IUE de las gestiones 2009 y 2010, por lo que la administración tributaria inició el procedimiento determinativo en casos especiales y evidenció que el contribuyente tenía la obligación de presentar las declaraciones juradas observadas mediante F-500 y no en el F-520, razón por la cual se emitió la vista de cargo, en consecuencia recomiendan emitir las resoluciones determinativas intimando al sujeto pasivo para que realice el pago del tributo omitido de 18.497 UFV´s y 18.474 UFV´s, a cuyos montos deberán sumarse los demás montos correspondientes de la deuda tributaria y la multa por omisión de pago.

La administración tributaria notificó por cédula a la recurrente el 30 de diciembre de 2013, con las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013, que resolvieron determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente y/o responsable por un importe total de 41.943 y 39.702 UFV´s equivalentes a Bs 79.617.-, y 75.364.-, cada una, importe que comprende tributo omitido, accesorios y sanción por omisión de pago, correspondientes al IUE del periodo 2009 y 2010 por la no presentación de la declaración jurada.

Ante la notificación con las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013, Fundación Amigos de la Naturaleza, presentó recurso de alzada, recurso resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0310/2014, que revocó totalmente las resoluciones determinativas.

Contra dicha resolución, mediante memorial de 6 de mayo de 2014, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico de fs. 130 a 133 de anexo 1 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1046/2014 de 14 de julio, que confirmó la resolución de alzada; quedando en consecuencia, revocadas las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013.

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.

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 115 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

De compulsa de la demanda se advierte que, el objeto principal de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1046/2014 de 14 de julio, emitido por la Autoridad de Impugnación Tributaria, porque a decir del demandante existe una interpretación errónea del art. 5 del D.S. N° 27190, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0310/2014, de 21 de abril, que revocó totalmente las Resoluciones Determinativas Nos. 7910000315 y 7910000316 de 26 de diciembre de 2013.

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:

V.1.1. En el marco del principio tributario previsto en los arts. 6 parág. I-3 y 19 parágs. I y II ambos de la L. N° 2492 (CT), la exención tributaria es aquella situación excepcional prevista expresamente en disposición normativa con rango de ley; por la que aún a pesar de consumarse el hecho imponible no se genera el nacimiento la obligación tributaria; exigiendo asimismo que sea la ley la que especifique las condiciones y requisitos para la procedencia de le exención; asimismo el Código Tributario, prevé en su art. 8 que en caso de exenciones, la norma deberá ser interpretada de acuerdo al método literal.

En el caso de autos, es la L. Nº 843, que en su art. 49-b) modificado por el art. 2 de la L. Nº 2493; art. 5 del D.S. Nº 24051, sustituido por el art. 3 del D.S. N° 27190, que establece la exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), en favor de las utilidades obtenidas por las asociaciones civiles, fundaciones o instituciones no lucrativas autorizadas legalmente que tengan convenios suscritos, y que desarrollen las siguientes actividades: religiosas, de caridad, beneficencia, asistencia social, educativas, culturales, científicas, ecológicas, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales o gremiales. Esta franquicia procederá siempre que no realicen actividades de intermediación financiera u otras comerciales, que por disposición expresa de sus estatutos, la totalidad de los ingresos y el patrimonio de las mencionadas instituciones se destinen exclusivamente a los fines

enumerados, que en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre sus asociados y que, en caso de liquidación, su patrimonio se distribuya entre entidades de igual objeto o se done a instituciones públicas, debiendo dichas condiciones reflejarse en su realidad económica. Normas complementadas para la otorgación de la exención por la exigencia de requisitos de forma y de fondo previstos por el art. 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05.

En el marco de estas disposiciones, y en cumplimiento de los requisitos de forma y de fondo exigidos por los arts. 19 parágs. I, II del Cód. Trib., y 8 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05; la entidad ahora demandante formalizó la otorgación de exención impetrada por Fundación Amigos de la Naturaleza (FAN), mediante R.A. N° 11/2009 que, en su art. primero señala: ".(…) Formalizar la solicitud de exención del IUE (…) a partir de la gestión fiscal correspondiente a la fecha de solicitud, debiendo el representante legal del mismo, a efectos de su registro de la exención, apersonarse ante el Departamento de Recaudación, a objeto de concluir el trámite de exención (…)".

En el marco de esta última parte del art. primero de la R.A. N° 11/2009, la administración alega que, se pretende desconocer el requisito de forma exigido para el registro de la citada resolución, aseverando que la AGIT pretende desconocer el art. 3 del D.S. Nº 27190, el cual, establece que será la administración tributaria la que establecerá el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de la exención, norma que es interpretada en forma errada por el sujeto activo, al asumir contar con una potestad no otorgada a la administración tributaria, para establecer requisitos para el contribuyente como ser "el registro de la exención", en una errada interpretación a las facultades otorgadas por el art. 64 del Cód. Trib., concordante con lo previsto en el art. 65 del mismo cuerpo Legal.

Ahora bien, advertidos de la inclusión del texto de registro de la exención; materia de controversia, agregado por la administración en el artículo primero de la R.A. Nº 11/2009, y al no haber sido cumplida esta exigencia por parte del sujeto pasivo, no puede interpretarse de manera alguna dicha omisión como una negación o como una revocatoria "ipso jure" de la R.A. Nº 11/2009, requiriéndose en todo caso para tal efecto, de otra resolución administrativa expresa debidamente motivada y fundamentada para el caso específico, que dé lugar a su revocatoria, conforme lo advirtió y normó adecuadamente el propio fisco en su Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-05, que de manera expresa en su art. 5 (Realidad Económica), señala: "Si producto de las acciones de fiscalización, verificación, control e investigación, el Servicio de Impuestos Nacionales determinara el incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del beneficio, emitirá una resolución administrativa revocando la exención conferida" (sic).

Debemos convenir que de la revisión de antecedentes administrativos, se evidencia la existencia de un acto administrativo expreso (R.A. Nº 11/2009), que otorga el derecho a la exención de FAN, en relación al IUE; en ese escenario, dado el principio de estabilidad que rige a los actos administrativos, que exige la permanencia de situaciones preexistentes, siendo que la regla de libre revocabilidad de actos administrativos no es reconocida por nuestro ordenamiento y toda vez el apartamiento de la administración sobre sus actos declarativos de derechos, requiere el cumplimiento de determinadas condiciones y un procedimiento excepcional; ante lo cual se haría necesaria la presencia de un procedimiento administrativo previo que culmine con un acto administrativo expreso que revoque y deje sin efecto la resolución inicialmente concedida por la administración tributaria, conforme a los

principios de sometimiento pleno a la ley; asegurando al sujeto pasivo el debido proceso, de modo que posibilite el derecho a la impugnación en la vía correspondiente en la que se demostrará si evidentemente el sujeto pasivo incurrió en la causal para la revocabilidad del acto administrativo que le concedió dicha exención, y no lo contrario; interpretar con un carácter amplio lo dispuesto por la propia administración tributaria en su R.A. Nº 11/2009, para cuya interpretación existiría una revocatoria ipso facto de la resolución por el supuesto incumplimiento del sujeto pasivo al requisito posterior de forma exigido por la administración tributaria para el registro de la resolución en su departamento de recaudación.

Resulta precio elucidar que, el acto administrativo de registro de las resoluciones administrativas, mostrada por la administración tributaria como óbice para la negación de los efectos jurídicos de la R.A. Nº 11/2009; es una función enteramente administrativa de competencia de la propia administración, siendo deber de ésta dentro sus procedimiento internos; el de registrar sus propios actos en los medios que la administración considere más convenientes para los fines de esa institución; entendimiento bajo el cual erróneamente puede amparar su decisión de negar el cumplimiento de la exención otorgada mediante resolución administrativa, recurriendo a los arts. 64 y 65 del Cód. Trib., cuando se evidencia que esos derechos y deberes de la administración tributaria están referidos a normas aplicables a la determinación del tributo y no a su dispensa y menos aún a su presunción de legitimidad, no cuestionados de manera alguna en el caso de autos.

Debe precisarse que tanto el Código Tributario, así como la normativa reglamentaria vigente en cuanto a exenciones, específicamente sobre la exención del IUE, puntualizan que la vigencia de la referida exención es a partir de la fecha de solicitud de la dispensa aceptada, hecho evidenciado en su consumación en el caso de autos el momento de su notificación a FAN, acorde a lo previsto por el art. 32 parág. I, de la L. Nº 2341, y no así del registro del acto que otorga ésta dispensación en el departamento de recaudaciones de la administración tributaria, más cuando dicha entidad es la que cuenta con la facultad y la función de registrar sus actos emitidos, en las instancias correspondientes, por lo que la validez de la exención otorgada no quedó suspendida o sin efecto como es pretendido por la administración tributaria, en una incorrecta aplicación del art. 32 parág. II de la L. Nº 2341, toda vez que la exención surte efectos a partir de su formalización, requisito que si se cumplió; siendo en consecuencia impertinente la exigencia de presentación del formulario 500.

Si bien es cierto que la administración tributaria, de acuerdo con el art. 3 del D.S. Nº 27190, tiene la facultad de establecer el procedimiento y los requisitos administrativos para la formalización de la exención del IUE, y en ejercicio de dicha facultad emitió la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-05, norma que regula todo el procedimiento, determinando en la Disposición Final Primera que, la vigencia de la exención formalizada es desde la fecha de la solicitud; sin embargo, la pretensión de condicionar la vigencia de la exención al registro de la resolución administrativa que formaliza la exención, es desconocer y apartarse de la normativa tributaria que rige la exención del IUE.

En ese entendimiento, la vigencia de la exención otorgada a FAN no ha sido suspendida en su cumplimiento y ejecutabilidad y menos revocada ipso jure por otra resolución administrativa que determine la revocatoria de la dispensa del tributo IUE; siendo que los efectos de la última parte de la disposición primera de la R.A. Nº 11/2009, no cambió de manera alguna los efectos jurídicos de dicha resolución; por tanto Fundación Amigos de la Naturaleza, sigue gozando de la dispensa de la obligación tributaria; por lo que, el cálculo de reparos sobre un impuesto del cual se hallan dispensados, recae en indebida; infringiéndose

como consecuencia las L. Nos. 843, 2493; los Decretos Reglamentarios Nos. 24051 y 27190 y los arts. 115-II) y 120 de la C.P.E., en relación al debido proceso, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

V.1.2. Sobre lo señalado por la administración tributaria, en sentido que el contribuyente tiene registrado el carácter de entidad sin fines de lucro, y que tiene registrada como actividad secundaria otras actividades lucrativas, habiendo evidenciado que el contribuyente valiéndose de un supuesto carácter de exento ha procedido a realizar actividades comerciales, transgrediendo la normativa aplicable a la exención, aspecto concomitante a lo informado por el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo, mediante CITE: MPD/VIPFE/UNC-000350/10, de 2 de septiembre de 2010.

Al respeto, este tribunal debe recordar que conforme lo advirtió y normó adecuadamente el propio SIN en su Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-05, art. 5 (Realidad Económica), estableciendo el procedimiento a seguir en los casos en que la administración tome conocimiento del incumplimiento de algunas formalidades que podrían incidir en la formalización de la exención del IUE otorgada con anterioridad; y toda vez que conforme a normativa vigente los arts. 95 a 99 y 100 del Cód. Trib., establece las facultades de control, verificación, fiscalización y determinación de tributos como exclusiva responsabilidad y competencia de la administración tributaria para el caso del IUE; no advirtiendo este tribunal dentro el procedimiento acto administrativo alguno que emerja de dicha denuncia tendente a la prosecución de ese objetivo, no siendo como consecuencia la nota CITE: MPD/VIPFE/UNC-000350/2010, el mecanismo jurídico idóneo para determinar el pago del IUE de FAN para las gestiones 2009 y 2010.

Finalmente se evidencia que, al emitir la resolución jerárquica ahora impugnada la Autoridad General de Impugnación Tributaria aplicó adecuadamente las normas tributarias, en cuanto no se evidencia que la autoridad demandada haya interpretado erróneamente o aplicado indebidamente las disposiciones legales alegadas por la entidad demandante. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por parte de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, no son evidentes y resultan infundadas; por consiguiente no se vulneró procedimiento legal alguno y menos aún, violación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la entidad demandante; por lo que, corresponde en consecuencia, confirmar la resolución jerárquica impugnada.

V.1.7. Conclusiones.

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

Analizados los antecedentes, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1046/2014 de 14 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, 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 Autoridad General de Impugnación Tributaría obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1046/2014 de 14 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 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 Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 49, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1046/2014 de 14 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

14

ALTIFIBERS S.A. c/ Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 202 a 212 interpuesta por ALTIFIBERS S.A., representada legalmente por Jorge Lucas Rubín de Celis Moscoso, la contestación a la demanda de fs. 319 a 333, respuesta del tercer interesado de fs. 260 a 269, réplica 401 a 408, dúplica de fs. 430 a 435, los antecedentes del proceso, la emisión de la resolución impugnada.

I.1. Contenido de la demanda.

Habiendo sido notificada el 12 de mayo de 2014, con la Resolución Jerárquica N° 027/2014 de 12 de mayo y el 22 de mayo de 2014 con el Auto Administrativo de 21 de mayo de 2014, que declara la improcedencia de la solicitud de aclaración y complementación de la resolución jerárquica mencionada, agotada la vía administrativa conforme establece el art. 69-a) y la facultad concedida del art. 70, ambos de la Ley de Procedimiento Administrativo, interpone la presente demanda contenciosa administrativa contra la resolución mencionada.

I.2. Antecedentes de la demanda.

El 25 de octubre de 2011, ALTIFIBERS S.A., fue notificada con la nota AEMP/DESP/DTFVCOC/Nº 1388/2011, objeto fiscalización legal y financiera gestión 2009 y 2010, el cual fue suspendido y conforme a nota AEMP/DESP/DTFVCOC/Nº 0914/2012, se notificó con el inicio de fiscalización programado para el 19 de septiembre del mismo año, con el objeto de realizar la fiscalización de las gestiones 2010 y 2011, así como las actuaciones legales desde la gestión 2010 hasta la fecha de fiscalización, habiendo concluido el 21 de septiembre, mediante la emisión del acta de cierre de fiscalización, posteriormente el 30 de septiembre, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas (AEMP) emite la Nota de Cargo AEMP/DTFCOC/NOT/No. 049/2013, notificada a la Empresa el 2 de octubre, por contravenciones de los arts. 40, 46, 250-1), 331 del Cód. Com., y el inc. m) de la Norma de Contabilidad N° 1; otorgándole a ALTIFIBERS S.A., el plazo de 7 días hábiles para remitir los descargos correspondientes, del cual mediante nota de 10 de octubre, la empresa adjunta documentación conforme a la nota de cargo, posteriormente emite la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTFVCOC/Nº 101/2013 de 25 de octubre, que resuelve sancionar a ALTIFIBERS S.A., con una multa de Bs 1.786.06, por el no registro del libro de registro de acciones, suspensión del Gerente General y Presidente de la Sociedad por un periodo de seis meses, e impone una multa de Bs 38.372.00 por inobservancia de los arts. 40, 46-m) de la Norma de Contabilidad Nº 1, habiéndose interpuesto recurso revocatorio, resuelto mediante Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/Nº 119/2013, de 13 de

diciembre, que resuelve ratificar en su totalidad la resolución sancionatoria impugnada, del cual el 2 de enero de 2014, interpone recurso jerárquico, resuelto por Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027.2014 de 12 de mayo, que resuelve confirmar totalmente las resoluciones impugnadas, habiendo merecido memorial de aclaración y complementación, resuelto mediante auto administrativo de 21 de mayo, que declaró improcedente la solicitud.

I.3. Fundamentos de la demanda.

I.3.1.- Falta de notificación de la AEMP con requerimiento de registro de memoria anual 2011 durante la fiscalización; aduce que, durante el periodo de fiscalización del 19 hasta el 21 de septiembre, ALTIFIBERS S.A., presentó toda la documentación legal descrita en el Memorándum de Planificación AEMP/DTFCOC/Nº 032/2012, sin embargó el registro de la Memoria Anual 2011, no fue solicitado por los funcionarios de la AEMP durante el proceso de fiscalización, hechos que demuestra con el Memorándum de Planificación AEMP/DTFVCPC/N° 032/2012, Carta AEMP/DESP/DTFVCOC/N° 0914/2012, acta de inicio de fiscalización, acta de cierre de fiscalización; asimismo, señala que, la empresa cumplió con la aprobación de la Memoria Anual 2011, realizada mediante Junta General Ordinaria de Accionistas de 14 de junio de 2012 y de forma inmediata la publicó y puso a disposición de los accionistas y de terceros en el domicilio de la empresa. Qué, el Código de Comercio exige que la memoria anual se publique dentro de los seis meses, sin embargo no establece un plazo para el envió a la Dirección de Sociedades por Acciones (actualmente Registro de Comercio); Que, se estaría vulnerando los arts. 115 y 117 (derecho a la defensa y debido proceso) de la C.P.E., además de los arts. 33 parág. I y 16 de la Ley de Procedimiento Administrativo y art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, asimismo transcribe la S.C. N° 00486/2010 de 5 de julio, toda vez que nunca se solicitó a ALTIFIBERS S.A., el documento de la memoria anual 2011.

I.3.2.- Falta de valoración de la prueba; alega que, después de notificados con la Nota de Cargo AEMP/DTFVCOC/NOT/No 049/2012 de 30 de septiembre, ALTIFIBERS S.A., recién tomó conocimiento de que la AEMP había fiscalizado la memoria anual 2011; que el Informe Técnico Legal AEMP/DEFVCOC/325/2013, de 23 de octubre, sobre el cual se emitió la Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTFVCOC/No 101/2013, establece que, hasta el 23 de octubre de 2013, no se habría presentado el registro de la memoria anual, según la revisión de la página web de FUNDEMPRESA; acción contraria al certificado de 4 de octubre de 2013 emitida por dicha instancia, que acredita que ALTIFIBERS S.A., habría procedido a registrar la memoria anual 2011, además que no existe normativa que apruebe de manera expresa la validez o legalidad del usó de pruebas extraídas del internet. Memorias anuales 2011 y 2012 que fueron presentadas en el recurso de revocatoria y jerárquico, las cuales presumen no fueron revisadas ni valoradas, a ese fin cita la S.C. N° 2227/2010-R de 19 de noviembre.

I.3.3.- Suspensión del Gerente General y Presidente de ALTIFIBERS S.A; aduce que, a la fecha ALTIFIBERS S.A., se encuentra con inseguridad jurídica, al no saber si la suspensión del Gerente General y Presidente de la empresa, continua o quedó sin efecto, toda vez que fue presentada la memoria anual 2011 en FUNDEMPRESA, no habiendo sido valorada en la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/N° 101/2013 y Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 119/2013.

I.3.4.- Obligación de Empastado de Libros Contables y Contradicción en Actos Administrativos de la AEMP; refiere que la Resolución Administrativa RA/SEMP/N° 071/2008, no establece de manera expresa la obligatoriedad de que los libros de balance diario e

inventario deban estar empastados y no anillados; que la AEMP utiliza el art. 24 de la RA/AEMP/AEMP/N° 052/2011, para establecer incumplimiento a la normativa comercial en el Informe Técnico Legal AEMP/DTFVCOC/N° 166/2013 de 13 de junio, pero sanciona aplicando el art. 17 de la Resolución Administrativa RA/SEMP/N° 071/2008, articulo que no describe los supuestos de hechos contenidos en la norma jurídica, es decir no establece que el libro diario, libro de balances e inventario tienen que estar obligatoriamente empastados y no anillados, lo que vulneraria el principio de tipicidad como elemento esencial del debido proceso, al respecto cita los arts. 73 y 74 de la Ley de Procedimiento Administrativo y la S.C. Plurinacional N° 1208/2013 de 4 de noviembre, aplicación de la sanción que contraviene el principio de irretroactividad de la norma.

I.3.5.- Falta de valoración y análisis de la prueba solicitada por la AEMP; alega que, la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/Nº 101/2013 y el Informe Técnico Legal AEMP/DEFVCOC/N° 166/2013 de 13 de junio, en relación a los saldos del libro mayor al 31 de marzo de 2011, señalaron la presunta contravención por la no presentación de documentos, lo que originó que el 10 de octubre de 2013, ALTIFIBERS S.A., presentara descargos, los cuáles no fueron valorados en el Informe de Descargos AEMP/DTFVCOC/N° 325/2013; por último transcribe el art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo y la S.C. N° 0486/2010-R de 5 de julio.

Por último, en el acápite de la exposición de derecho, señala que, su petición se funda en las disposiciones legales establecidas por los arts. 115, 116 y 117 de la C.P.E., 4-h), 16-e) y g), 47, 69-a), 73, 74 y 77 de la L. N° 2341, 36 parág. II y 88 del D.S. N° 27113, 29 del Cód. Com., 1311 y 1312 del Cód. Civ., 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., 10 parág. I de la L. N° 212.

I.5. Petitorio.

En merito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda, y se revoque la Resolución Jerárquica N° 027.2014 emitida por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural de Bolivia y el auto complementario, así como la Resolución Administrativa RA/AEMP/N° 119/2013 y Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/N° 101/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

El Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural se apersonó al proceso mediante su apoderado legal Franz Jaime Chávez Sandy, Director General de Asuntos Jurídicos de dicha cartera de Estado, conforme al Testimonio de Poder Nº 1800/2013, de 16 de agosto, quien respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 319 a 333, señalando lo siguiente:

II.1. Refiere que, la argumentación utilizada por el demandante, es prueba clara del desconocimiento normativo, denotando la intención de justificar que se habría fijado una sanción al margen de la legalidad, siendo que la L. N° 2341 en su art. 80 y ss., determina las etapas y características del proceso sancionador, que el proceso se formaliza con la notificación a los infractores con los cargos imputados, constituido en la Nota de Cargo (AEMP/DTFVCOC/NOT/Nº 0049/2013), habiéndose identificado la infracción a la normativa comercial, previstos en los arts. 250, 40, 46 y las Normas de Contabilidad 1 y 11, es decir que se hizo conocer los cargos presuntamente infringidos, dándoles el plazo de 7 días para la presentación de descargos.

En relación al Informe AEMP/DTFVCOC/Nº 166/2013, donde señala ALTIFIBERS S.A., que la Memoria Anual 2011, no se encontraba dentro de los puntos de evaluación; aduce que, la propia demanda está aceptando que la nota de cargo, menciona cómo infracción al art. 250 del Cód. Com., que el proceso de fiscalización abarca todas las actuaciones financieras y legales de una empresa. En tal virtud, mal puede alegarse la falta de notificación con uno y otro cargo o que no se hubiera comunicado a la empresa la falta de Registro de Memoria de la Gestión 2011, cuando a través de la nota de cargo se definió a que gestiones iba a ser dirigido y qué tipo de infracciones a la normativa comercial se habrían identificado.

II.2. Sobre la falta de valoración de la prueba, referida al Informe Técnico Legal AEMP/DTFVCOC/325/2013 de 23 de septiembre, que sirvió de base para la emisión de la resolución sancionatoria, que no habría efectuado ninguna mención a la prueba presentada por la empresa respecto a la publicación de la memoria anual y que la legislación vigente no reconoce a la información obtenida mediante página Web, no habiéndose considerado lo aseverado por la empresa; al respecto, señala que, en materia administrativa rige el principio de verdad material previsto en el art. 180 de la C.P.E., siendo uno de los rectores del sistema procesal nacional, también regulado por el art. 4-d) de la L. N° 2341, debiendo entenderse que, más allá de los alegatos o argumentos de las partes, lo que se busca es aquel acontecimiento o situaciones fácticas que condicen con la realidad de los hechos, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, es así que, se ha podido establecer con el respaldo de la información cursante en los Registros de FUNDEMPRESA que ALTIFIBERS S.A., no cumplió con la publicación de la Memoria Anual Gestión 2011, conforme regula el art. 133 del Cód. Com., teniendo también como objeto extender la matricula de comercio e inscribir los actos, contratos y documentos sobre los cuales la ley establece esta formalidad, de acuerdo al mandato del art. 27 del citado cuerpo Legal, en consecuencia no se puede desconocer la información proporcionada por FUNDEMPRESA, entidad encargada de contener la información y registro de las actuaciones de las empresas comerciales, por lo que el argumento de que la prueba obtenida sería ilícita, cae por su propio peso.

Añade manifestando que, la demanda instaurada carece de argumentos legales que permitan considerar la legalidad y validez del proceso de fiscalización, así como de sus resoluciones emergentes. Asimismo refiere que, el proceso de fiscalización fue realizado en respeto y cumplimiento del principio del debido proceso, reconocido por el art. 115 parág. II de la C.P.E., donde se le dio la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones, es decir respetando el derecho a la defensa.

Por último, pasa a detallar y considerar las infracciones a la normativa realizada por ALTIFIBERS S.A., como ser los arts. 40, 46, 250 y 331 del Cód. Com., así como las Normas de Contabilidad Nº 1 y 11, las mismas que fueron determinadas en base a la información proporcionada por la empresa, las cuales no se pasa a detallar por ser similares argumentos expresados en la Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027.2014.

II.1.2. Petitorio.

En mérito a los precedentes expuestos, solicita que en virtud del art. 190 del Cód. Pdto. Civ., se dicte sentencia declarando improbada la demanda, consecuentemente quede firme y subsistente la Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027.2014 de 12 de mayo, Resolución Administrativa Revocatoria RA/AEMP/Nº 119/2013 y Resolución Administrativa Sancionatoria RA/AEMP/DTFCOC/Nº 101/2013.

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:

Qué el 17 de septiembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y control Social de Empresas (AEMP), notificó a ALTIFIBERS S.A., con la Nota AEMP/DESP/DTFVCOC/Nº 0914/2012, "Inicio de Fiscalización", por la que dispuso "(…) realizar la fiscalización de los periodos 2010 y 2011, terminadas al 31 de marzo del 2011 y 2012, así como las actuaciones legales de la Empresa desde la gestión 2010 al presente. (…) fiscalización in situ a partir del día 19 de septiembre de 2012". A ese fin solicita se proporcione la siguiente documentación: m) Publicación y registro de las memorias anuales de las gestiones fiscalizadas, cursante de fs. 13 a 15.

Acta de Inicio de Fiscalización de 19 de septiembre de 2012, cursante de fs. 16-17.

Acta de Cierre de Fiscalización de 21 de septiembre de 2012, el cual señala que: "El agente regulado proporcionó dos notas en las que aclara la falta de presentación de información y documentación solicitada por la autoridad, misma que consiste en libros mayores, kardex valorado, informes o cartas de control interno, testimonios de aumento y disminución de capital y autorización de hojas removibles para el sistema contable, notas cuyo contenido será analizado y valorado dentro la fiscalización de gabinete", cursante de fs. 20-21.

Acta de Entrega de Documentación de 8 de octubre de 2012, consistentes en: "a). Libros Diarios (gestión 2011), 3 anillados originales; b) Libros Mayores (gestión 2011), 4 anillados originales; c) Libros de Productos (gestión 2011), 2 anillados originales.", cursante a fs. 22.

Informe Técnico – Legal AEMP/DTFVCOC/Nº 166/2013 de 13 de junio, el cual en su acápite de recomendaciones, establece, presuntos incumplimientos al Código de Comercio y a la Norma de Contabilidad Nº 1, formalizada mediante Resolución Administrativa SEMP/Nº 370/2008 de 23 de diciembre, recomendando emitir la correspondiente Nota de Cargo, otorgándole el plazo correspondiente, cursante de fs. 23 a 43.

Informe Técnico Legal AEMP/DTFVCOC/Nº 325/2013, de 23 de octubre, el cual en su acápite de conclusiones y recomendaciones, ratifica el incumplimiento al num. 1) del art. 250, 331, 40 y 46 del Cód. Com., cursante de fs. 44 a 63.

Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/Nº 101/2013, de 25 de octubre, el cual resuelve: "Primero.- Sancionar a la sociedad ALTIFIBERS S.A., en el marco de lo establecido en el art. 19 y Anexo 2 del Reglamento de Infracciones y Sanciones Comerciales aprobado mediante Resolución Administrativa RAI/AEMP/Nº 030/2011, con una multa de Bs 1.787,06, por inobservancia del art. 250-1 del Cód. Com.; Segundo.- Suspender al Gerente General y al Presidente de la Sociedad ALTIFIBERS S.A., por un periodo de 6 meses (…); Tercero.- Sancionar a ALTIFIBERS S.A., en el marco del art. 17 del Reglamento de Infracciones y Sanciones comerciales aprobado mediante Resolución Administrativa RA/SEMP/N° 071/2008, con una multa de Bs 38.372,00, ya que el Agente Regulador ha inobservado los arts. 40 y 46 del Cód. Com.", cursante de fs. 128 a 152.

Resolución Administrativa RA/AEMP/Nº 119/2013 de 13 de diciembre, que resuelve, confirmar totalmente la Resolución Administrativa RA/AEMP/DTFVCOC/Nº 101/2013 de 25 de octubre, cursante de fs. 153 a 170.

Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027/2014 de 12 de mayo, que resuelve: "Primero.- Confirmar totalmente la Resolución Administrativa RA/AEMP/Nº 119/13 de 13 de diciembre de 2013 y la Resolución Administrativa RA/AEMP-DTFVCOC/Nº 101/2013, emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas-AEMP; conforme lo dispuesto en el art. 43 parág. I-a) del Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIREFI, aprobado mediante D.S. N° 27175", cursante de fs. 171 a 194.

Auto de 21 de mayo de 2014, que declara la improcedencia de la solicitud de aclaración y complementación de la Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027/2014, de 12 de mayo, efectuada por la Sociedad "ALTIFIBERS S.A", conforme lo dispuesto en el art. 36, parág. II del D.S. N° 27113, cursante de fs. 200.

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., aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 397, 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. 401 a 408, dúplica de fs. 430 a 435, respuesta del tercer interesado Germán Prudencio Taboada Párraga, Director Ejecutivo de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas, cursante de fs. 260 a 269 y la intervención negativa de la Procuraduría General del Estado, representada legalmente por Paola Verónica Oropeza Terán, conforme Testimonio de Poder Nº 725/2014 de 27 de agosto, cursante de fs. 218-219.

Concluido el trámite se decretó "autos para sentencia", cursante de fs. 436.

Previo a establecer la controversia, resulta necesario señalar 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural.

IV.- De la problemática planteada.

El objeto de la presente controversia, radica en determinar, si la Resolución Jerárquica Nº 027/2014 de 12 de mayo, vulneró el debido proceso en su elemento de motivación, fundamentación y valoración de la prueba.

A ese fin, corresponde realizar previamente la siguiente consideración: De la lectura del recurso jerárquico, se advierte que las afirmaciones expuestas en la presente demanda contenciosa administrativa, son idénticas, de donde se tiene que el demandante no fundamenta ni establece de qué manera o forma la Resolución Jerárquica MDPyEP Nº 027/2014, vulneraria el derecho al debido proceso en sus vertientes de motivación y fundamentación, es decir, no identifica los agravios en los que hubiera incurrido la resolución ahora impugnada, a ese efecto, corresponde establecer que, como es deber del juez administrativo el fundamentar sus decisiones en base a lo argumentado en el recurso, el recurrente tiene la carga de demostrar con argumentos adecuados la posible equivocación en la que aquél habría incurrido, en este caso, correspondía que ALTIFIBERS S.A., observe esa

incongruencia y omisión en la fundamentación y motivación incurrida por la autoridad demandada.

En ese contexto, es mester establecer, que para impugnar la resolución jerárquica en la vía contenciosa administrativa, no sólo basta reiterar los argumentos del recurso jerárquico, sino que es necesario exponer con fundamentos claros la pretensión fundada en normas legales como base y sustento para la modificación del recurso jerárquico impugnado, que en el caso concreto, se alega con meridiana claridad la vulneración del debido proceso en su elemento motivación, fundamentación y valoración de la prueba, supuestos que nos llevarían a la trasgresión de la norma constitucional y ordinarias, sin embargo, el demandante incumple con la obligación de fundamentar su pedido, limitándose a realizar más una relación de hechos del recurso jerárquico que fueron dilucidados en la Resolución Jerárquica MDPyEP 027/2014, por consiguiente ésta omisión o falta de carga argumentativa no puede ser suplida por este Tribunal Supremo de Justicia, por ser una atribución exclusiva de la parte demandante, por el contrario limita abrir su competencia a éste tribunal para resolver la presente demanda.

Al respecto, la Sala Plena de éste Tribunal Supremo de Justicia, en las Sentencias Nos. 26/2017 y 238/2013 de 27 de marzo y 5 de julio, respectivamente, entre otras, estableció: "Que si bien la administración tiene la obligación de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal dentro el procedimiento administrativo, en la acción jurisdiccional del contencioso administrativo este principio tiene un vínculo distinto a momento de delimitar la acción puesto que el principio de verdad material, que rige en los procedimientos administrativos y las resoluciones que de ellas emanen, en la acción contencioso administrativo está regida también por el principio dispositivo, sin que ello signifique que las formas rituales no deban impedir aflorar la verdad, dado que ésta debe ser la columna vertebral de la decisión judicial. Esta verdad a momento de impartir justicia debe llegar mediante la decisión libre del accionante (demanda y pretensión), si llega mediante la utilización de un mecanismo autoritario-judicial, tanto la verdad como la igualdad resultan dañadas, y este daño sellaría la suerte de la justicia del caso, no siendo coherente y justo resolver así por cuanto cualquier sistema que desfasa el principio de imparcialidad del juzgador (…).

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 oficio) 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."

V.- Conclusiones.

Por lo expuesto, en el caso presente, éste tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del accionante y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa

administrativa, referente al objeto de controversia, queda establecido que la actuación jurídico administrativa del Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural está enmarcada dentro de la normativa correspondiente.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 260 a 269, interpuesta por ALTIFIBERS S.A., contra el Ministerio de Desarrollo Productivo y Economía Plural; en consecuencia mantiene firme e inalterable la Resolución Jerárquica MDP y EP Nº 027/2014 de 12 de mayo y el Auto de 21 de mayo de 2014.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

15

Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo cursante de fs. 64 a 68, admitida por providencia de fs. 70, interpuesta por Erwin Roda Vaca, en representación de la sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0803/2014 de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 124 a 128, la intervención del tercero interesado Zona Franca Winner de la Aduana Nacional, que cursa de fs. 130 a 134, la réplica y dúplica cursantes de fs. 139 a 141; y, 146-147, respectivamente, 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 refiere que, la sociedad que representa el 18 de septiembre de 2013, presentó ante la Administración de Aduana Zona Franca Winner, la Declaración de Mercancías de Importación Nº 2013/735-C-17872, sometiendo a importación bajo la modalidad de admisión temporal para reexportación en el mismo estado, un vehículo automotor clase tracto camión, marca Beiben, modelo 2013, chasis LBZ447DB8DA000723, con Parte de Recepción Nº 735-2013 280302-1412K030522 de 11 de junio de 2013, despacho aduanero gestionado sin observación por la Aduana Nacional.

Añade que, de manera intempestiva y sin previo proceso, la administración aduanera emitió la Resolución Administrativa AN-WINZZ-RA Nº 503/2013 de 21 de octubre, declarando en abandono la mercancía sometida a admisión temporal y ordenó la anulación de la declaración de mercancías de importación, ante la Resolución Final la Sociedad Grandmotors S.A., interpuso recurso de alzada que mereció la Resolución de Alzada Nº ARIT-SCZ/RA 0131/2014 de 10 de marzo, que confirmó dicha resolución administrativa, por lo que la sociedad demandante formuló recurso jerárquico que fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0803/2014 de 3 de junio, que confirmó la resolución de alzada; consecuentemente, mantuvo firme y subsistente la resolución administrativa de declaratoria de abandono emitida por la Aduana Nacional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta señalando que, la resolución jerárquica respalda la confirmación de la declaratoria de abandono aplicando el art. 115 del D.S. N° 25870, norma legal y fundamento jurídico ausente en las consideraciones técnicas-legales de la Aduana Nacional y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, por lo que GRANDMOTORS S.A., no tuvo conocimiento del fundamento citado, sin otorgarle la oportunidad de presentar argumentos técnico-legales que a su criterio demuestren la improcedencia de la declaratoria de abandono de mercancías, hecho que vulnera los derechos al debido proceso y defensa, previstos en los arts. 115-II y 117-II de la C.P.E., como también lo dispuesto en el art. 68-6 y 7 del Cód. Trib. Boliviano, porque se le negó la oportunidad procesal de defenderse e impugnar con base al conocimiento preciso del fundamento jurídico que respalda la posición de la acusación, hecho que imposibilitó directamente el derecho a ser oído en las etapas procesales respectivas ante la Aduana Nacional y la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, actuar de la autoridad demandada que no es una formalidad que pueda corregirse u obviarse con la aplicación del principio de verdad material, ya que –reitera- se le negó la oportunidad de defenderse de quien lo acusa, vulnerando los citados derechos y determina la emisión de un fallo en única instancia, ingresando en la causal de anulación prevista en el art. 36-II y III de la Ley de Procedimiento Administrativo, correspondiendo se anule el procedimiento administrativo hasta el momento en que la Aduana Nacional valore y aplique la normativa jurídica pertinente al hecho fáctico.

Agrega que, en los antecedentes administrativos no se ubica la notificación o comunicación al consignatario e importador GRANDMOTORS S.A., con la autorización de levante, el registro en el sistema SIZOF citado en la resolución jerárquica no fue de conocimiento del importador, por lo que el acto administrativo de levante nunca fue de conocimiento del importador. Debiendo considerarse que en aplicación del principio de oficio, previsto en el art. 200-1) del Cód. Trib. Boliviano, la AGIT tiene la obligación de intervenir activamente en la sustanciación del recurso, por lo que se encontraba obligada a verificar la ausencia de notificación al importador con la autorización de levante; máxime, si sólo el importador es la persona autorizada para retirar la mercancía de la Aduana Nacional, hechos que cursan en obrados y que debieron ser considerados por la autoridad demandada en la resolución jerárquica, en aplicación del principio de impulso de oficio, siendo que la falta de notificación con la autorización de levante al importador, ocasionó la declaratoria de abandono, declaratoria que se originó por la falta de conocimiento de GRANDMOTORS S.A., sobre la autorización de levante por ausencia de notificación.

Añade que, el registro de levante en el sistema informático SIZOF de la Aduana Nacional, si bien es una herramienta técnica, en los hechos no permitió comunicar y notificar el levante al importador, ocasionando consecuencias jurídicas negativas a sus intereses, generando indefensión material por imposibilidad de retirar la mercancía en el plazo de 48 horas, correspondiendo la anulación del procedimiento hasta el momento de notificarse al importador con la autorización de levante de mercancías.

Por último arguye que, la resolución administrativa de abandono de mercancías emitida por la Aduana Nacional, resuelve dos situaciones, la primera concerniente a la declaratoria de abandono de la mercancía a favor del Estado y la segunda, corresponde a la anulación de la DUI 213/735 C-17872 de 13 de septiembre de 2013; en consecuencia, tramite seguido tácitamente también se anuló la autorización de levante de mercancía, por lo que, anulado el levante, la causa que motivó a la Aduana Nacional declarar el abandono de mercancías dejó de existir, este hecho jurídico conlleva que la declaratoria de abandono es

indebida en consideración a la anulación de la causal que la motivo, evidenciándose la improcedencia de la misma.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se anule obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 503/2013 de 21 de octubre, o se revoque de forma total la resolución administrativa de declaratoria de abandono.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente mediante memorial presentado el 17 de marzo de 2015, que cursa de fs. 103 a 107, señalando lo siguiente:

No existe ninguna vulneración de derechos que pueda generar una supuesta nulidad como impetra el demandante, siendo que conforme se tiene de los antecedentes del proceso, la norma a la que hace referencia GRANDMOTORS S.A., art. 115 del D.S. N° 25870, siempre fue de su conocimiento, toda vez que, fue citado en la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013, en la pág. 2, párrafo segundo, por lo que está claro que el acto administrativo impugnado hace referencia al art. 115 del D.S. N° 25870 y RA-PE 01-008-00 de 27 de julio de 2000, disposiciones adecuadas a los hechos descritos en la fundamentación de hecho observada, evidenciando igualmente que el art. 153-A) de la L.G.A., establece las causales del abandono de hecho o tácito de las mercancías.

Añade que, el mismo demandante tuvo conocimiento de los cargos establecidos y la normativa aplicada por la administración aduanera, habiendo hecho uso de los recursos que la ley le franquea, realizando las observaciones del caso, citando el mismo art. 115 del D.S. N° 25870, dentro de sus memoriales ante instancias de la Autoridad de Impugnación Tributaria. Que si bien la resolución administrativa que se impugna citó además del referido artículo erradamente otros, este hecho no genera indefensión en el sujeto activo, acorde a los arts. 35-c) y 36-I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del D.S. N° 27113, puesto que el resto de la normativa es adecuada a los hechos que describe la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013, cumpliéndose con los requisitos necesarios establecidos en el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, encontrándose fundamentada con argumentos de hecho y de derecho, de acuerdo a las verificaciones realizadas por la administración aduanera, incumpliendo el demandante con los requisitos para poder solicitar una nulidad, más aun cuando el mismo debe probar que el perjuicio ocasionado, que sólo puede subsanarse con la declaratoria de nulidad.

En cuanto a la nulidad por ausencia de notificación al consignatario con el levante de mercancías, señala que dicho argumento es una interpretación errónea y tergiversada de la norma, pretendiendo con el mismo tratar de subsanar errores, omisiones y/o negligencias del demandante, siendo este un argumento nuevo que no fue planteado u observado por GRANDMOTORS S.A., ante la AGIT, por lo que bajo el principio de congruencia, doble instancia e igualdad de las partes, no corresponde sea considerado.

Asimismo, respecto a que la resolución administrativa de abandono de mercancías en su parte resolutiva resolvió la anulación de la DUI 213/735 C-17875 de 13 de septiembre de 2013; en consecuencia, tácitamente también se anuló la autorización de levante de mercancía, anulando el levante, por lo que la causa que motivó a la Aduana declarar el abandono de mercancías dejó de existir, arguye que este punto es un nuevo argumento que

no fue solicitado u observado ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, por lo que el demandante no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, siendo que los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano y 198-e) y 211-I de la L. Nº 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, en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión, por lo que no cabe mayor consideración por ser aspectos impertinentes e inoportunos.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

III.- Contenido de la réplica y dúplica.

Erwin Roda Vaca en representación de la sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., presentó memorial de réplica el 9 de abril de 2015, cursante de fs. 119 a 121, expresando que la simple cita de una norma legal en un acto administrativo no constituye fundamento que justifique su conclusión; en el presente caso, la resolución administrativa de declaratoria de abandono de mercancías, no explica la razón técnica-legal por la cual la aplicación del art. 115 del D.S. N° 25870, fuera la razón legal para la declaratoria de abandono de la mercancía, añadiendo con relación a la falta de notificación con el levante de mercancía, que la autoridad demandada ante la omisión de la Aduana Nacional de seguir el procedimiento previsto por la normativa jurídica y al evidenciar la ausencia de notificación del acto administrativo de vencimiento del plazo de almacenaje para el ingreso en abandono de la mercancía, decidió anular el procedimiento hasta la resolución administrativa de declaratoria de abandono; sin embargo, en el caso de autos la AGIT aplica otro razonamiento jurídico demostrando ausencia de igualdad en sus actos, citando al efecto precedentes administrativos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 8 de marzo de 2015, que cursa de fs. 127-128, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa y agregando que el demandante no ofrece fundamentos que puedan desvirtuar los fundamentos jurídicos contenidos en la resolución de recurso jerárquico impugnada.

IV.- Intervención del tercero interesado.

Mónica Banegas Pesoa, en representación legal de Zona Franca Winner de la Aduana Nacional, por memorial cursante de fs. 109 a 113, se apersonó al presente proceso en su calidad de tercero interesado, contestando negativamente la demanda contenciosa administrativa, realizando la cita de las disposiciones legales aplicables al caso de autos, añadiendo que los actos administrativos impugnados cumplen con todos los elementos contenidos en los arts. 27 y 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, concluyendo que la AGIT actuó conforme a la normativa vigente, ya que el levante de la mercancía de acuerdo a lo que establece la Ley General de Aduanas, es el acto por el cual la Aduana autoriza a los interesados a disponer de una mercancía que ha sido objeto de un despacho, de lo que se puede deducir que la mercancía en cuestión no fe retirada de la zona franca dentro del plazo establecido en el art. 115 del Reglamento de la citada Ley, por lo que en aplicación esta norma quedó en abandono.

Por lo argumentado solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y consistente la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0818/2014.

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:

El 13 de septiembre de 2013, la Agencia Despachante de Aduana Monroy S.R.L., validó y tramitó en la Aduana de Zona Franca Winner, por su comitente sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., la DUI C-17875, para la importación de la mercancía consignada en la descripción arancelaria: Tractores de Carretera para Semirremolques, con chasis LBZ446DB6DA000729, con FRV 131048518, habiendo sido sorteada mediante el sistema informático de la Aduana Nacional, a canal amarillo, con sello de levante.

Luego, el 15 de octubre de 2013, la Gerencia de Operaciones de Zona Franca Winner S.A., presentó la nota CITE: ZWN-OPC-123/2013, comunicando a la administración aduanera la existencia de 3 DUI's (C-17872; C-17874; y, C-17875), las cuales corresponden al usuario GRANDMOTORS S.A., de las que no se logró procesar su pase de salida, ya que se encuentran bloqueadas por haber transcurrido más de 48 horas desde su levante que se efectuó el 18 de septiembre de 2013.

Posteriormente la administración aduanera emite el Informe Técnico AN-WINZZ-IN Nº 0878/2013, en cual indica que las DUI's C-17872; C-17874; y, C-17875, fueron validadas el 13 de septiembre de 2013, emitiéndose el levante correspondiente el 19 y 20 de ese mes y año, para cada DUI; empero, de la verificación efectuada en el sistema SIDUNEA, no se tiene registro del trámite de pase de salida, concluyendo que el mismo no fue gestionado y que la mercancía referida no fue retirada de recinto aduanero, a cuya consecuencia cayó en abandono de hecho o tácito, recomendando proyectar la resolución administrativa que declare dicho abandono.

La administración aduanera emitió la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013 de 21 de octubre, resolviendo declarar en abandono a favor del Estado, la mercancía consignada en el Parte de Recepción 735 2013 278972-1612J120955 de 11 de junio de 2013, disponiendo la anulación de la DUI C-17875 de 13 de septiembre de 2013, de acuerdo a la R.D. N° 01-001-08, así como su adjudicación a título gratuito y exento del pago de tributos aduaneros de importación, en favor del Ministerio de la Presidencia, conforme establece la Disposición Adicional décimo Novena de la L. Nº 317 de 11 de diciembre de 2012.

Contra dicha resolución administrativa, el 13 de noviembre de 2013, Humberto Jesús Gómez Parra en representación de la sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, mediante la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0132/2014 de 10 de marzo, que confirmó la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013 de 21 de octubre.

No conforme con dicha determinación, el 1 de abril de 2014, la sociedad ahora demandante, interpuso recurso jerárquico el cual mereció la Resolución de Recurso

Jerárquico AGIT-RJ 0818/2014 de 3 de junio, por la cual la autoridad demandada resolvió confirmar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0132/2014.

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 de fs. 129, 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: 1) Si resulta evidente que la AGIT al dictar la resolución jerárquica impugnada, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, al fundamentar y respaldar jurídicamente la confirmación de la declaratoria de abandono aplicando el art. 115 del D.S. N° 25870, norma ausente en las consideraciones técnico-legales de la Aduana Nacional y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por lo que corresponde se anule el procedimiento hasta que la administración aduanera valore y aplique dicha norma; 2) Si corresponde la nulidad por vulneración de los elementos esenciales del acto administrativo; 3) Si corresponde la nulidad por ausencia de notificación al consignatario con el levante de mercancías; y, 4) Que al haber la resolución de abandono resuelto anular la Declaración Única de Imputación, consecuentemente, tácitamente también anuló la autorización de levante de mercancías, por lo que la causa que motivó a la Aduana declarar dicho abandono, dejó de existir.

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. Determinar si resulta evidente la AGIT al dictar la resolución jerárquica impugnada, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, al fundamentar y respaldar jurídicamente la confirmación de la declaratoria de abandono aplicando el art. 115 del D.S. N°

25870, norma ausente en las consideraciones técnico-legales de la Aduana Nacional y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, por lo que corresponde se anule el procedimiento hasta que la administración aduanera valore y aplique dicha norma.

Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, y al solicitarse la nulidad antes señalada, corresponde en primera instancia hacer mención a los principios que rigen las nulidades, así el tratadista Alsina en su expresión "Donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad", resume el avance que ha sufrido el instituto de las nulidades procesales; en este sentido, corresponde analizar los principios que debe tenerse en cuenta a tiempo de imponer sanción de nulidad, vistos desde una nueva orientación, por lo que pasamos a detallar cada uno de los principios que rigen las nulidades.

Principio de Especificidad o Legalidad. No existe nulidad sin ley que taxativamente la establezca. En sentido puro, según este principio, las nulidades son solamente las previstas en la ley y no puede aceptarse otras; criterio que en la práctica resulta poco realizable en virtud de que resulta materialmente imposible que un ordenamiento procesal recoja y pueda prever todas y cada una de las causales motivantes de nulidad.

En la actualidad, no se concibe el principio de legalidad en su forma pura, sino en una forma mucho más flexible, atenuada, acorde a las necesidades de la práctica forense y con mayor criterio de juridicidad.

Principio de Trascendencia. No hay nulidad sin perjuicio, pues la sola presencia de un vicio no es razón suficiente para que el juez declare la nulidad de un acto procesal, se requiere además, que ese vicio sea trascendente; es decir, que determine un resultado probablemente distinto en la decisión judicial o coloque al justiciable en estado de indefensión. No procede, por tanto, la nulidad fundada en el mero interés de la ley, sino cuando la inobservancia de las formalidades del acto causa un daño que no puede ser reparado si no es por esta vía excepcional.

En otras palabras, no todo vicio ni toda irregularidad ocurrida en el proceso reviste relevancia jurídica; consiguientemente, no todo vicio trae aparejada la invalidez del acto.

En virtud al principio de trascendencia debe tenerse en cuenta el perjuicio que el acto realizado viciosamente puede ocasionar, de tal manera que si no es verdaderamente importante, o relevante, carece de sentido la nulidad, pues, la violación formal debe trascender en la esfera del debido proceso y tener incidencia en el derecho a la defensa de las partes, solo así se hace viable la aplicación de la sanción de nulidad del acto.

Principio de finalidad del acto procesal. Un tema importante para tomar en cuenta es si el agravio o la violación al debido proceso determina siempre la invalidación de un acto, pues pueden existir actos procesales que, aun cayendo en supuestos de nulidades expresas, logran la finalidad para la que estaban destinados, en cuyo caso no debe declararse la nulidad.

Principio de Protección. La nulidad procesal busca proteger a aquellos sujetos inmersos en un proceso, ya sea como parte o como terceros, de aquellos actos que incurriendo en vicios, no logren la finalidad establecida para ellos, siempre que el proponente de la nulidad no sea el mismo que la hubiere originado, puesto que de ser así, no se estaría afectando su derecho al debido proceso. Uno de los presupuestos de la nulidad es la ausencia de culpa o dolo de quien la alega; quien la deduce debe acreditar un perjuicio cierto y actual a su derecho de defensa, demostrando también su interés en la subsanación del

vicio. No procede, por tanto, el pedido de nulidad de la parte que ha propiciado, permitido o dado lugar al error in procedendo, ya que de otro modo se premiaría la conducta del litigante que actuó con negligencia; y si su actitud es dolosa, se fomentaría la temeridad. Este es el sustrato del principio de protección, que tiene su base en la doctrina de los actos propios, la cual significa que nadie puede fundar una nulidad en su propia conducta, pues no tendría interés para proponerla; y por consiguiente, carecería de legitimación.

Principio de Convalidación. Por este principio una persona que es parte del proceso o es tercero interviniente puede convalidar el acto viciado, no obstante haber tenido expedito el derecho para deducir su nulidad, no lo hace oportunamente en su primera actuación; con ese proceder dota a dicho acto de plena eficacia jurídica. En la práctica se dan casos de convalidación cuando la parte perjudicada realiza actuaciones posteriores al acto irregular, sin deducir oportunamente -en su primera actuación posterior al acto viciado- la nulidad del mismo, en tal sentido, no existirá posibilidad alguna para posteriormente solicitar la nulidad.

Este principio impone el deber de diligencia a las partes a fin de no ser ellos mismos los causantes de su propio perjuicio, ello en mérito a la firmeza que los actos procesales deben adquirir.

Principio de conservación. Toda nulidad implica un retroceso en el desarrollo del proceso y por consiguiente, mayor dilación; esto la convierte en un remedio de última ratio; es decir, de uso limitado y excepcional. La regla, entonces, es la de la conservación de los actos procesales, la cual sólo admite excepciones ante supuestos de lesión al debido proceso con incidencia en el derecho a la defensa.

En el caso de autos y de la revisión de obrados, se advierte que la administración aduanera al emitir la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013 de 21 de octubre, resolviendo declarar en abandono a favor del Estado, la mercancía consignada en el Parte de Recepción 735 2013 278972-1612J120955 de 11 de junio de 2013, disponiendo la anulación de la DUI C-17875 de 13 de septiembre de 2013, de acuerdo a la R.D. N° 01-001-08, así como su adjudicación a título gratuito y exento del pago de tributos aduaneros de importación, en favor del Ministerio de la Presidencia, fundamentó esta determinación -entre otras disposiciones-, en el art. 115 del D.S. N° 25870, ahora extrañado por la sociedad demandante, no pudiendo alegar que tenía desconocimiento de la aplicación de dicha normativa la cual se encuentra expresamente citada en el segundo párrafo de la pág. 2 de Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013, máxime, si incluso en su memorial de alegatos en conclusiones GRANDMOTORS S.A., citó esta disposición legal, por lo que resulta evidente que la resolución jerárquica impugnada, se encuentra debidamente fundamentada en aplicación de la normativa adecuada a los hechos descritos en la resolución administrativa de declaratoria de abandono, realizando una interpretación armónica y sistemática de la normativa aplicable al caso concreto a efectos de emitir un resolución que cumpla con el deber de motivación de un fallo, el cual debe permitir conocer al administrado cuáles son los hechos, motivos y normas en las que se basó la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para tomar su decisión de modo que se pueda desechar cualquier indicio de arbitrariedad.

Concluyendo que, conforme a los principios a ser aplicados sobre nulidades descritos precedentemente, en el caso de autos la sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., no demostró que hubiese sufrido perjuicio cierto e irreparable alguno, que sólo pueda subsanarse mediante la declaración de nulidad y tampoco se cumplen los requisitos para declarar la nulidad, no siendo evidente que se le hubiese

causado indefensión, por lo que la demanda respecto a este punto debe ser declarada improbada.

VI.3. Determinar si corresponde la nulidad por vulneración de los elementos esenciales del acto administrativo.

A efectos de resolver este punto, es menester hacer mención al art. 28-b) y e) de la L. N° 2341, el cual se refiere a los elementos esenciales del acto administrativo, entre ellos la causa, que debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; así como al fundamento, indicando que el acto administrativo debe ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que indujeron a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el referido inc. b) del presente artículo; asimismo, el art. 30-a) de la misma Ley, señala que: "Los actos administrativos serán motivados con referencia a hechos y fundamentos de derecho cuando: a) Resuelvan recursos administrativos".

De igual forma el art. 31 del Reglamento a la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, aprobado mediante D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, respecto a la motivación dispone que: "Serán motivados los actos señalados en el art. 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los que: Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos. Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados. Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales. La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto; individualizará la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión.

La remisión a propuestas, dictámenes, antecedentes o resoluciones previas, no reemplazará a la motivación exigida en este artículo".

Asimismo, el art. 8-I del citado D.S. N° 27172, determina que las resoluciones se pronunciarán en forma escrita y fundamentada en los hechos y el derecho; expresarán el lugar y fecha de su emisión; serán firmadas por la autoridad que las expide, decidirán de manera expresa y precisa las cuestiones planteadas y serán fundamentadas en cuanto a su objeto en los hechos, las pruebas y las razones de derecho que les dan sustento.

En la especie, del análisis de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0818/2014 de 3 de junio, se evidencia una relación ordenada de los hechos, la identificación de la normativa que sustenta su decisión final, así como la argumentación fáctica y legal que contiene la estructura de la resolución cuestionada por la sociedad demandante; por lo que, lo alegado por GRANDMOTORS S.A., en sentido de que dicho acto administrativo consagrado en la resolución jerárquica impugnada, carece de fundamentación y motivación, no resulta evidente.

Sin embargo de lo expuesto ut supra, debe tenerse presente los fundamentos desarrollados en el acápite anterior, referidos a los principios que rigen las nulidades, específicamente el que atañe al principio de trascendencia, teniendo en cuenta que la parte demandante realiza afirmaciones genéricas sin demostrar el perjuicio que el acto impugnado le hubiese ocasionado y que sólo pueda subsanarse con la declaratoria de nulidad, 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, por lo que respecto a este punto no corresponde emitir mayores consideraciones, deviniendo en improcedente.

VI.4. Consideraciones finales.

A efectos de resolver los objetos de controversia referidos a si corresponde la nulidad por ausencia de notificación al consignatario con el levante de mercancías; y, que al haber la resolución de abandono resuelto anular la Declaración Única de Imputación, consecuentemente, tácitamente también anuló la autorización de levante de mercancías, por lo que la causa que motivó a la Aduana declarar dicho abandono, dejó de existir, corresponde hacer las siguientes precisiones legales:

Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, según el entendimiento asumido por la S.C. Nº 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 posteriormente impugnar dicho acto que fue consentido, acomodando su accionar a la causal de improcedencia, 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. Plurinacional Nº 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".

De lo argumentado, se tiene que la parte demandante Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A., fue debidamente notificada con la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono AN-WINZZ-RA Nº 501/2013 de 21 de octubre, como con la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0132/2014 de 10 de marzo, y en su impugnación tanto en recurso de alzada como jerárquico, no impugnó los agravios expuestos en los Puntos 3) y 4) del objeto de controversia, referidos específicamente a determinar si corresponde la nulidad por ausencia de notificación al consignatario con el levante de mercancías; y, que al haber la resolución de abandono resuelto anular la Declaración Única de Imputación, consecuentemente, tácitamente también anuló la autorización de levante de mercancías, por lo que la causa que motivó a la Aduana declarar dicho abandono, dejó de existir, consintiendo y dando su conformidad tácita a lo resuelto por la administración aduanera como por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz; 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 GRANDMOTORS S.A., en la presente demanda plantea nuevos argumentos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancias administrativas, por lo que, la demanda contencioso-administrativa no es la vía para resolver actos ya consentidos y no impugnados, correspondiendo únicamente responderse sobre lo expresamente impugnado y resuelto en sede administrativa, de acuerdo al propio principio de congruencia y de auto tutela de la administración; pues, a este tribunal sólo le corresponde verificar la correcta aplicación de la normativa legal que sirvió de fundamento a la resolución jerárquica impugnada, por lo que los agravios referidos 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.

Por lo expuesto y no estando demostradas las infracciones en que hubiera incurrido la resolución impugnada, acusada en la demanda contenciosa administrativa, queda establecido que la actuación jurídico administrativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria está enmarcada dentro de la normativa, correspondiendo en consecuencia, desestimar la demanda interpuesta en el caso de autos.

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. Nº 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. 64 a 68, interpuesta por Erwin Roda Vaca, en representación de la sociedad Importadora Transportadora y Servicios Automotrices GRANDMOTORS S.A. y; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0803/2014 de 3 de junio.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

16

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 23, interpuesta por La Lic. Cristina Ortiz Herrera, en su Condición de Gerente Distrital La Paz I a.i, del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2291/2013 de 30 de diciembre, corriente de fs. 5 a 15 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 30 a 37, la réplica y la dúplica cursantes de fs. 76 a 80 y 84-85, respectivamente, la notificación del tercero interesado de fs. 199, sin que se haya pronunciado; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales, señaló que la administración tributaria fue notificada el 9 de enero del 2014, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGT-RJ 2291/2013, emitida por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emergente del recurso de alzada, interpuesto por Franklin Loma Rodríguez, quedando así agotada la vía administrativa de impugnación de la R.D. N° 409/13, de 29 de mayo del 2013, encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa, contra la mencionada resolución que resolvió el recurso jerárquico.

Conforme a la potestad que tiene la administración tributaria, y en mérito al vínculo obligatorio entablado con el contribuyente Franklin Loma Rodríguez, con NIT N° 723292010, luego de la revisión de la información registrada en su base de datos, evidenciarían que no existiría constancia de presentación por parte del contribuyente de la Declaración Jurada del formulario N° 510 del impuesto IUE correspondiente al periodo fiscal 12/2008, y al no haberse presentado la mencionada declaración jurada, el 12 de junio del 2012, procedieron a la emisión de la Vista de Cargo N° de Orden 2034278906, en la que se establece el monto adeudado por el contribuyente, determinando la deuda tributaria, más sanción de la conducta, un total expresado en UFV s de 19.958 (Diecinueve mil novecientos cincuenta y ocho unidades de fomento de vivienda) calculado sobre la base imponible presunta, conforme al num. 2 del art. 44 de la L. N° 2492; manifestando además que el 28 de junio del 2012, se procedió a la notificación personal a Franklin Loma Rodríguez, con la vista de cargo referida, intimándose al contribuyente a presentar la declaración jurada extrañada, con la constancia

de presentación o documento de descargo, que demuestre la presentación de la misma, dentro del término de 30 días, computables a partir de su legal notificación, y al no haberse presentado documentación alguna como descargo, ni cancelar la deuda determinada dentro del referido tiempo de la intimación, luego del informe respectivo, se instruyó la emisión y notificación de la resolución determinativa correspondiente, emitiéndose así la N° 409/2013 con CITE SIN/GDLPZ/PAAJ/RD/04409/2013, donde se estableció la deuda tributaria de Franklin Loma Rodríguez, más sanción por omisión de pago en la suma total de 20.595 Unidades de Fomento de Vivienda, equivalentes a Bs 37.822.-

El 8 de julio del 2014, el contribuyente presentó su recurso de alzada, resuelto por Resolución ARIT-LPZ/RA 01025/2013, de 14 de octubre, que revocó totalmente, la R.D. N° 409/2013 con CITE: SIN/GDLPZ/PAAJ/RD/409/2013, presentándose recurso jerárquico, contra esta resolución emitida por la ARIT, la AGIT por resolución AGIT-RJ 2291/2013 de 30 de diciembre del 2013, confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 01025/13 de 14 de octubre del 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó, que la resolución de recurso jerárquico, no se ajustó a los preceptos de la R.D. N° 409/2013 de 29 de mayo;

A.- Habiendo aplicado erróneamente la AGIT, la normativa legal, en cuanto a los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492.

Haciendo una relación de los fundamentos establecidos en la resolución jerárquica impugnada; alega que la AGIT al declarar válida una declaración jurada presentada en un formulario errado por el contribuyente, estaría desconociendo peligrosamente la normativa tributaria vigente, ya que en esta materia no bastaría que los contribuyentes simplemente cumplan con sus obligaciones de forma pura y simple, sino que debe estar sujeto al cumplimiento de ciertas formalidades y normas preestablecidas en nuestro ordenamiento jurídico tributario, mencionando así los siguientes arts. de la L. N° 2492:

Art. 69 (Presunción a favor del sujeto pasivo).

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.

Art. 70.- Referido a la obligación tributaria del sujeto pasivo, que debe declarar y pagar correctamente la deuda tributaria en la forma, medidos, plazos y lugares establecidos por la administración tributaria; alegando así que la AGIT, al haber dado por hecho la presentación de la Declaración Jurada en el formulario 500, sin tomar en cuenta que debió presentar en el formulario 510, estaría atentando contra los derechos de la administración tributaria, toda vez que bajo la lógica de que se haya cumplido con una obligación, sin importar el formulario que corresponda a esa obligación, pondría en claro riesgo y duda el alcance y validez de las disposiciones normativas tributarias dictadas; siendo que no se podría pretender que la administración tributaria rectifique de oficio los errores que pueda incurrir cualquier contribuyente, más aún que el contribuyente no presentó descargo alguno, una vez notificado con la vista de cargo; ni tampoco hubiere rectificado, ni llenó formulario de

rectificación, conforme a lo establecido en el art. 78 de la L. N° 2492; así como el D.S N° 27310, en sus arts. 28 y 34.

Señalando que sería correcta la determinación efectuada por la administración tributaria.

B.- En cuanto a la supuesta confusión alegada por la AGIT, en la resolución impugnada.

Mencionando inicialmente los argumentos de la AGIT, alega que la administración tributaria, en ningún momento corroboraría lo aseverado por el recurrente en su recurso de alzada, ya que solo responderían y refutarían el mismo, asignándole de forma clara y detallada al contribuyente Franklin Loma Rodríguez, la obligación de presentar el formulario 510 del impuesto sobre las Utilidades de las Empresas como persona natural y profesional independiente, conforme al art. 64 de la L. N° 2492, aspecto que no tomaría en cuenta la AGIT al momento de dictar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2291/2013, no pudiendo alegarse que se generó confusión alguna en el contribuyente.

C.- Argumentando que la AGIT, dejó en estado de indefensión a la administración tributaria, al valorar las pruebas presentadas por el contribuyente.

Que la ARIT, al haber valorado como prueba el formulario 500 del impuesto a las utilidades presentado por el contribuyente, hubiere dejado en estado de indefensión a la administración tributaria, sin tomar en cuenta que el informe emitido por el Departamento de Recaudaciones y Empadronamiento en el término de prueba, no hubiere presentado ninguna documentación de descargo, ni la declaración jurada observada, sin embargo tomó en cuenta como prueba el formulario 500 del impuesto de las utilidades, dejando de lado el lineamiento referido de que no se debe considerar ni valorar la prueba presentada en instancia de alzada o jerárquica, sino fueron presentadas oportunamente.

D.- Representa mala interpretación de la verdad material por parte de la AGIT.

En el entendido que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material, debiendo existir coherencia entre lo que realmente se declaró por el contribuyente y los registros a cargo de la administración tributaria, y si bien sucede con mucha frecuencia, que los contribuyentes interpreten errores al momento de efectuar sus declaraciones, abriéndose vías para rectificar dichos errores; y en el caso presente el contribuyente debió solicitar la rectificación, y no lo hizo, no habiendo presentado su declaración jurada, ni cuando fuere solicitada por la administración tributaria, concluyendo que la verdad material no supondría, el rectificar de oficio las declaraciones juradas presentadas de forma equivocada y negligente por los contribuyentes, tal como lo pretendería la AGIT, en su resolución jerárquica que resolvió dejar sin efecto la resolución determinativa.

E.- Falta de motivación de la resolución de recurso jerárquico.

Señalando que la resolución que resolvió el recurso jerárquico, no hubiere cumplido con lo extrañado por la jurisprudencia constitucional, relativo a la motivación y fundamentación, como es el de constar una fundamentación fáctica y probatoria, abocándose solamente a señalar o indicar que el contribuyente aunque en un formulario equivocado, cumplió sus obligaciones tributarias, argumento que no se encontraría respaldado con ningún tipo de fundamentación jurídica.

F.- Inobservancia del Principio de Congruencia.

A tiempo de resolverse el recurso jerárquico, les causo agravios, aplicando de manera incongruente, el principio de verdad material, tratando peligrosamente, que se dé rienda suelta a la equivocación de los contribuyentes, ya sea de manera culposa o dolosa, con el fin de dejar sin efecto las multas, sanción o determinación de tributos; así la AGIT dando como bien realizados la presentación de declaraciones juradas en formularios errados.

G.- Sobre el Principio de Oficialidad.

Representando que la AGIT, de manera oficiosa hubiere aceptado la documentación presentada por el sujeto pasivo, no siendo de reciente obtención, ni tampoco presentada en la etapa de descargo, habiéndose extralimitado y violado el Principio de Oficialidad, por lo que no debió ser tomada en cuenta la documentación presentada por el sujeto pasivo, al no haber sido expuesta ante la administración tributaria, y al no ser prueba de reciente obtención, no debió darle valor alguno.

H.- Legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria.

Se tenga en cuenta, que se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la administración tributaria, presumiendo la licitud de las operaciones realizadas por los servidores públicos de la Gerencia Distrital La Paz I del S.I.N, conforme al art. 28-b) de la L. N° 1178.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2291/13 de 30 de diciembre del 2013, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT, manteniéndose firme y subsistente en su totalidad, la R.D. N° 409/2013 con CITE: SIN/GDLPZ/PAAJ/RD/00409/13 de 29 de mayo de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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, precisa lo siguiente:

A.- En cuanto a la aplicación errónea de la AGIT de la normativa legal, en cuanto a los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492.

Señala que no es evidente, al haberse resuelto en la resolución jerárquica, por que el sujeto pasivo, no omitió la presentación de la Declaración Jurada del IUE por el periodo diciembre del 2008, si bien no lo hizo en el formulario correspondiente, porque no fue asistido e informado correctamente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y en el ejercicio de sus derechos conforme lo establece el art. 68-1 del Cód. Trib Boliviano, tomando en cuenta el principio de buena fe previsto en el art. 69 de la norma citada, no tenía conocimiento el sujeto pasivo, que debía presentar el formulario 510, ya que no existía constancia que la administración tributaria haya notificado el cambio de formulario, además teniéndose que el contribuyente habría cancelado el impuesto, accesorios de ley y la sanción por omisión de pago, por el IUE, formulario 510 gestión 2008, en la boleta de pago N° 1000 de 4 de julio de 2013 (fs. 17 de antecedentes administrativos); por lo que en atención a que el sujeto pasivo cumplió con sus obligaciones tributarias, se aplicó a cabalidad los mencionados artículos; evidenciándose que la resolución jerárquica, en ninguna de sus partes, pretendió que la administración tributaria, rectifique de oficio los errores en los que hubiere incurrido el contribuyente.

B.- Respecto a la supuesta confusión que alegaría la AGIT.

Se tendría, que los documentos presentados por el sujeto pasivo, corroborarían la información contenida en el reporte de consulta de padrón, presentado por la administración tributaria, y en ningún momento, se afirmaría que la administración tributaria hubiera corroborado lo aseverado por el recurrente en su recurso de alzada, teniéndose así claramente demostrado que la obligación del IUE F-500, fue dada de alta el 1 de enero de 2006 y de baja en esa misma fecha, error de la propia administración tributaria que generó confusión al sujeto pasivo respecto a sus obligaciones, además que se emitió el certificado de inscripción el 21 de octubre de 2011, sin que demuestre que la obligación de presentar el formulario 510 del IUE, como persona natural y profesional independiente, fue asignado anteriormente, en ese sentido, quedando claramente demostrado que no existe constancia que la administración tributaria hubiera notificado al contribuyente el cambio de la obligación de presentar el formulario 510 correspondiente al IUE, de contribuyentes que ejercen profesiones liberales u oficios, por lo que el IUE de la gestión 2008 habría sido presentado en el formulario 500.

D.- En cuanto a la mala interpretación de la verdad material por parte de la AGIT.

Señala que en ningún momento se dispuso o pretendió que en aplicación del principio de verdad material la administración tributaria, rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas erróneamente por el contribuyente, como equivocadamente interpreta el demandante, indicándose que previamente a iniciar el proceso determinativo debería haberse verificado la información que cursa en el Sistema Informático de Base de Datos del SIN, conforme a las facultades conferidas en el art. 100 de la L. N° 2492 (CTB), y al principio de verdad Material establecido en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 (LPA).

E.- Con relación a la falta de motivación en la resolución de recurso jerárquico.

Refiere que las razones y criterios jurídicos que sustenta su decisión, cuenta con la motivación que debe contener toda resolución y fundamentación fáctica de los hechos, conforme a los arts. 211 parág. III de la L. N° 2492 (CTB) y 28 de la L. N° 2341 (LPA).

F.- Respecto a la inobservancia por parte de la AGIT en cuanto al Principio de Congruencia.

Señala que conforme al art. 200-1) del Cód. Trib. Boliviano, 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; evidenciándose así la correcta aplicación del principio de verdad material en la sustanciación y resolución del presente caso; toda vez que si bien se dispuso revocar totalmente, la resolución determinativa, que también dejó en claro, que sin perjuicio que la administración tributaria ejerza su facultad de fiscalización y determinación de oficio, conforme con los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492 (CTB).

G.- En cuanto al Principio de Oficialidad.

Refiere que la documentación observada por la administración tributaria, era de su pleno conocimiento, al cursar en el Sistema Informático de Base de Datos del SIN, además que en ningún momento observó o desconoció existencia de dicha documentación, por lo que no puede considerarse como prueba de reciente obtención, por lo que no vulneraría este principio.

H.- Con relación a la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria.

Indica que conforme a los fundamentos de la resolución jerárquica, en ningún momento se puso en duda la legalidad y buena fe con la que hubiera actuado la administración tributaria, evidenciándose que asignó obligaciones diferentes al contribuyente, en cuanto a los formularios que efectivamente le correspondía presentar.

Señalando además, que con relación al Principio de Verdad Material, la cita de Resoluciones Jerárquicas: AGIT-RJ-0127/2014 de 27 de enero; AGIT-RJ-0956/2013 de 1 de julio y AGIT-RJ-0031/2012 de 26 de enero, donde se determina que la verdad material (realidad económica) se contraponga a la verdad formal (formalidades).

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2291/13 de 30 de diciembre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 76 a 80, la representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, expresó que se realizaría un incorrecto fundamento en la interpretación de la norma, así como la falta de análisis de los antecedentes del proceso por parte de la AGIT, sobre el principio de la verdad material, que no correspondería y el de la congruencia de la resolución impugnada.

Mediante memorial de dúplica, corriente de fs. 84-85 el representante legal de la AGIT señaló, que de acuerdo a la documentación extractada del Sistema Informático de la Administración Tributaria, ésta fue cumplida por el contribuyente, aunque con error en el tipo de formulario (se presentó el formulario 500, cuando debió presentarse en el N° 510), y que este error que incurrió el sujeto pasivo, fue inducido por la propia administración tributaria; además de no existir constancia que esta administración, haya notificado al contribuyente el cambio de obligación de presentar el formulario 510 correspondiente al IUE.

III.- Del tercero interesado.

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, Franklin Loma Rodríguez, conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 199, y transcurrido que fue el plazo suficiente desde su notificación de 19 de abril del 2017, no habiendo asumido su defensa.

No habiendo nada más que tramitarse, de fs. 201, se dispuso “Autos para sentencia”.

IV.- Antecedentes administrativos 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 procedió a emitir la Vista de Cargo N° Orden 2034278906, de 12 de junio del 2012, donde se intima a Franklin Loma Rodríguez, para presentar su declaración jurada, referido al impuesto IUE, DD.JJ, formulario 510, del periodo fiscal 12/2012, dentro del término de 30 días, computables desde su legal notificación, y en caso de la no presentación, generaría una deuda tributaria, que comprende el tributo omitido, intereses y sanción.

2.- El 31 de julio de 2012, la administración tributaria emitió el informe CITE: SIN/GDLP/DGRE/COF/INF/1203/2012, en el que señala que el contribuyente no presentó

ningún descargo que se encuentre registrado en sistema, correspondiendo la emisión de la resolución determinativa correspondiente.

3.- El 19 de junio de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Franklin Loma Rodríguez, con la R.D. N° 00409/13 de 29 de mayo de 2013, en la que se establece, sobre base presunta obligación tributaria por el IUE periodo diciembre/2008 de Bs 37.822.-, que comprende tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago.

4.- Interpuesto el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 1025/2013, de 14 de octubre, resolviendo revocar totalmente la R.D. N° 00409/2013 de 29 de mayo, dejando sin efecto el tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente al IUE del periodo fiscal 12/2008.

5.- Ante ello, la Gerencia Distrital La Paz I, presentó Recurso Jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2291/13, de 30 de diciembre del 2013, que confirma la resolución de alzada.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante a fs. 30 a 37, se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 76 a 80, que reitera los fundamentos de la demanda; dúplica de fs. 84-85 que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

1.- Si la AGIT, al dictar la resolución de recurso jerárquico, confirmando la resolución de alzada, que revocó totalmente la resolución determinativa, emitida sobre base presunta por el impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), formulario 510, del periodo fiscal diciembre de 2008, hubiere aplicado erróneamente la normativa prevista en los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492, dejando en estado de indefensión a la administración tributaria, al valorar pruebas presentadas por el contribuyente, no ofrecidas oportunamente.

2.- Si la AGIT, al emitir la resolución de recurso jerárquico, incurrió en interpretación indebida del Principio de Verdad Material, en falta de motivación, vulnerando los principios de oficialidad, legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que 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 la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

1.- Con relación a si la AGIT al revocar la resolución determinativa, respecto a la base presunta del IUE formulario 510, hubiere aplicado erróneamente la normativa legal, relativos a los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492.

Al respecto se debe tener presente la normativa señalada:

Art. 69 de la L. N° 2492.- (Presunción a favor del sujeto pasivo).

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.

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.

Sobre este punto de la pretensión de la parte demandante, al evidenciarse que el sujeto pasivo no omitió la presentación de la declaración jurada del IUE por el periodo diciembre de 2008, si bien no lo hizo en el Formulario correspondiente, fue porque no había sido informado y asistido correctamente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos conforme establece el art. 68-1 del Cód. Trib. Boliviano, al no tener conocimiento que le correspondía presentar el formulario 510, al no existir constancia de que la administración tributaria haya notificado este cambio al sujeto pasivo, no se configura la falta de presentación de la declaración jurada como sustento del proceso de determinación en casos especiales previsto en el parág. II del art. 97 de la L. N° 2492, además que el contribuyente canceló el impuesto, accesorios de ley y la sanción por omisión de pago por el IUE, Formulario 510 gestión 2008; por lo que la resolución jerárquica no pretendió que la administración tributaria rectifique de oficio los errores en los que hubiere incurrido el contribuyente.

En ese sentido a pesar que el sujeto pasivo no presentó ante la administración tributaria la declaración jurada observada, en el formulario 510, cumplió presentándolo en un formulario diferente ante la confusión de cual formulario era el correcto y si se encontraba aún vigente, cabe aclarar que más allá del formulario que haya usado el contribuyente, su contenido se presume como fiel reflejo de la verdad por ser manifestación de su voluntad y cumplimiento con sus deberes fiscales bajo el principio de buena fe en favor del contribuyente

o administrado, por lo que no se evidencia violación alguna a los arts. 69 y 70 de la L. N° 2492, ni ilegal confusión alegada por la AT.

Asimismo, se deja en claro que la resolución jerárquica evidenció que los documentos que presentó el sujeto pasivo, corroboran la información contenida en el reporte de consulta de padrón presentado por la administración tributaria, demostrando que la obligación del IUE F-500 fue dada de alta el 1 de enero del 2006 y de baja en esa misma fecha, error de la propia administración tributaria que generó confusión al sujeto pasivo respecto a sus obligaciones, sin que demuestre que la obligación de presentar el formulario 510 del IUE como persona natural y profesional independiente, fuere asignado anteriormente, en ese sentido tampoco existe constancia de que la administración tributaria hubiera notificado al contribuyente el cambio de la obligación de presentar el formulario 510 correspondiente al IUE; consecuentemente no se evidencia ninguna aplicación errónea de la normativa referida, respecto a los arts. 69 y 70-1 de la L. N° 2492.

2.- En cuanto a si la AGIT, al emitir la resolución de recurso jerárquico, incurrió en interpretación indebida del principio de verdad material, en falta de motivación, vulnerando los Principios de Oficialidad, Legalidad y Buena Fe de las actuaciones de la administración tributaria.

2.1. Con relación al principio de verdad material.

Se debe tener en cuenta sobre este punto la garantía del debido proceso, regida por el Principio de Verdad Material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal, se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la administración tributaria que si bien el escenario ideal es que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente se declaró por el contribuyente y los registros a cargo de la administración tributaria.

En esa interpretación legal se llega a establecer que no existió ninguna mala interpretación, siendo que nunca se pretendió, que en virtud al principio de verdad material, la administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas erróneamente por el contribuyente; por el contrario se indicó que previamente a iniciar el proceso determinativo debería haberse verificado la información que cursa en el Sistema Informativo de Base de Datos del SIN, conforme a las facultades conferidas en el art. 100 de la L. N° 2492, y al Principio de Verdad Material establecido en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 (LPA), concordante con el art. 180 de la C.P.E.

De antecedentes se evidencia que no existió ninguna indefensión, toda vez que la documentación ahora observada por la administración tributaria, fue de pleno conocimiento de la misma, ya que dicha documentación cursa en el sistema informático de base de datos del SIN; a más que nunca observó o desconoció la existencia de dicha documentación, motivos por lo que no se puede considerar como prueba de reciente obtención, tampoco puede alegarse que al haberse considerado los descargos, esto la hubiera colocado en estado de indefensión, al ser de su pleno conocimiento, advirtiéndose así que la AGIT aplicó correctamente la normativa vigente.

2.2. Respecto a la falta de motivación alegada en la resolución de recursos jerárquico.

En el entendido que la motivación de las resoluciones judiciales constituye el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho realizados por el juzgador, en los cuales apoya su decisión. Motivar, en el plano procesal, consiste en fundamentar, exponer los argumentos fácticos y jurídicos que sustentan la decisión. No equivale a la mera explicación o expresión de las causas del fallo, sino a su justificación razonada, es decir, a poner de manifiesto las razones o argumentos que hacen jurídicamente aceptable la decisión.

Asimismo refiere que la motivación es un deber de los órganos jurisdiccionales y un derecho de los justiciables, y su importancia es de tal magnitud que la doctrina la considera como un elemento del debido proceso, situación que ha coadyuvado para extender su ámbito no solo a las resoluciones judiciales, sino también a las administrativas y a las arbitrales.

En el caso de autos no se evidencia este extremo, toda vez que conforme se tiene expuesto en los puntos anteriores, así como de la revisión de la resolución jerárquica, la autoridad de impugnación tributaria expone las razones y criterios jurídicos, en los cuales funda su decisión, analizando a cabalidad los antecedentes del proceso, contando así con la motivación que debe contener toda resolución y la fundamentación fáctica de los hechos, de acuerdo a lo previsto en los arts. 211 parág. III de la L. N° 2492 y 28 de la L. N° 2341, consecuentemente, no existe una falta de motivación en la resolución que resolvió el recurso jerárquico y que hoy se impugna.

2.3. En cuanto a la presunta inobservancia por la AGIT de los Principios de Incongruencia, Oficialidad, Legalidad y Buena Fe de las actuaciones.

Del mismo modo, se tiene que tener presente que conforme al art. 200-1 del Cód. Trib. Boliviano, 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.

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

En cuanto a la oficialidad alegada por la administración demandante, al haber aceptado de oficio la prueba o documental presentada en el recurso jerárquico, no resulta ser evidente este extremo, toda vez que toda la documentación ahora observada por la administración tributaria, era de pleno conocimiento de la misma, al cursar en el Sistema Informático de Base de Datos del SIN, y que tampoco observó o desconoció la existencia de dicha documentación, por lo que no puede considerarse de reciente obtención, no habiéndose vulnerado el principio de oficialidad.

Conforme de manera correcta se expresa en la resolución jerárquica, se presumió la buena fe y legalidad de las actuaciones de la administración tributaria, de acuerdo a los arts. 28-b) de la L. N° 1178 y 65 de la L. N° 2492; sin embargo al evidenciarse que se asignó obligaciones diferentes, en cuanto a la presentación de formularios, presumiéndose también la buena fe del contribuyente que demostró cumplir con la presentación de los formularios

asignados, lo que no inhibe que la administración tributaria pueda ejercer sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, conforme a los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492, como se mencionó anteriormente.

VI.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, como tampoco en vulneración de los principios acusados, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 16 a 23; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2291/2013 de 30 de diciembre, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

17

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 64, en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 emitida el 26 de mayo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 84 a 87 vta., réplica de fs. 92 a 95, dúplica de fs. 98-99, apersonamiento y contestación de fs. 141 a 147 vta., presentada por Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., 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.

Señaló que la administración tributaria ejecutó las Órdenes de Verificación Externa – CEDEIM 0009OVE00103, 0009OVE00215, 0009OVE00216 y 000OVE00217, modalidad CEDEIM Posterior por los periodos enero, febrero, marzo y abril/2008, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) emergente de la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) presentada por el contribuyente Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., procedimiento que culminó con la emisión de la R.A. N° 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013 con la que se determinó un importe indebidamente devuelto de Bs 334.589.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Apuntó que se ratifica plenamente en todos los aspectos establecidos en la R.A. N° 21-00007-13; acto seguido, resumió el punto principal de la resolución recurrida y denunció que la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), pretende validar el crédito fiscal de una nota fiscal de manera superficial y bajo el entendido de que dicha prueba se encontraría con un sello “situación discorde a los plazos señalados y establecidos por la propia norma tributaria (art. 81 del Cód. Trib. Boliviano)” (sic), pues el contribuyente no presentó en ninguna de las etapas administrativas la mencionada nota fiscal que además, no cuenta con el funcionario que la autentique.

Dejó constancia que la validación de descargos presentados ya en etapa recursiva (en recurso de alzada), le causa agravios y genera una aplicación errónea y nula del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, pues al valorar, analizar y peor aún, validar la prueba presentada en forma extemporánea por el contribuyente, la AGIT no realizó una aplicación valedera, legal y jurídica del citado art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, que prevé que la presentación de las

pruebas de reciente obtención debe efectuarse hasta antes de la emisión de la resolución determinativa, en caso de que habiendo sido requeridas por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas ni se hubiera dejado constancia de su existencia y compromiso de presentación.

Sin embargo, en el presente caso, no fueron presentadas ante el requerimiento ni tampoco se dejó constancia de su existencia. Además, en el caso, la resolución determinativa ya fue emitida y notificada, por lo que al ser ofrecida fuera del plazo, con carácter previo, el contribuyente debe probar que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que no ocurrió en autos por lo que debió ser rechazada, lo cual tiene relación con el art. 76 de la norma Tributaria.

Continuó su fundamentación indicando que de la fundamentación y argumentación de la resolución jerárquica, la AGIT desconoció la verdad formal y no obstante que los procesos en vía prejudicial se basan en la aplicación y búsqueda de la verdad material, también es cierto que la misma debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, toda vez que si este enlace no se diere, se estaría desconociendo lo que por ley se encuentra establecido y que es de cumplimiento obligatorio.

En ese sentido, la documentación incompleta presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite comprobar la existencia del original de la nota fiscal pertinente, por lo que en virtud del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, correspondía al sujeto pasivo acreditar su derecho al cómputo del crédito fiscal aportando las pruebas suficientes que demuestren la existencia de la nota fiscal 420552. En autos, la resolución jerárquica, validó dicha factura por la existencia de un simple sello que no se encuentra certificado por ningún funcionario actuante, por lo que correspondía su depuración.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 25 de abril y se mantenga firme y subsistente en su totalidad la R.A. N° 21-0007-13 de 23 de septiembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 13 de enero de 2015, que cursa de fs. 84 a 87 vta., señalando que la demanda es una exposición general sin respaldo, no explica por qué cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT son contrarias al ordenamiento jurídico y por qué son insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones establecidas por la administración tributaria, por lo que el tribunal no puede suplicar la ausencia de carga argumentativa de la demandante en el proceso, más aun cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada. Citó como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio.

Agregó que sin consentir la defectuosa demanda, la AGIT realizó una correcta verificación, análisis y compulsa de los antecedentes (pruebas) como se desarrolló en la resolución jerárquica. En relación a la factura 420552, señaló que el 15 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó cuatro órdenes de verificación con la finalidad de verificar los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008 y además, con las notas correspondientes, solicitó la entrega de documentación detallada.

Acotó que de la misma revisión, se tiene que el sujeto pasivo entregó a la administración tributaria, la documentación solicitada según actas de recepción de documentos de 3, 5 y 13 de diciembre de 2012. Posteriormente, la administración tributaria observó varias facturas, entre ellas, la 420552 emitida por la CRE Ltda., que fue depurada por no contar con el original.

Aclaró que conforme a los antecedentes administrativos, de fs. 992, cursa la fotocopia de dicha factura con el sello "el original de la presente fotocopia fue revisado en el archivo del contribuyente", en ese sentido, siendo que la observación de la administración tributaria solo se refiere a la falta de presentación del original, correspondió confirmar la decisión de la instancia de alzada sobre dicha factura, por lo que el crédito fiscal resulta válido para efectos de devolución impositiva, por lo que lo resuelto es correcto.

Citó como jurisprudencia las Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre y añadió que los argumentos del demandante no son evidentes.

II.1. Petitorio.

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

III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 141 a 147 vta., se apersonó el representante legal de Santa Mónica Cotton Trading Company S.A. y respondió negativamente a la demanda haciendo constar su rechazo a la posición de la administración tributaria y propugnó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 26 de mayo. Aclaró que el original de la factura de la Cooperativa Rural de Electrificación fue presentada en término y conforme a los solicitado por los funcionarios a cargo de la fiscalización; sin embargo, fue extraviada en la misma administración tributaria, habiendo facilitado una copia legalizada y los respaldos necesarios para demostrar la veracidad de la operación, por lo que la empresa cumplió a cabalidad la presentación de los documentos extrañados.

A continuación expuso sus observaciones a la resolución jerárquica y señaló que también planteó demanda contencioso-administrativa, que se encuentra contenida en el expediente N° 849/2014.

III.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se disponga el archivo de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de revocar parcialmente la resolución de alzada y en consecuencia, modificar la deuda tributaria establecida en la R.A. N° 21-00007-13 de 319.421 UFV a 248.346 UFV. Al solicitar la revocatoria parcial de la resolución jerárquica, formuló los siguientes agravios:

La autoridad demandada pretende validar el crédito fiscal de la nota fiscal 420552 de manera superficial y bajo el entendido de que dicha prueba se encontraría con un sello "situación discorde a los plazos señalados y establecidos por la propia norma tributaria (art. 81 del Cód. Trib. Boliviano)" (sic), pues el contribuyente no presentó en ninguna de las etapas administrativas la mencionada nota fiscal para validar la misma, pues no es procedente

validar una nota fiscal, al pretender señalar que contiene un sello y no cuenta con el funcionario que autentique dicha nota fiscal.

Dejó constancia que la validación de descargos presentados ya en etapa recursiva (en recurso de alzada), le causa agravios y genera una aplicación errónea y nula del art. 81 del Código Tributario Boliviano. Además, no se probó que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, situación que no ocurrió en autos por lo que debió ser rechazada, lo cual tiene relación con el art. 76 de la norma Tributaria.

La AGIT desconoció la verdad formal y no obstante que los procesos en vía prejudicial se basan en la aplicación y búsqueda de la verdad material, también es cierto que la misma debe estar ligada de manera absoluta a lo dispuesto por la verdad formal, toda vez que si este enlace no se diere, se estaría desconociendo lo que por ley se encuentra establecido y que es de cumplimiento obligatorio.

En ese sentido, la documentación incompleta presentada por el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, no permite comprobar la existencia del original de la nota fiscal pertinente, por lo que en virtud del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, correspondía al sujeto pasivo acreditar su derecho al cómputo del crédito fiscal aportando las pruebas suficientes que demuestren la existencia de la nota fiscal 420552. En autos, la resolución jerárquica, validó dicha factura por la existencia de un simple sello que no se encuentra certificado por ningún funcionario actuante, por lo que correspondía su depuración.

Por su parte, la AGIT sostiene, en relación a la factura 420552, que cursa de fs. 992 de antecedentes administrativos en fotocopia con el sello “el original de la presente fotocopia fue revisado en el archivo del contribuyente”, por lo que siendo que la observación de la administración tributaria solo se refiere a la falta de presentación del original confirmó la decisión de la instancia de alzada sobre dicha factura, por lo que el crédito fiscal resulta válido para efectos de devolución impositiva

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada que se refiere únicamente a la validación del crédito fiscal de la nota fiscal 420552, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

Consta en obrados que la empresa contribuyente solicitó y obtuvo la devolución impositiva bajo la modalidad CEDEIM posterior el 26 de enero de 2008 (enero/2008), 27 de septiembre de 2009 (periodo febrero/2008), 27 de marzo de 2009 (periodo marzo/2008) y el 27 de marzo de 2009 (periodo abril/2008).

El 14 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió las Órdenes de Verificación – CEDEIM 0009OVE00103, 0009OVE00215, 0009OVE00216, 0009OVE00217, con la finalidad de ejecutar la Verificación Posterior CEDEIM en relación a los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008 con relación al contribuyente Santa Mónica Cotton Trading Company S.A. (fs. 3 a 6 de la carpeta 9).

El 23 de noviembre de 2012, notificó al contribuyente con el Requerimiento 117139, con el cual requirió la presentación de su documentación (fs. 7).

El 3, 5 y 13 de diciembre de 2012, recibió la documentación detallada en las actas de recepción de documentos de fs. 13 a 15 de la carpeta 1. Consta también en los papeles de

trabajo de la administración tributaria (carpeta 13) una fotocopia de la factura 420552 emitida el 14 de febrero de 2008, con un sello con la leyenda “Servicio de Impuestos Nacionales – Gerencia GRACO Santa Cruz. 18-DIC-2012. El original de la presente fotocopia fue revisado en el archivo del contribuyente. Responsable” A continuación un sello que identifica a Tamara Machado Villarroel, Consultor del Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales.

En el Informe Final SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3893/12 de 26 de diciembre de 2012 (fs.-1456 a 1461 (carpeta 16), se deja constancia de la revisión efectuada y concluye indicando que como resultado de la verificación de las compras y servicios consignadas en las facturas presentadas por el contribuyente como vinculadas a las exportaciones, se formularon las siguientes cuatro observaciones:

Código 1. Notas fiscales no válidas para el beneficio de crédito fiscal por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada.

Código 2. Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal por incumplimiento del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

Código 3. Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal, por no encontrarse el original. Observación formulada con base en los arts. 16 de la R.A. N° 05-0043-998 y 41-I-1) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016-07 de 18 de mayo de 2007. En este grupo se incluyó a la factura 420552, motivo del presente proceso.

Código 4. Notas fiscales no válidas para el beneficio del crédito fiscal, por no consignar el NIT y/o presentar enmiendas.

Finalmente, se emitió la R.A. N° 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013, que con base en las 4 observaciones anteriores, determinó depurar varias facturas, entre ellas la 420552 (fs. 1912 a 1917, carpeta 18).

Planteado recurso de alzada por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT/SCZ/RA 0082/2014 de 17 de febrero, determinó revocar parcialmente el acto administrativo tributario emitido por la administración tributaria; sin embargo, mantuvo la depuración de la factura 420552.

Tanto la empresa contribuyente como la administración tributaria plantearon recursos jerárquicos, que fueron resueltos con la resolución impugnada en el proceso, en la que la AGIT revocó parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto la depuración de la factura 420552, por haber considerado que conforme consta de fs. 992, la factura presentada en fotocopia da cuenta de que su original fue revisado por la administración tributaria.

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 no correspondía dejar sin efecto la depuración de la factura 420552 y al efecto, señaló que el contribuyente no presentó en ninguna de las etapas administrativas la mencionada nota fiscal para validar la misma y que no es procedente validar una nota fiscal porque contiene un sello y no cuenta con el funcionario que autentique dicha nota fiscal.

La revisión de los antecedentes ha permitido evidenciar que la indicada factura, en fotocopia, cursa en los papeles de trabajo de la administración tributaria (carpeta 13, fs. 992), resultando relevante que en la misma existe un sello que da constancia de que la propia entidad fiscal revisó el original de la misma, identificándose además a la funcionaria que dio fe de aquello; consecuentemente, no es evidente que al realizarse la verificación CEDEIM posterior, no se hubiera tenido conocimiento de la existencia de dicha factura en original, considerándose asimismo, que se obtuvo información cruzada del proveedor atestiguándose su validez.

Se concluye entonces que, la factura fue conocida por la administración tributaria en ejecución del trabajo de verificación, por lo que tampoco resulta evidente la afirmación relativa a que fue valorada en etapa recursiva, desvirtuándose así los argumentos de la entidad demandante. A mayor abundamiento, se concluye que tampoco es evidente el afirmado desconocimiento de la verdad formal.

Corresponde aclarar que al requerimiento de información de la administración tributaria, esta dio constancia de la recepción de la documentación presentada por el contribuyente y que sustentó la solicitud de devolución impositiva, entre la que evidentemente la factura 420552 se encontraba en fotocopia con el sello de haberse revisado el original, motivo por el cual no resulta evidente que no se hubiera podido comprobar la existencia del original de la nota fiscal pertinente, considerándose asimismo, que se solicitó la confirmación al proveedor.

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. Nº 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 0777/14 emitida el 26 de mayo 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.

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

18

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo (fs. 33 a 40); la contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) (fs. 63 a 67); la réplica (fs. 80 a 83); la duplica (fs. 111-112); el apersonamiento del tercero interesado (fs. 87 a 91); y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Rita Clotilde Maldonado Hinojosa en su condición de Gerente Distrital La Paz II del SIN, interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 790/2014 de 26 de mayo emitida por la AGIT, bajo los siguientes argumentos:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 13 de septiembre de 2011, notificó de forma personal al contribuyente Mirko Rene Aramayo Vargas, con orden de verificación y anexo de detalle de diferencias del débito fiscal IVA e IT por el periodo fiscal mayo/2009, emplazando al sujeto pasivo a presentar declaraciones juradas, libros de ventas, copias de facturas de venta y otros, a fin de determinar el débito fiscal IVA y su efecto en el IT del periodo observado.

Agrega que en función a la verificación extraída del SIRAT de terceros y las ventas declaradas por el contribuyente, se habría comprobado que el sujeto pasivo, no declaró ingresos por ventas y/o prestación de servicios en las declaraciones juradas por el IVA e IT del periodo fiscal mayo/2009, contraviniendo disposiciones tributarias. De la misma manera, durante el proceso de revisión, el contribuyente no habría habilitado y registrado actividad en el Libro de Ventas IVA, por lo que se emitió dos actas por contravenciones tributarias.

Notificado el contribuyente con la vista de cargo, no habría presentado los descargos requeridos pese al plazo de 30 días otorgado por la AT, así como tampoco habría cancelado la deuda tributaria, emitiéndose la resolución determinativa que estableció las obligaciones tributarias del sujeto pasivo en la suma de 37.172 UFV´s equivalentes a Bs 69.020.

Por último, que impugnada la resolución determinativa por el contribuyente, la misma fue confirmada por resolución de alzada emitida por la ARIT, acto administrativo que impugnado ante la AGIT, resolvió anular obrados hasta la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la AGIT consideró de manera errada los datos del proceso, ya que la AT, en el marco de los arts. 66, 100 y 101 de la L. N° 2492, aplicó a cabalidad el procedimiento de determinación dispuesto en los artículos 95 a 99 de la citada norma, estableciendo preliminarmente y sobre base cierta la suma de 35.770 UFV´s por el IVA e IT del periodo fiscal mayo/2009.

Añade que notificado el contribuyente con la vista de cargo, conforme al art. 98 del Cód. Trib., se otorgó el plazo perentorio e improrrogable de 30 días para presentar descargos, y que en ese contexto, todo documento presentado fuera del mismo sería inoportuno y extemporáneo, toda vez que solo una ley puede disponer su ampliación; en ese entendido, las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el contribuyente, al encontrarse fuera del plazo otorgado por la norma, deben ser consideradas extemporáneas al vulnerar el principio de preclusión y del debido proceso.

Agrega que las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, no cumplen con la condición fundamental y obligatoria de haber sido validadas expresamente por el ente fiscalizador, por lo que no surtirían efecto legal alguno. En ese entendido, la AGIT al apartarse de lo dispuesto en el art. 104 de la L. Nº 2492, distorsionó el procedimiento de determinación, ya que la declaración jurada auto determinada no puede ser presentada como de reciente obtención sin haber sido previamente validada, caso contrario no surte efecto legal alguno.

Alega incapacidad técnica y de especialización de la AGIT para efectuar una correcta valoración de los antecedentes administrativos, ya que en merito a las facultades otorgadas por el Código Tributario, la AGIT se encuentra en la obligación de conocer y resolver de manera fundamentada los recursos jerárquicos presentados. En el presente caso, la AGIT no habría efectuado un correcto análisis del fondo de la litis, ya que en primera instancia no consideró toda la normativa legal aplicada al caso de autos, y segundo, se limitó a anular obrados con reposición, sin considerar que la AT efectuó un pronunciamiento correcto sobre las DDJJ rectificatorias presentadas fuera de plazo por el contribuyente.

Concluye la demanda, reiterando falta de motivación en la resolución jerárquica, ya que la misma se limitaría a señalar que corresponde a la AT considerar las declaraciones juradas rectificatorias, sin realizar una valoración exhaustiva de los antecedentes administrativos y la normativa legal para dejar sin efecto las referidas declaraciones juradas, existiendo una incorrecta evaluación de los antecedentes administrativos al no considerar que los respaldos presentados se encuentran fuera de plazo y no cumplen los requisitos exigidos por la norma.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo, y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa Nº CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/914/2013 de 23 de agosto.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en su condición de Director Ejecutivo de la AGIT, responde negativamente la demanda contencioso administrativa incoada por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, con los siguientes argumentos:

En relación al incumplimiento de los requisitos de validez en la vista de cargo y la resolución determinativa por falta de fundamentación, habría establecido en el primer caso, que la misma fue emitida y notificada antes de que el sujeto pasivo proceda a rectificar sus declaraciones juradas; y en el segundo caso, que la misma fue emitida en fecha posterior a la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, tal como reflejaría los reportes emitidos por el sistema informático de la AT, siendo indudable que la entidad fiscalizadora tenía conocimiento de la rectificación de los valores declarados, aun cuando el sujeto pasivo no los presento formalmente, por lo que las mismas debieron ser consideradas en la resolución determinativa.

Añade, que la resolución determinativa observó en principio que el contribuyente no canceló la liquidación practicada y que tampoco ofreció pruebas validas de descargo a la vista de cargo, pero seguidamente, refiere que la presentación de las declaraciones juradas habría sido fuera de plazo, lo cual denotaría su incongruencia, pues por una parte, decide introducir en la resolución determinativa las declaraciones juradas rectificatorias, empero, por otra, alegando la falta de oportunidad, decide no valorarlas en el fondo. Por lo que la AT no habría fundamentado su decisión en base a todos los hechos suscitados y de los que tuvo conocimiento, lesionando el derecho del sujeto pasivo a conocer las causas y el razonamiento por el cual, las declaraciones juradas rectificatorias no fueron consideradas para dilucidar el fondo del asunto.

En cuanto al requisito previo de la aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias para su eficacia, la AGIT señala que el sujeto pasivo procedió a la rectificación del IVA e IT, aumentando las ventas y disminuyendo el crédito fiscal a favor de contribuyente, teniendo como efecto, el incremento del saldo definitivo a favor del fisco; en este entendido, la rectificación presentada se adecuaría a lo establecidos en los artículos 78-II de la L. Nº 2492 y 26-I-a) del D.S. Nº 27310, debiendo tenerse en cuenta, que al tratarse de una rectificación a favor del fisco no establece como requisito previo para su eficacia, la aprobación o autorización por parte de la AT conforme establece el art. 27 del citado Decreto Supremo.

En cuanto a la falta de fundamentación, manifiesta que contrariamente a lo demandado, sería la resolución determinativa la carente de fundamentación y motivación, siendo que la AT tuvo conocimiento de la rectificación de los valores declarados, los que debieron ser consideradas en la resolución determinativa y no lo fueron; concluye señalando, que la resolución emitida por la AGIT, identificó todos los puntos de controversia, desarrollando en los fundamento técnicos jurídicos los aspectos cuestionados de la resolución recurrida en el marco de las atribuciones conferidas por el art. 139-b) y 144 de la L. Nº 2492, así como los arts. 211 de la L. Nº 092 tal cual exige los arts. 28-e) y 30-a) de la L. Nº 2341.

II.1. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo.

III.- Réplica y dúplica.

La Gerencia Distrital La Paz II del SIN a través de su representante legal, presentó memorial de réplica a la contestación de la demanda contencioso administrativa (fs. 80 a 83), reiterando los argumentos ya vertidos.

La autoridad demandada mediante memorial de dúplica (fs. 111-112), expresó que la AT no fundamento su decisión en base a todos los hechos suscitados y de los que tuvo

conocimiento, lo que afectaría a la fundamentación de su acto, lesionando el derecho del sujeto pasivo a conocer las causas y el razonamiento por el cual, las declaraciones juradas rectificatorias no fueron consideradas para dilucidar el fondo del asunto.

IV.- Intervención del tercero interesado.

Mirko Rene Aramayo Vargas, como tercero que podría ser afectado en sus derechos, se apersono a la presente demanda (fs. 87 a 91), señalando: que es correcta la decisión de la AGIT al revocar la decisión de alzada y anular obrados hasta el vicio más antiguo, ya que la decisión de la AT sería incongruente y en lugar de constituir una manifestación objetiva e imparcial, se asimilaría más a un memorial de respuesta al recurso planteado. Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN y se confirme la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 790/2014 de 26 de mayo.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 13 de septiembre de 2011, la AT notificó al contribuyente Mirko Rene Aramayo Vargas la Orden de Verificación Nº 0011OVI11199 de 15 de agosto de 2011, por el débito fiscal IVA e IT del periodo mayo/2009, solicitándole documentación consistente en: declaraciones juradas, libro de ventas, copia de las facturas de ventas y otros que el fiscalizador solicite durante el proceso.

El 20 de septiembre de 2011, el sujeto pasivo presentó 6 talonarios de facturas y un libro de ventas del periodo fiscal mayo/2009, emitiendo la AT Actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, por el incumplimiento al deber formal de habilitación y registro incorrecto en los libros de compras y ventas IVA, estableciendo la multa de 500 UFV por cada contravención

El 7 de febrero de 2013, la AT notificó al contribuyente la Vista de Cargo N° 00465/2012 de 13 de septiembre, en la cual, sobre la base de la información extraída de su sistema informático, terceros informantes y las ventas declaradas, estableció sobre base cierta obligaciones tributarias del periodo fiscal mayo 2009, por un importe de 35.770 UFV´s que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento a deberes formales y sanción preliminar por la conducta.

El 15 de marzo de 2013, el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas Rectificatorias con Nos. de Orden 2038562330 y 2038562511 que rectifican las declaraciones juradas con Nos. de Orden 9437542 y 9430216 correspondientes al IVA e IT del periodo mayo/2009.

El 25 de octubre de 2013, la AT notificó al contribuyente con la R.D. N° 914/2013 de 23 de agosto en la cual se determinó las obligaciones impositivas del sujeto pasivo por un total de 37.172 UFV´s, que incluye tributo omitido del IVA e IT por el periodo fiscal mayo/2009, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Impugnada la resolución determinativa por el contribuyente, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0214/2014 de 10 de marzo pronunciada por la ARIT, se resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido del IVA e IT del periodo fiscal mayo/2009, más intereses y sanción por omisión de pago, así como las multas por incumplimiento a los deberes formales de 1.000 UFV´s.

Impugnada la resolución de alzada por el contribuyente, por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo pronunciada por la AGIT, se resuelve anular la misma con reposición de actuados hasta la R.D. Nº 914/2013 de 23 de agosto, a efectos de que la AT emita nueva resolución determinativa debidamente fundamentada, y se pronuncie sobre el efecto de las declaraciones juradas rectificatorias realizadas por el sujeto pasivo por el IVA e IT del periodo fiscal mayo/2009.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos:

Si la resolución impugnada, vulneró el Principio de Preclusión y la garantía del debido proceso, al disponer que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el contribuyente deban ser consideras, cuando las mismas son extemporáneas al haber sido presentadas fuera del plazo otorgado por la norma.

Si las declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente, no cumplen con la condición fundamental y obligatoria de haber sido validadas expresamente por el ente fiscalizador, por lo que no surtirían efecto legal alguno.

Si la resolución jerárquica carece de la debida motivación y fundamentación al no haber realizado una valoración exhaustiva de los antecedentes administrativos y la normativa legal para dejar sin efecto las referidas declaraciones juradas.

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. Nº 620.

VI.2. Si la resolución impugnada, vulneró el principio de preclusión y la garantía del debido proceso, al disponer que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el

contribuyente deban ser consideras, cuando las mismas son extemporáneas al haber sido presentadas fuera del plazo otorgado por la norma.

La entidad demandante señala que, conforme al art. 98 del Cód. Trib., se otorgó al contribuyente el plazo perentorio e improrrogable de 30 días para presentar descargos a la vista de cargo, y que en ese contexto, todo documento presentado fuera del mismo es inoportuno y extemporáneo, toda vez que solo una ley puede disponer su ampliación.

Ingresando al análisis de los antecedentes administrativos, se advierte que el 7 de febrero de 2013, la AT notificó al contribuyente la Vista de Cargo N° 00465/2012, estableciendo obligaciones tributarias del periodo fiscal mayo/2009, por un importe de 35.770 UFV´s que incluye tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción preliminar por omisión de pago; asimismo, este acto dispone que "…de merecer objeción a la presente según lo dispuesto por el art. 98 del Cód. Trib., (L. N° 2492), dispondrá de un plazo de 30 días calendarios, improrrogables, computables a partir de su legal notificación para formular descargos y presentar pruebas referidas a la vista de cargo…"; plazo que feneció el 9 de marzo de 2013. Posteriormente, el 15 de marzo de 2013, el sujeto pasivo presentó las Declaraciones Juradas Rectificatorias con Nos. de Orden 2038562330 y 2038562511 que rectifican las Declaraciones Juradas con Nos. de Orden 9437542 y 9430216 del IVA e IT; concluyendo el proceso de determinación, con la notificación de la R.D. N° 914/2013 de 23 de agosto al contribuyente, el 25 de octubre de 2013.

El art. 2 del D.S. Nº 27874, 26 de noviembre de 2004, señala: "A efecto de la aplicación de lo dispuesto en el art. 81 de la L. Nº 2492 de 2 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."; por otra parte, este Supremo Tribunal de Justicia, a través de la Sentencia de Sala Plena N° 014/2015 de 23 de febrero, estableció el siguiente criterio: "…si bien la contribuyente no cumplió con el plazo de 30 días establecido en el art. 98 del citada norma Legal, se acogió a lo dispuesto en el art. 2 del D.S. Nº 27874 Reglamento del Código Tributario Boliviano, que establece, "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". En el caso, fueron presentadas las declaraciones juradas por el IVA e IT ante la F.F.P. PRODEM S.A., además del pago de la multa por incumplimiento al deber formal el 30 de marzo del 2007, antes de la emisión y notificación con las resoluciones determinativas que fue posterior (2 de mayo y notificadas 2 de octubre de 2007), prueba que guarda pertinencia y oportunidad conforme lo establecido en el art. 81-2 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, y no pueden ser rechazadas porque fueron presentadas antes de la emisión de la resolución determinativa."

En el presente caso, se constata que las declaraciones juradas rectificatorias fueron presentadas el 15 de marzo de 2013, antes de la emisión (23 de agosto de 2013), y notificación con la R.D. N° 914/13 (25 de octubre de 2013), por lo que esta documentación no es inoportuna y mucho menos extemporánea; en consecuencia, la AGIT, no vulneró el principio de preclusión y la garantía del debido proceso al disponer que las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por el contribuyente deben ser consideras en la resolución determinativa, y mal puede señalarse, que solo una ley puede disponer su ampliación como

refiere la entidad demandante, cuando el art. 2 del D.S. Nº 27874 reglamento el contenido del art. 81 de la L. Nº 2492.

Por otra parte, y como bien señaló la autoridad jerárquica, la AT tuvo el conocimiento oportuno de la rectificación de los valores declarados, tal como se refleja de los reportes de 25 de marzo de 2013 extraídos por la misma AT de su sistema informático (fs. 194-195 antecedentes administrativos), siendo indudable que la entidad demandante tuvo conocimiento de la rectificación antes de emitirse la resolución determinativa.

VI.3. Si las declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente, no cumplen con la condición fundamental y obligatoria de haber sido validadas expresamente por el ente fiscalizador, por lo que no surtirían efecto legal alguno.

La entidad demandante alega que las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, no cumplen con la condición fundamental y obligatoria de haber sido validadas expresamente por el ente fiscalizador, por lo que no surtirían efecto legal alguno.

El parág. I del art. 26 del D.S. Nº 27310 (RCTB), establece que las declaraciones juradas rectificatorias pueden ser de dos tipos: "a. Las que incrementen el saldo a favor del fisco o disminuyan el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán "Rectificatorias a favor del Fisco". b. Las que disminuyan el saldo a favor del fisco o incrementen el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán "Rectificatorias a favor del contribuyente"; a su vez, el parág. II del art. 78 de la L. Nº 2492 señala: "Podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la administración tributaria.".

Ahora bien, tratándose de declaraciones juradas rectificatorias que tengan como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, deben ser previamente aprobadas por la AT antes de su presentación en el sistema financiero, condición sine qua non para su validez legal, que de no ser cumplida, no puede ser considerada como descargo válido en el procedimiento de determinación. En el presente caso, la rectificación realizada por el contribuyente respecto al IVA, aumentó las ventas y disminuyó el crédito fiscal, teniendo como efecto, el incremento del saldo definitivo a favor del fisco, acto que no requiere del requisito previo de la aprobación o autorización por parte de la AT para su eficacia. Situación similar que ocurre respecto al IT, pues un incremento en las ventas, incide en el saldo definitivo a favor del fisco.

En ese entendido, la AT debió considerar las declaraciones rectificatorias presentadas por el contribuyente dentro el proceso de determinación, ya que surten todo el efecto legal al no requerir de aprobación o autorización por parte del ente fiscalizador para su eficacia.

VI.4. Si la resolución jerárquica carece de la debida motivación y fundamentación al no haber realizado una valoración exhaustiva de los antecedentes administrativos y la normativa legal para dejar sin efecto las referidas declaraciones juradas.

La entidad demandante, alega que la AGIT no habría efectuado un correcto análisis del fondo de la litis, ya que en primera instancia no consideró toda la normativa legal aplicada al caso de autos, y segundo, se limitó a anular obrados con reposición, sin considerar que la AT efectuó un pronunciamiento correcto sobre las DDJJ rectificatorias presentadas fuera de

plazo, por lo que la resolución impugnada carecería de la debida motivación y fundamentación.

Al ser de especial relevancia la motivación en las resoluciones administrativas, porque consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de contar con resoluciones motivadas, este tribunal considera que la resolución impugnada cumple con la debida motivación, pues ha resuelto todos y cada uno de los puntos impugnados que expresa las razones objetivas que le llevaron a tomar la decisión. Así, de manera acertada estableció que la AT no fundamentó su decisión en base a todos los hechos suscitados y de los que tuvo conocimiento, lo que afectó a la fundamentación de su acto y lesionó el derecho del sujeto pasivo a conocer las causas y el razonamiento por el cual, las declaraciones juradas rectificatorias no fueron consideradas para dilucidar el fondo del asunto.

VI.5. Conclusiones.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo, resolviendo anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0214/2014 de 10 de marzo hasta la R.D. N° 914/2013 de 23 de agosto, 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. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 33 a 40, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0790/2014 de 26 de mayo emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

19

Empresa Distribuidora de Gas Sucre S.A. c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 563 a 611, en la que la Empresa Distribuidora de Gas Sucre Sociedad Anónima Mixta "EMDIGAS SAM", representada por Jorge Calderón Zuleta, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. RJ Nº 060/2014, pronunciada el 9 de junio por el entonces Ministro de Energía e Hidrocarburos, Juan José Sosa Soruco, la contestación de fs. 785 a 797 vta., memorial presentado por la Agencia Nacional de Hidrocarburos en su calidad de tercero interesado de fs. 799 a 810, réplica de fs. 828 a 844 vta., dúplica de fs. 879 a 888, decreto de fs. 937, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que Jorge Calderón Zuleta, acreditando personería a nombre y representación de la Empresa Distribuidora de Gas Sucre Sociedad Anónima Mixta "EMDIGAS SAM", mediante Testimonio de Poder Especial, Bastante y Suficiente Nº 429/2014 de 17 de septiembre, (fs. 6 a 9 vta.), manifestó que la empresa que representa fue notificada el 20 de junio de 2014 con la Resolución de Recurso Jerárquico R.M. Nº RJ 060/2014 de 9 de junio, habiendo impetrado mediante memorial presentado el 2 de junio de 2014, en invocación del art. 11 del D.S. Nº 27172 Reglamentario de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE, aclaración y complementación de aquella resolución jerárquica, petitorio que fue negado a través de la Resolución Ministerial RJ Nº 064/2014 de 1 de julio, debidamente notificada el 3 de julio de 2014, por lo que al amparo de los arts. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 327, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone proceso contencioso administrativo contra la mencionada Resolución Jerárquica Nº 060/2014 y la Complementaria Nº 064/2014, dirigiendo su acción contra el Ministro de Hidrocarburos y Energía.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante de la empresa demandante señaló que, habiendo suscrito con YPFB el contrato de suministro y provisión de gas natural en calidad de venta dentro del área de distribución de la ciudad de Sucre, así como el contrato modificatorio suscrito, en mérito a la promulgación del D.S. Nº 22407 Reglamentario de la Ley de Hidrocarburos, se vio afectado con los actos administrativos pronunciados por el ente regulador, señalando como antecedentes los siguientes:

El 24 de abril de 2009, la Superintendencia de Hidrocarburos, pronunció la Resolución Administrativa SSDH Nº 0391/2009 otorgando a YPFB la concesión de distribución de gas natural en el Departamento de Chuquisaca por un periodo de 20 años,

estableciendo además como fecha para la transferencia de activos de EMDIGAS SAM afectados a la distribución de gas natural a favor de YPFB el 29 de mayo de 2009, cumpliendo EMDIGAS con aquella resolución administrativa.

El 15 de junio de 2012, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía pronunció la R.M. Nº 155/2012 a través de la que se aprobó el procedimiento reglamentario para aprobar el valor de libros de los activos de las empresas cesantes de la actividad de distribución de gas natural por redes, en cuya virtud, la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) el 7 de febrero de 2013, pronunció la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013 aprobando el valor final de los activos de EMDIGAS SAM y estableciendo las obligaciones pendientes de la empresa con YPFB, acto administrativo que, una vez notificado a EMDIGAS SAM, mereció el memorial fechado en 6 de marzo de 2013 en el que la empresa demandante solicitó su aclaración y complementación, que fue negada por decreto de 13 de marzo de 2013 pronunciado por la ANH.

Interpuesto el recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013 por EMDIGAS SAM, la instancia reguladora, previo el Informe Técnico DRE 0238/2013 de 12 de agosto, mediante Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, resolvió rechazar el recurso planteado.

El 1 de octubre de 2013, EMDIGAS SAM, dedujo contra la resolución antedicha, recurso jerárquico, siendo resuelto a través de la Resolución Ministerial RJ Nº 060/2014 de 9 de junio, en la que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía determinó rechazar el recurso interpuesto por la empresa demandante, consecuentemente, confirmó la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013, y la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013. Este acto del Ministerio demandado, más la Resolución Ministerial RJ Nº 063/2014 de 1º de julio que declaró improcedente la solicitud de complementación y aclaración de la primera resolución ministerial, originaron el proceso del caso de autos.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El representante de la empresa demandante señaló que por Escritura Pública Nº 123/1989 de 11 de agosto, EMDIGAS SAM, suscribió con YPFB el "Contrato de suministro y provisión de gas natural" en calidad de venta para su posterior distribución para ser utilizado como combustible por todos los consumidores industriales, comerciales y/o domésticos dentro del área de distribución de Sucre, con una vigencia de 20 años. Suscribiéndose igualmente el 6 de mayo de 1992, entre las mismas partes, el contrato modificatorio del primer contrato, en mérito a la promulgación del D.S. Nº 22407 Reglamentario de la Ley de Hidrocarburos, que determinó que el Supremo Gobierno adopte decisión de Política Económica y Energética que permitan a YPFB liberarse de la ejecución directa de comercialización en el mercado interno, tarea reservada a las empresas de economía privada, que asumían total responsabilidad en su inversión y ejecución.

Añadió que, como consecuencia del proceso de capitalización de las empresas estatales, YPFB transfirió la obligación de provisión de gas natural que tenía con EMDIGAS SAM, a la Empresa Andina S.A., mediante el contrato de venta y suministro de 19 de septiembre de 2000, en el que se estableció el precio de gas natural en 1,30 $us por millar de pies cúbicos (MPC).

Señaló que el 25 de julio de 2003, la empresa que representa y Vintage Petroleum Boliviana Ltda., suscribieron el contrato de venta y suministro de gas natural, obteniendo así

la empresa demandante un nuevo proveedor que ofertaba un precio más bajo por el gas natural de $us 1,2 por MPC en puerta de ciudad (Cite Gate), obteniendo así una rebaja de $us 0,28/MPC en relación al contrato suscrito con Andina S.A.

Manifestó que el 11 de agosto de 2005, el Gobierno Nacional emitió el D.S. Nº 28291 denominado "Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes", norma reglamentaria de la Ley de Hidrocarburos Nº 3058, en cuyo mérito y en cumplimiento de su art. 30, la ex Superintendencia de Hidrocarburos invitó a YPFB para manifestar su intención de hacerse cargo de la distribución de gas natural en el Departamento de Chuquisaca, expresando la estatal petrolera su interés de adjudicarse dicha concesión, por lo que la entonces Superintendencia de Hidrocarburos dictó la Resolución Administrativa SSDH Nº 0391/2009 de 24 de abril que otorgó a YPFB la "Concesión de distribución de gas natural en el Departamento de Chuquisaca" por un periodo de 20 años a partir del 28 de abril de 2009 e instruyó a EMDIGAS SAM transferir a favor de YPFB los activos afectados a la distribución de gas natural, transferencia que fue cumplida en 27 de abril de 2009, transfiriéndose todos los activos fijos, tangibles e intangibles, almacenes e infraestructura afectados al sistema de distribución de gas natural por redes en el área de Sucre.

Refirió que una vez realizada la transferencia, a efectos del pago correspondiente, solicitó a la ex Superintendencia de Hidrocarburos la "Fijación del valor residual de los bienes y activos transferidos a YPFB, en base a los montos expresados en la Auditoría de Petrosertec S.R.L., y de los estados financieros auditados por Bertin Amengual y Asociados, habiendo pronunciado el ente regulador convertido en la Agencia Nacional de Hidrocarburos la providencia de 13 de junio de 2009, determinando que esa instancia no tiene atribución para fijar y aprobar el valor de los bienes, empero, reconoce el valor legal que la ley le confiere a la auditoria elaborada.

Bajo el epígrafe de "Otros antecedentes que originaron los procesos administrativos y derivaron en el presente proceso contencioso" (debió decir proceso contencioso administrativos), señaló que EMDIGAS SAM envió a la Superintendencia de Hidrocarburos para su aprobación el Plan de Desarrollo y la Nueva Estructura Tarifaria, declarándose esta instancia incompetente para tal acto e indicando que es el Ministerio de Hidrocarburos la instancia competente para aprobar aquel Plan, por lo que, el 22 de septiembre de 2003, se presentó idéntica solicitud ante el Ministerio indicado, no habiendo recibido respuesta u observación alguna en el plazo de 90 días, operándose el silencio administrativo positivo a favor del demandante, en cuya virtud, se dio por aprobado aquel Plan y se procedió a su ejecución, dando a conocer esta situación al Ministerio, haciendo conocer también a esta instancia los informes de inversión y ejecución a través de diversas notas que tampoco merecieron respuesta alguna, entendiéndose de igual forma que fueron aprobados a raíz del silencio administrativo positivo del Ministerio.

Hizo alusión a que el 5 de julio de 2004, el Órgano Ejecutivo dictó el D.S. Nº 27612, que creó el Fondo de Redes para YPFB y el Fondo de Redes para las Empresas Distribuidoras de gas natural por redes, fondo que estará constituido con los recursos provenientes de los montos que estas empresas obtengan como producto de las rebajas en el precio del gas natural en puerta de ciudad y otros recursos que destinen las empresas distribuidoras a este fondo y que en aplicación y vigencia de este decreto supremo, la Superintendencias de Hidrocarburos del Sistema de Regulación Sectorial, pronunció las Resoluciones Administrativas SSDH Nos. 0124/2005 y 0605/2005 de 3 de febrero y 9 de mayo respectivamente, instruyendo ambas a EMDIGAS SAM, a informar a la

Superintendencia de Hidrocarburos sobre la apertura de las cuentas bancarias a nombre de su fondo de redes y fijan el precio máximo del gas natural por millar de pies cúbicos.

Añadió que el 11 de agosto de 2005, se emitió el Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, aprobado por D.S. Nº 28291 para concluir luego de una extensa transcripción de disposiciones legales y de las notas remitidas al ente regulador y las respuestas correspondientes, que, después de transcurridos más de 3 años, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía usurpando funciones y atribuciones que no le corresponden, emitió la R.M. Nº 155/2012, que modifica lo reglamentado en el D.S. N° 28291, expresando que resuelve aprobar el procedimiento reglamentario para determinar el valor en libros de los activos de las empresas cesantes de la actividad de distribución de gas natural por redes, con el objeto de establecer disposiciones y mecanismos para determinar el valor en libros a ser aplicado por YPFB, la Agencia Nacional de Hidrocarburos y por las propias empresas distribuidoras de gas por redes cesantes dentro de su área de distribución, determinando además que el pago que reciban las empresas cesantes por los bienes y activos afectados, será en base al valor en libros, siendo la Agencia Nacional de Hidrocarburos la instancia que aprobará mediante resolución administrativa el valor de los activos afectados.

Continúa el fundamento de la demanda señalando que como emergencia de la resolución ministerial descrita en el párrafo precedente, la Agencia Nacional de Hidrocarburos emitió la R.M. Nº 0270/2012 (debió decir 2013) de 7 de febrero de 2013, que resolvió: a) Aprobar el valor final de los activos de EMDIGAS SAM en la suma de Bs 34.582.184,68 (Bolivianos treinta y cuatro millones quinientos ochenta y dos mil ciento ochenta y cuatro 68/100), correspondiente al valor en libros de los activos afectados y relacionados directamente a la distribución de gas por redes; b) Establecer las obligaciones pendientes de la Empresa EMDIGAS SAM a favor de YPFB por la suma de $us. 3.517.018,84 (Dólares tres millones quinientos diecisiete mil dieciocho 84/100),

Indicó que contra la Resolución Nº 0270/2013, interpuso ante la ANH recurso revocatorio, argumentando que fue pronunciada vulnerando la verdad material y normas legales y constitucionales vigentes (sic), teniendo en cuenta que la resolución impugnada para determinar el valor final de los activos de EMDIGAS SAM, no consideró las inversiones redes de gas Monteagudo por un importe de Bs 261.236,00 (Bolivianos doscientos sesenta y un mil dos cientos treinta y seis 00/100), por determinar erróneamente que esa inversión no se encontraba relacionada con el área de concesión del servicio, cuando por disposición de la R.M. Nº 155/2012 y R.A. Nº 0391/2009 aquel monto debió ser incluido en el valor final de los activos transferidos a favor de YPFB, similar situación se presentó en relación a las instalaciones internas incorporadas por EMDIGAS SAM en las gestiones 2005 a 2009, que ascienden a un valor de Bs 4.222.034,96 (Bolivianos cuatro millones doscientos veintidós mil treinta y cuatro 96/100), que equivocadamente, el ente regulador consideró que la operación y mantenimiento de estas instalaciones son de responsabilidad del usuario quién cubre los gastos inherentes a dichas instalaciones, existiendo una interpretación errónea del art. 65-III del D.S. N° 28291, toda vez que ese activo por la inversión realizada corresponde al distribuidor que es el demandante, por lo que el monto observado debe ser incorporado en los costos de los activos transferidos a YPFB por estar vinculados directamente con la actividad de distribución de gas natural. De igual manera –continua el demandante-, la Resolución Nº 270/2013, establece del manera errada un adeudo del EMDIGAS SAM, a favor de YPFB en relación al monto que debió ser transferido al fondo de redes, proveniente de los montos obtenidos por las empresas distribuidoras producto de las rebajas en el precio del gas natural

en puerta de ciudad (City Gate) y que no hayan sido transferidos a los usuarios finales, aplicando la Agencia Nacional de Hidrocarburos ilegalmente el inc. a) y siguientes del art. 120 del D.S. Nº 28291 y art. 129 de la misma disposición legal, con carácter retroactivo al 1 de septiembre de 2003, fecha en que se obtuvo la rebaja en el precio del gas natural, determinando forzadamente obligaciones inexistentes que ascienden a $us. 2.625.788,24 a favor de YPFB en detrimento de los intereses de EMDIGAS SAM, en franca transgresión al Principio de Legalidad.

Siempre en relación al monto que debió ser transferido al fondo de redes, puntualizó en sentido que la ex Superintendencia de Hidrocarburos convertida en la Agencia Nacional de Hidrocarburos, pronunció el Auto Nº 906 de 9 de mayo de 2012, declarando probado el cargo por no haber procedido al depósito de los recursos para el fondo de redes, por las gestiones comprendidas entre septiembre de 2003 a abril de 2009, cargo no consentido por la entidad demandante, aclarando expresamente que tal determinación no goza de la calidad de cosa juzgada, al haber sido impugnada, mereciendo la R.A. Nº 0690/2013 de 26 de marzo que resolvió el recurso de revocatoria, quedando pendiente el ejercicio del derecho a la defensa a través de la interposición del recurso jerárquico, el proceso contencioso administrativo y aún los recursos constitucionales, por lo que, no puede existir otra resolución administrativa en la que se establezcan obligaciones del demandante a favor de YPFB, antes que adquiera ejecutoria la resolución antedicha, pues de ser así se transgreden normas del debido proceso y el Principio Non Bis Ídem, habida cuenta que no puede ni debe iniciare otro proceso o determinarse adeudos que se encuentran en discusión a una misma persona y por los mismos hechos, de admitir esta situación, se vulnerarían los arts. 115-I y II, 116-I y 117-I de la C.P.E.

Destacó que uno de los fundamentos más importantes del recurso de revocatoria consistía en la impugnación del Punto 2) de la R.A. Nº 0270/2013 que estableció supuestas obligaciones pendientes de la empresa demandante a favor de YPFB en lo relacionado al fondo de redes que determinó ilegalmente un saldo a favor de $us. 2.625.788,24.

Expresó que el recurso de revocatoria, fue resuelto a través de la R.A. Nº 2198/2013 de 27 de agosto, en la que la ANH, confirmó en todas sus partes el acto administrativo impugnado, resolución que no se pronunció sobre todos los puntos que constituyen el fundamento del recurso, habiendo decidido únicamente en relación a las instalaciones internas, determinando que éstas no corresponden ser incluidas en los costos de activos, por ser éstas de absoluta responsabilidad del usuario, olvidando pronunciarse sobre la impugnación del segundo punto de la resolución recurrida que estableció un supuesto adeudo a favor de YPFB, que al haber sido este extremo uno de los recurridos y fundamentados en el recurso de revocatoria, necesariamente debió ser resuelto con la fundamentación correspondiente, limitándose a expresar que otros argumentos esgrimas por la recurrente no ameritan mayores consideraciones de orden legal, extremo que vicia de nulidad este acto, toda vez que precisamente este punto fue materia y uno delos elementos principales del recurso de revocatoria (sic), por lo que la autoridad administrativa al no haberse pronunciado sobre todos los puntos impugnados vulneró los arts. 16-h), 28-b) y e), 29 y 30-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo y 8-I del D.S. N° 27872 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE.

Transcribiendo partes de esta Resolución, concluyó que la misma cae en la previsión de la nulidad del acto, por imperio del art. 35-c) y d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, extremo reconocido en la propia resolución cuando refiere que la ANH solo se

circunscribirá a examinar y analizar el informe sobre determinación del valor de los activos de EMDIGAS SAM, empresa cesante de la actividad de distribución de gas natural por redes, por lo que, contra dicha resolución se interpuso el recurso jerárquico, con la certeza que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía revoque totalmente la resolución recurrida, empero, esta instancia gubernamental, resolviendo el recurso deducido pronunció la Resolución Ministerial RJ Nº 060/2014, de 9 de junio resolviendo rechazar el Recurso Jerárquico confirmando la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 y en su mérito la Resolución Administrativa ANH Nº 270 /2013.

Bajo el subtítulo "Fundamentación de la impugnación a la resolución de recurso jerárquico", continúa su fundamentación, en dos acápites referidos a: 1) Al Adeudo al Fondo de Redes, 2) A las instalaciones internas. Con relación al adeudo al fondo de redes, transcribiendo el fundamento de la resolución ministerial referido a este punto, el demandante reiterando los argumentos resumidos en párrafos precedentes, en lo principal señaló que mediante nota EMDIGAS-PRES-0427-2003, presentó al Ministerio de Hidrocarburos el "Plan de Desarrollo y la Nueva Estructura Tarifaria", sin que exista respuesta ni observación alguna en el plazo de 90 días por lo que se operó a su favor el silencio administrativo positivo, entendiendo EMDIGAS que fue debidamente aprobado, que la R.M. Nº 03/2003 determinó que las tarifas de gas podrán ajustarse automáticamente, por lo que tal ajuste no revestía el carácter de obligatoriedad, motivo por el cual, no se transfirió la rebaja que obtuvo con el proveedor Vintage, rebaja en la que se fundó el plan de desarrollo y la nueva estructura tarifaria aprobada por el silencio administrativo positivo, que existió una falta de adecuación del contrato de distribución y venta de gas natural, por lo que estas empresas debían ser sujetas a un proceso de adecuación a la nueva normativa establecida en el art. 131 del Reglamento de la L. Nº 3058 para la distribución de gas por redes, aprobado por D.S. N° 28291, que el Ministerio demandado indicó que la auditoría elaborada por PETROSERTEC no posee ningún valor y que solo constituye una opinión del auditor, indicó que el fondo de redes adquiere vigencia a partir del 5 de julio de 2005 con la promulgación del D.S. Nº 27612, siendo hasta esa fecha el precio de gas natural de 1,02 $us/MPC, produciéndose la primera rebaja el 3 de febrero de 2005 en relación al precio anterior de 0,04 $us/MPC, no existiendo entonces en las gestiones 2005 a 2009 ninguna otra rebaja, situación que determina la inexistencia de deuda y obligación pendiente por concepto de fondo de redes el 2003 a 2009 de EMDIGAS SAM a favor de YPFB. Especificó que no puede aplicarse la norma retroactivamente, había cuenta que el fondo de redes fue creado por D.S. Nº 27612 de 5 de julio de 2004, surgiendo a partir de esa fecha la obligación de las distribuidoras de depositar los montos de las rebajas obtenidas del gas natural en puerta de ciudad, insiste en afirmar que existió violación al Principio Non Bis Ídem, debido a que existiendo actos administrativos pendientes de resolución y ejecutoria sobre el mismo objeto, se inicia un nuevo proceso administrativo en el que se establecen obligaciones pendientes de EMDIGAS SAM.

Finalmente, en relación a las instalaciones internas, el demandante señaló que la resolución del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, hoy impugnada en la presente causa, no tomó en cuenta que el contrato modificatorio de 6 de mayo de 1992, fue lo suficientemente claro al determinar que cualquier instalación realizada por la empresa EMDIGAS SAM se constituye en su propiedad, así se estableció en el inc. x) de la cláusula sexta de dicho contrato, por lo que, las instalaciones internas se constituyen en activos de la empresa demandante, añadiendo que la pretensión del Ministerio demandado de excluir el costo de las instalaciones internas del valor final de los activos de EMDIGAS por la suma de Bs

4.222.034,96 y cobrar para el fondo de redes la suma de Bs 2.625.788,24 por el periodo septiembre de 2003 a abril de 2009, constituye una doble sanción y doble cobro.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, dejando sin efecto la resolución impugnada y consecuentemente se anule a fs. cero el proceso administrativo o, en su caso de revoque totalmente la resolución del recurso jerárquico, declarando la inexistencia de la obligación de pago a favor d YPFB.

II.- De la contestación a la demanda.

Juan José Hernando Sosa Soruco, entonces Ministro de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 20 de enero de 2015, que cursa de fs. 785 a 797 vta., sobre los argumentos sintetizados a continuación:

Que en relación al adeudo al fondo de redes, negó la pretensión del demandante, manifestando que el Ministerio a su cargo no aprobó el Plan de Desarrollo y Modificación de Estructura Tarifaria presentada por EMDIGAS, pues la modificación de estructuras tarifarias y cualquier otro tema vinculado debe ser aprobado mediante resolución expresa, no siendo aplicable el silencio administrativo positivo, al margen que EMDIGAS no cumplió con el procedimiento aplicable, en vista que la presentación de la Nota EMDIGAS-PRES-0427-2003 presentada en 22 de septiembre de 2003, no fue con la anticipación de un año como establece la norma, como tampoco considera el demandante que la definición del destino de las rebajas obtenidas en el precio del gas natural no corresponde a las empresas distribuidoras de gas, siendo una facultad exclusiva de los órganos de Estado, por lo que EMDIGAS no tenía ninguna posibilidad de disponer de estos montos, ni siquiera bajo pretexto del silencio administrativo positivo, el que está referido al periodo de tiempo de anticipación de la solicitud que debe preceder a la aprobación y es aplicable solamente a los Programas de Inversión y Ejecución y no como pretende la empresa demandante a la modificación de la estructura tarifaria, aspecto que fue expresamente anotado por la resolución del recurso jerárquico hoy impugnada.

Resaltó el hecho que EMDIGAS no presentó la nota al Ministerio para aprobar aquel plan, sino únicamente hizo llegar una copia del plan de referencia, solicitando interponga sus buenos oficios para la aprobación ante la instancia competente, a más que incumplió el procedimiento establecido en la Cláusula Sexta inc. s) del Contrato Modificatorio al Contrato de Distribución y Venta de Gas Natural.

Indicó que la aprobación de las tarifas no puede estar librada a la voluntad de las empresas, constituye una potestad eminentemente administrativa, en vista que tiene repercusión sobre los usuarios de un servicio público, por esa razón es que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no podía aprobar la disposición que realizó EMDIGAS de los recursos provenientes de la rebaja en el precio del gas.

Apuntó que EMDIGAS considera de manera errada que por el hecho de no haber procedido a la adecuación de su contrato a la nueva Ley de Hidrocarburos, no debió cumplir y observar la normativa aplicable a la materia, desconociendo toda disposición normativa emitida a partir de 6 de mayo de 1992, fecha en la que se suscribió el contrato modificatorio, debiendo someterse todas las personas naturales o jurídicas sin excepción que realicen actividades hidrocarburíferas a la Ley de Hidrocarburos y sus decretos reglamentarios, no siendo un eximente para dicho cumplimiento el hecho de falta de adecuación de su contrato.

Refirió que no es evidente lo afirmado por el demandante en sentido que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía consideró a la Auditoría Regulatoria elaborada por PETROSERTEC sin ningún valor, cuando en la resolución hoy impugnada se manifestó que tal auditoria constituía una actuación administrativa interna de la administración pública para la toma de decisión de la autoridad administrativa, sin ser vinculante para ella, constituyendo una opinión técnica del auditor que puede o no ser considerada por el ente regulador, máxime si se considera que el art. 47-IV de la Ley de Procedimiento Administrativo faculta a la autoridad administrativa a rechazar la prueba que considere improcedente, existiendo en la valoración de la prueba la sana crítica de la autoridad reguladora.

Aclaró que el objeto de la auditoría mencionada precedentemente fue establecer el grado de cumplimiento de los contratos suscritos entre YPFB y EMDIGAS y no así la determinación del valor en libros de los activos de la empresa demandante, cuyo procedimiento fue establecido en la R.M. N° 155/2012 en la que claramente se señala que la ANH aprobará el valor en libros de los activos de la empresas cesante en base a un estudio realizado por la propia Agencia de Hidrocarburos.

Señaló que no es evidente lo afirmado en la demanda cuando refiere que el fondo de redes nace el 5 de julio de 2005 con el D.S. N° 27612, naciendo en ese momento también la obligación de efectuar el depósito de las rebajas obtenidas, habiéndose dado la primera rebaja el 3 de febrero de 2005, por lo que en las gestiones observadas comprendidas entre las gestiones 2005 al 2009 al no haber existido otra rebaja no correspondería ningún depósito, por ende no existe deuda pendiente con YPFB, pues, el demandante no toma en cuenta –añade la autoridad demandada-, existieron diversidad de normas desde la rebaja en el precio City Gate de 0.28 $us/MPC, estando EMDIGAS obligada al cumplimiento de las mismas, entendiendo que durante la vigencia del contrato de 20 años, podían existir cambios y diversas modificaciones regulatorias a las que debía someterse.

En cuanto a la aplicación retroactiva del inc. a) del art. 120 del D.S. N° 28291, que transgrede los Principios de Legalidad y Jerarquía Normativa, señaló que ni la ANH menos el Ministerio de Hidrocarburos y Energía pueden pronunciarse sobre la retroactividad y/o irretroactividad de esta disposición legal, al no ser competentes para ello, entendiéndose que sobre toda norma existe la presunción de constitucionalidad mientras no sea declarada inconstitucional, por lo que su aplicación resulta obligatoria, más aún si se considera que la acción de inconstitucionalidad concreta intentada por el demandante de los arts. 103-r), 120-b), 121, 122 y 120 de aquel Decreto Supremo fue rechazada por el Tribunal Constitucional Plurinacional.

Expuso que también es errónea la apreciación del demandante sobre la supuesta transgresión en que habría incurrido el Ministerio demandado a los Principios de Presunción de Inocencia y Non Bis Ídem, pues la Resolución ANH Nº 270/2013 confirmada por la R.A. N° 2198/2013 y R.M. Nº 060/2014, que aprobó el valor final de los activos de EMDIGAS SAM y establece obligaciones pendientes de éstas a favor de YPFB, difieren de las Resoluciones ANH Nº 906/2012, confirmada por la R.A. N° 690/2013 y R.M. Nº 140/2013, pues estas últimas se pronunciaron dentro de un proceso sancionador por infracción al art, 103-f) del Reglamento de Distribución de Gas Natural por Redes, por tanto al ser temas diferentes no existe la transgresión denunciada por el actor, pues las resoluciones que originan el presente proceso se refieren al reconocimiento de derechos y obligaciones.

En cuanto al argumento de violación al debido proceso y al derecho a la defensa, aseguró que tampoco es evidente pues el demando siempre tuvo conocimiento de todos los actos administrativos dictados por el ente regulador, asumiendo defensas, presentando pruebas y haciendo uso de los recursos que la ley le franquea.

Finalmente, en relación a las instalaciones internas que a juicio del demandante se constituye en parte de su propia inversión, debiendo formar parte del valor en libros de sus activos fijos, la autoridad demandada puntualizó que no existe cláusula alguna en el contrato modificatorio en el que se establezca que las instalaciones internas se constituyen en activos, pues debe entenderse por instalaciones internas a los tramos de cañería, válvulas y demás accesorios necesarios para la conducción del gas natural que comprenden desde la línea municipal hacia el interior del inmueble, siendo recién a partir de la emisión del D.S. Nº 27612 de 5 de junio de 2004, que las empresas distribuidoras de gas natural se encontraban facultadas para financiar el costo de las instalaciones internas con recursos provenientes del fondo de redes, por lo que otra inversión realizada al margen de la norma señalada no puede constituir parte del activo de la empresa.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda en mérito a que EMDIGAS SAM no desvirtuó la legalidad e la Resolución Ministerial RJ Nº 060/2014 de 9 de junio.

III.- De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs. 763, la Agencia Nacional de Hidrocarburos, fue legalmente notificada con la orden instruida de fs. 698 a 761, en su condición de tercero interesado, a efecto de que asuma conocimiento de la demanda contencioso administrativa, apersonándose mediante memorial que discurre de fs. 799 a 810, aclarando que por la naturaleza del caso, la ANH no tiene la calidad de tercero interesado, empero solicita se tome en cuenta su apersonamiento y de la lectura de memorial en cuestión se establece que éste se limita a transcribir los fundamentos esgrimidos por el demandante en su recurso de revocatoria, para luego concluir que la demanda debe ser declarada improbada y mantenerse firmes y subsistentes los actos administrativos de la ANH y el Ministerio demandado.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Revisados los antecedentes administrativos que dieron lugar a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que se cumplieron los siguientes actos:

1.- La empresa demandante el 31 de julio de 1989, suscribió con YPFB el “Contrato de distribución y venta de gas natural”, cuyo objeto principal consistía en el suministro y provisión de gas natural en calidad de venta para su posterior provisión a los usuarios comprendidos dentro del área de concesión (ciudad de Sucre), con una vigencia de 20 años computables a partir del 28 de abril de 1989 (fs. 394 a 400 vta., del Anexo Nº 2, reiterado de fs. 9-14 y vta. del expediente). El 6 de mayo de 1992, se suscribe entre las mismas partes el “Contrato modificatorio al contrato de distribución y venta de gas natural”, en mérito a haberse pronunciado el D.S. Nº 22407, la Ley de Hidrocarburos y Ley de Inversiones, normas a las que debía adecuarse el contrato en cuestión (fs. 420 a 433 del Anexo Nº 2, reiterado de fs. 34 a 48 del expediente).

2.- El 25 de julio de 2003, EMDIGAS SAM, suscribió con la Empresa Petrolera Vintage Petroleum, Boliviana Ltda., el “Contrato de Venta y Suministro de Gas Natural”,

obteniendo el demandante un precio más bajo por el suministro de gas natural en la suma de 1,02 $us por Millar de Pies Cúbicos, logrando una rebaja en relación al contrato suscrito con YPFB de $us 0,28/MPC (fs. 64 a 85 del Expediente).

3.- Pronunciado el D.S. Nº 28291 de 11 de agosto de 2005, que en el marco de la Ley de Hidrocarburos Nº 3048 reglamentó la "Distribución de gas por redes", la ex Superintendencia de Hidrocarburos, en el marco legal de dichas normas y la nueva política energética implementada en Bolivia, el 24 de abril de 2009, pronunció la Resolución Administrativa SSDH Nº 0391/2009 otorgando a YPFB la concesión de distribución de gas natural en el Departamento de Chuquisaca por un periodo de 20 años, estableciendo además como fecha para la transferencia de activos de EMDIGAS SAM afectados a la distribución de gas natural a favor de YPFB el 29 de mayo de 2009.

4.- El 4 de mayo de 2009, EMDIGAS SAM., a efecto de que se realice el pago correspondiente, solicitó a la Superintendencia General de Hidrocarburos la fijación del valor residual de los bienes y activos transferidos a YPFB (fs. 86-87 del expediente), respondiendo el ente regulador que no posee atribución para fijar o en su caso aprobar el valor de los bienes y activos afectados dentro del área de distribución que fue objeto de transferencia a favor de YPFB, conforme consta en el decreto de 15 de julio de 2009 que corre de fs. 88 del expediente.

5.- El Ministerio de Hidrocarburos y Energía, el 15 de junio de 2012, pronunció la R.M. Nº 155/2012 a través de la que se aprobó el procedimiento reglamentario para determinar el valor de libros de los activos de las empresas cesantes de la actividad de distribución de gas natural por redes (fs. 295-296 del expediente).

6.- Dentro del marco rector dado por la resolución ministerial citada en el punto anterior, la ANH el 7 de febrero de 2013, pronunció la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013 aprobando el valor final de los activos de EMDIGAS SAM en la suma de Bs 34.582.184,69 y estableciendo las obligaciones pendientes de la empresa con YPFB, por la suma de $us. 3.517.019,64, bajo el siguiente detalle: a) Fondo de Operaciones. Periodo 2004 a 2009. De los ingresos generados para el Fondo de Operaciones por EMDIGAS SAM, durante el periodo julio/2004 a abril/2009, se determinó un saldo a favor de YPFB de $us. 891.231,60; b) Fondo de Redes. Periodo 2003 a 2009. De los recursos generados para el Fondo de Redes por EMDIGAS SAM., durante el periodo septiembre/2003 a abril/2009 se determinó un saldo a favor de YPFB de $us 2.625.788,24 (fs. 101-103 del Anexo Nº 4, reiterada a fs. 398-400 del expediente).

7.- EMDIGAS SAM, interpuso recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013 en los términos del memorial que discurre de fs. 121 a 139 del Anexo Nº 1. La instancia reguladora, previo el Informe Técnico DRE 0238/2013 de 12 de agosto (fs. 269-298 del Anexo 1), mediante Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, resolvió rechazar el recurso planteado y confirmar la resolución impugnada, con el argumento que los gastos de las instalaciones internas (gabinetes y acometidas) que ascienden a un valor de Bs 4.222.034,96, no corresponden ser incluidos en los costos de los activos de la empresa cesante, en vista que la operación y mantenimiento de estas instalaciones son de exclusiva responsabilidad de usuario y los gastos inherentes deberán ser cubiertos por el mismo (fs. 304-325 del Anexo Nº 1).

8.- El 1 de octubre de 2013, EMDIGAS SAM, dedujo contra la resolución antedicha, recurso jerárquico, siendo resuelto a través de la Resolución Ministerial RJ Nº 060/2014 de 9

de junio, en la que el Ministerio de Hidrocarburos y Energía determinó rechazar el Recurso interpuesto por la empresa demandante, consecuentemente, confirmó la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013, y la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013. Este acto del Ministerio demandado, más la Resolución Ministerial RJ Nº 063/2014 de 1º de julio que declaró improcedente la solicitud de complementación y aclaración de la primera resolución ministerial, originaron el proceso del caso de autos.

V.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el representante de la empresa demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada y los que le antecedieron.

En este contexto, no sin antes mencionar que el memorial de demanda resulta innecesariamente ampuloso, con transcripciones íntegras de Disposiciones Legales y de los propios actos administrativos, que enmarañan el entendimiento de la pretensión del actor, se identifican las siguientes controversias:

1.- Si la Resolución ANH Nº 270/2013 de 7 de febrero que aprobó el valor final de los activos de EMDIGAS SAM, y estableció las obligaciones pendientes de la empresa demandante a favor de YPFB, para determinar el valor final de los activos, debió considerar las inversiones "Redes de Gas Monteagudo", así como el valor de las instalaciones internas incorporadas por EMDIGAS SAM EN LAS GESTIONES 2005-2009.

2.- Si la misma resolución en relación al monto que debió ser transferido al fondo de redes, aplicó con carácter retroactivo al 1 de septiembre de 2003, los arts. 120 y 129 del D.S. Nº 28291 de 11 de agosto de 2005.

3.- Si tal resolución del ente regulador transgrede los Principios del Nom Bis Ídem y normas del debido proceso.

4.- Si la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto que resolvió el recurso de revocatoria planteado contra la Resolución ANH Nº 270/2013, confirmándola en todas su partes, no resolvió sobre todos los puntos impugnados, siendo por tanto carente de fundamentación, por lo que se hallaría viciada de nulidad, vulnerando los arts. 16-h), 28-b) y e), 29 y 30-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo y 8-I del D.S. N° 27872 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SIRESE.

5.- Si la Resolución Ministerial RJ Nº 060/2014, al rechazar el recurso jerárquico deducido por el demandante contra la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, legalizó los actos de su inferior, instancia que no resolvió los puntos expresamente denunciados, sin considerar además que se operó a su favor el silencio administrativo positivo en relación al Plan de Desarrollo de la Nueva Estructura Tarifaria.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Identificados los puntos que hacen al objeto de la litis, aún sin seguir el orden en que fueron proyectados, este tribunal conviene en referirse previamente al Punto Nº 4, es decir, establecer si la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto que resolvió el recurso de revocatoria, ingresando por tanto al campo de la nulidad de los actos administrativos, pues, de la decisión a la que arribe el Tribunal Supremo de Justicia, dependerá la resolución del resto de los puntos de controversia.

Al fin señalado, se tiene que, el demandante, esgrime entre otros, como un fundamento principal que, cuando haciendo uso de su derecho recursivo, en sede administrativa, formuló el recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH Nº 270/2013 de 7 de febrero, habida cuenta que, a decir del actor, ilegalmente aprobó el valor final de los activos de EMDIGAS SAM y estableció obligaciones pendientes de ésta a favor de YPFB.

En efecto, la resolución referida, en la parte resolutiva dispuso: "(…) Primero.- Aprobar el valor final de los activos de la empresa cesante EMDIGAS SAM., que asciende a la suma de Bs 34.582,184,69 (Treinta y cuatro millones quinientos ochenta y dos mil ciento ochenta y cuatro 69/100 Bolivianos) que corresponden al valor en libros de los bienes o activos afectados o relacionados directamente con la actividad de Distribución de Gas Natural por Redes de la empresa cesante EMDIGAS SAM., conforme el Informe DEF 0524/2012 de 28 de diciembre de 2012 y sus Anexos I. II, III y IV adjuntos a la presente resolución y que forman parte integrante e indisoluble de la presente resolución. Segundo.- Establecer las obligaciones pendientes de la Empresa EMDIGAS SAM., a favor de YPFB en la suma de $us. 3.517.019.84 (Tres millones quinientos diecisiete mil diecinueve 84/100 Dólares Americanos), conforme el Informe DEF 0021/13 de 30 de enero de 2013 y sus Anexos 1 y 2 adjuntos a la presente resolución, mismos que forman parte integrante e indisoluble de la presente resolución, conforme al siguiente detalle: Fondo de Operaciones Periodos 2004 a 2009. De los recursos generados para el ¨Fondo de Operaciones por EMDIGAS SAM durante el periodo comprendido de julio de 2004 a abril de 2009, se determinó un saldo a favor de YPFB de U$S 891.231,60. Fondo de Redes – Periodo 2003 a 2009. De los recursos generados para el Fondo de Redes EMDIGAS SAM. Durante el periodo comprendido de septiembre 2003 a abril 2009 se determina un saldo a favor de YPFB de US$ 2.625.788,24 (…)".

Ahora bien, contra tal resolución de la ANH el actual demandante dedujo recurso de revocatoria, conforme consta en el memorial de fs. 121 a 139 del Anexo Nº 1, de cuya lectura se establece que básicamente posee dos puntos de reclamos a saber: 1) En relación al

Informe DEF 0524/12 de 28 de diciembre de 2012 y sus Anexos I. II, III y IV, que sirvió de base para la determinación del Punto Primero glosado en el párrafo que antecede (aprobación del valor final de los activos de EMDIGAS SAM), 2) En el Informe DEF 0021/13 de 30 de enero de 2013 y sus Anexos 1 y 2, en base al que se determinó el punto segundo de la resolución glosado también precedentemente (Determinación de las obligaciones pendientes de la Empresa EMDIGAS SAM., a favor de YPFB en la suma de $us. 3.517.019.84), cuyo fundamente en este punto radica en la explicación del demandante sobre la obtención de la rebaja en el precio del gas natural cuando suscribió el contrato con su nuevo proveedor, la Empresa Vintage Petroleum Boliviana Ltda., sobre los ajustes tarifarios en el precio del gas natural, el Plan de Desarrollo y Estructura Tarifaria, la creación del fondo de redes a través de la promulgación del D.S. Nº 28291 de 11 de agosto de 2005 y la aplicación retroactiva de la norma.

Planteado así el recurso de revocatoria, mereció la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, que resolvió rechazar el recurso de revocatoria, confirmando en todas sus partes el acto administrativo impugnado, esto es, la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013. Analizado el fundamento de la Autoridad de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en base al cual rechazó el recurso de revocatoria, sin lugar a equívocos se establece que resolviendo el recurso deducido por el actual demandante, se pronunció únicamente sobre el primer punto reclamado, es decir, en relación al Informe DEF 0524/12 de 28 de diciembre de 2012 y sus Anexos I. II, III y IV, y la aprobación del valor final de los activos de EMDIGAS SAM, así consta del contenido de la Resolución ANH Nº 2198/2013, que, a partir del considerando en el que señala: "(…) Entrando al análisis de los elementos sustanciales y conforme a los citados informes, entre otros, se establecen los siguientes fundamentos jurídicos (…)", se circunscribe al análisis del Informe DEGH Nº 0324/12 de 28 de diciembre de 2012 (fs. 307-324 del Anexo Nº 1), para concluir que la ANH actuó en apego a los parámetros establecidos en la normativa vigente aplicable, habiendo sido las pruebas debidamente valoradas bajo el principio de la sana crítica, para en el siguiente considerando determinar: "Que otros argumentos esgrimidos por la recurrente no son conducentes a la materia objeto del presente recurso de revocatoria, lo que no amerita mayores consideraciones de orden legal" (fs. 324 Anexo Nº 1).

Consecuentemente, de manera expresa este tribunal concluye que, no existió pronunciamiento alguno sobre el segundo punto de impugnación del recurso de revocatoria, referido al Informe DEF 0021/13 de 30 de enero de 2013 y sus Anexos 1 y 2 y la determinación de obligaciones pendientes de la Empresa EMDIGAS SAM., a favor de YPFB en la suma de $us. 3.517.019.84, omisión de la autoridad encargada de resolver el recurso de revocatoria, que, sin duda, transgrede las normas del debido proceso en su vertiente de debida motivación y fundamentación".

Sin duda, la omisión en la que ingresa la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013, al no resolver un punto que fue uno de los fundamentos principales del Recurso de Revocatoria, transgrede el derecho del administrado previsto en el art. 16-h) de la L. Nº 2341 que establece el derecho a obtener una respuesta fundada y motivada a las peticiones y solicitudes que formulen, resultando carente de uno de los elementos esenciales con los que debe contar todo acto administrativo como el previsto en el inc. b) del art. 28 de la Ley antes citada, esto es la causa del acto que deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; así como inobserva la previsión de los arts. 29 y 30 de la misma Ley, que se refieren al contenido del acto administrado que debe ajustarse a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser proporcionales y adecuados a los fines

previstos por el ordenamiento jurídico, contando con la debida motivación con referencia a hechos y fundamentos de derecho, máxime si se trata de la resolución de los recurso administrativos.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que el art. 35 de la L. Nº 2341, determina la nulidad del acto cuando: inc. c) hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento, es decir que la Resolución Nº 2198 al no tener una decisión expresa debidamente fundada y motivada en relación a uno de los fundamentos esgrimidos por el administrado, ingresa al campo de la nulidad del acto.

Ahora bien, el reclamo inserto en el fundamento del recurso de revocatoria, es repetido a momento de deducir el recurso jerárquico en el que, conforme manifiesta el demandante, se hizo notar y fundamentó nuevamente los errores de apreciación y valoración incurridos en la emisión de la Resolución Nº 2198/2013 y en la propia demanda en análisis, sin que la autoridad hoy demandada a tiempo de resolver el recurso jerárquico haya subsanado tal aspecto, limitándose a mencionar el Informe parte de los antecedentes (fs. 652 del expediente), destinando un acápite al análisis del adeudo al fondo de redes (fs. 656-658 del expediente), sin que ello implique haber dado una respuesta debidamente sustentada en derecho con la correspondiente motivación.

Si la pretensión de la autoridad recurrida fue suplir la carencia de la resolución recurrida en recurso jerárquico, olvidó que la figura jurídica de la avocación prevista en el art. 9 de la Ley de Procedimiento Administrativo, no está permitida para las relaciones administrativas de tuición ni en los Sistemas de Regulación Sectorial, en el caso de autos, el ex Sistema de Regulación Sectorial SIRESE, cuya superintendencia de Hidrocarburos fue asumida por la actual Agencia Nacional de Hidrocarburos.

La fundamentación de hecho y derecho precedente permite conceder razón al demandante en esta pretensión referida al expreso reclamo de que la resolución que resolvió el recurso de revocatoria, no resolvió todos los puntos del recurso de impugnación, aspecto que debió ser enmendado por la autoridad demandada a tiempo de resolver el recurso jerárquico y al no haberlo hecho, da lugar a determinar la nulidad de la R.M. Nº 060/2014 de 9 de junio.

Por todo lo expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia, se encuentra eximido de ingresar a resolver los demás puntos identificados como controversia.

VII.- Conclusión.

Este tribunal concluye que la empresa ahora demandante EMDIGAS SAM, en sede administrativa formuló recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa ANH Nº 0270/2013 basando el fundamento de su acción recursiva en dos aspectos principales, resolviéndose únicamente uno de ellos en la Resolución ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto que resolvió el recurso interpuesto, omisión que no fue mandada a subsanarse por la autoridad demandada a tiempo de resolver el recurso jerárquico.

Por lo anotado, la Resolución ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, conforme expresa el demandante en uno de los fundamentos de la demanda ingresa al campo de la “Nulidad del acto”, y transgrede los derechos del sujeto administrado.

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

PROBADA la demanda y en su mérito, revoca la Resolución Ministerial RJ Nº 060/14 emitida el 9 de junio de 2014 por el Ministro de Hidrocarburos y Energía, y anula la Resolución Administrativa ANH Nº 2198/2013 de 27 de agosto, disponiendo que la Agencia Nacional de Hidrocarburos pronuncie una nueva resolución que, a tiempo de resolver el recurso de revocatoria, se pronuncie sobre todos los puntos impugnados por el demandante en sede administrativa.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

20

Luis Adam Michel Mendoza c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 35 a 42 vta. interpuesta por Luis Adam Michel Mendoza, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014 de 3 de junio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 2 a 17; la contestación de fs. 99 a 106 vta.; la réplica de fs. 112-113; el apersonamiento y contestación a la demanda del tercero interesado de fs. 119 a 121; la respuesta del demandante al tercero interesado de fs. 127-128; dúplica de fs. 129-130; los antecedentes del proceso; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante sostiene que, el 20 de agosto de 2007 se presentó a la Administración Aduanera Santa Cruz la Declaración Única de Importación (DUI) 2007/732/C-6386 de 18 de agosto de 2007 de su vehículo camioneta Ford, tipo Ranger, color verde, chasis 1FTYR10C9YPA65540 adquirida de Junior Pedro de Souza Senna en Zona Franca, sin embargo, por la negligencia de los funcionarios aduaneros la carpeta fue extraviada, transcurriendo casi siete años sin poder identificarse el trámite, hasta que sorpresivamente y sin ningún sustento legal se le inició un proceso sancionador por contrabando, culminando con la Resolución Sancionatoria AN-SCZZ-RS-264/2013 de 16 de octubre la cual se basó en el Inventario de 26 de marzo de 2007 de General Industrial & Trading S.A. (G.I.T.) Almacén de Zona Franca que indicaba la existencia de algunos defectos como ser raspaduras, vidrios quebrados, etc., concluyéndose que el vehículo era siniestrado y se encontraba prohibido para su importación, adecuándose la conducta al art. 160.4 –contrabando- y 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano –tráfico de mercancías sin documentación legal e introducción en territorio aduanero nacional de mercancías prohibidas-, cuando estos aspectos no fueron observados oportunamente por la administración aduanera.

Contra la referida resolución el demandante interpuso recurso de alzada resuelto mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0109/2014 de 10 de marzo que mantuvo la sanción impuesta sin fundamentación, vulnerando el debido proceso, situación semejante habría ocurrido cuando se interpuso el recurso jerárquico resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT RJ 0835/2014 de 3 de junio que confirmó la resolución de alzada vulnerándose así la seguridad jurídica, el debido proceso, emitiendo una resolución sin sustento legal, sin fundamentación, basada en presunciones.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Solicitando el control de legalidad y la aplicación del principio de verdad material, el demandante cuestionó la resolución impugnada y sus antecedentes administrativos refiriendo.

1. Nunca se emitió un acta de reconocimiento que describa alguna anomalía sobre la mercancía internada u observación a la documentación que sugiera el inicio del proceso sancionador, siendo el documento que sirvió para este efecto el inventario de G.I.T., elaborado por los empleados de esta última, cuya finalidad era documentar el estado general a simple vista de la mercadería, para que cuando la misma sea entregada no se le exija al almacén componentes o accesorios que no se encontraban, pero en ningún momento atribuyeron al vehículo la calidad de siniestrado, cuando la norma citada por la AGIT dispone que un técnico aduanero sea el que emita el informe sobre el examen físico y documental de la DUI, contraviniendo así lo dispuesto por la Resolución de Directorio RD 01-03-05 al haber presumido que el vehículo era siniestrado, al no figurar ningún acta de reconocimiento en la carpeta del despacho y por lo mismo tampoco notificación con la misma, menos aún observación alguna en el sistema informático, incumpliéndose el art. 108 del D.S. N° 25870 –registro de los resultados del aforo- Reglamento a la Ley General de Aduanas, causando indefensión al contribuyente.

2. La administración aduanera, sin que exista normativa legal que lo permita equiparó el Acta de Reconocimiento previsto en el art. 108 del R.L.G.A., y el Apartado V, Literal A, num. 11, inc. k) del R.D. N° 01-031-05 con el Acta de Intervención –previsto por el art. 187 de la L.G.A.-, siendo que ambos actuados son diferentes, tal cual lo hubieran resaltado las autoridades de impugnación al señalar que, internado el vehículo el 2007 el funcionario de Aduana y no el de almacén debió hacer constar las observaciones existentes y remitirlas para el inicio del proceso, afirmando el demandante que no se procedió de esta manera porque tales observaciones no existían.

3. El vehículo, a pesar del apunte contenido en el inventario del almacén aduanero, se encontraba en perfectas condiciones de funcionamiento, así lo habría reflejado el Reporte de Emisión de Gases de 17 de abril de 2007 pues si dicho documento no acreditaba que el vehículo funcionaba, cómo los técnicos encargados de realizar dicho examen pudieron realizar la misma siendo los resultados satisfactorios, aspecto que no fue considerado en la resolución jerárquica al afirmarse que dicho reporte no sería suficiente para establecer el funcionamiento del vehículo y tampoco tuvo respuesta en sede de la Administración Tributaria Aduanera, aplicando con ello una presunción negativa contra el administrado y causando inseguridad jurídica, cuando el derecho sancionador dispone que se debe aplicar presunciones favorables al contribuyente y en especial el principio de verdad material.

4. La situación del vehículo camioneta, Ford Ranger, difiere de lo establecido por el art. inc. w) del Anexo del D.S. N° 28963, modificado por el D.S. N° 29836, pues no obstante que en el Inventario del Almacén de Zona Franca consta que el vehículo en ese momento “no funciona” y se encuentra siniestrado, existe prueba de lo contrario, presentando simplemente raspones, rajaduras y ralladuras que permite la norma.

5. En la pág. 27, el inc. xiv del recurso jerárquico, se hace referencia a la Carta Porte 025/2007 y MC/DTA 400515 con los que el vehículo ingresó, y la Planilla de Recepción PLR: 0004007-2 del ingreso a territorio aduanero con destino a Zona Franca Warnes G.I.T. Santa Cruz, estableciéndose de ambos, según la autoridad de impugnación, que no existe observación alguna respecto de si es o no siniestrado, no ocurriendo lo mismo con el

inventario de la camioneta que si registra observaciones al afirmar que el vehículo no funciona, el cable cortado donde va la radio, llegó con la puerta trasera desprendida, la falta de goma en el pedal, la falta de un plástico a la luz del techo y cobertor de carrocería dentro del vehículo, deduciendo por ello la AGIT que el vehículo ya se encontraba siniestrado al momento de la compra en su país de origen, dejando de lado que el referido Inventario no es el que evidencia la calidad del vehículo, sino que más bien por el contrario se afirma que el vehículo ingresó a territorio aduanero de manera normal, confesando que la decisión se tomó aplicando una presunción negativa contra el sujeto pasivo, sin prueba, sin documentos idóneos, sin cumplir el procedimiento, sin valorar correctamente la prueba, cuando debió aplicarse la duda a favor del administrado.

6. La AGIT no fundamentó del por qué considera que la pericia del Ingeniero mecánico de 2 de octubre de 2013, no desvirtúa la nota marginal del inventario de la G.I.T., cuando aquel medio probatorio estableció que el vehículo no se encontraba siniestrado y que jamás debió de aplicársele tal categoría, tampoco existe pronunciamiento respecto del transcurso de los 6 años desde la internación de la camionera sin ninguna observación hasta el inicio del proceso sancionador, demostrándose que la sanción es caprichosa y vulnera el debido proceso, concluyendo que, para ninguna de las alegaciones expuestas en el recurso jerárquico existe fundamentación, siendo tan sólo una transcripción de normas legales que nunca fueron vinculadas al caso concreto, que nunca fueron analizadas y contrastadas con los hechos suscitados, atinando a resumir lo manifestado por el recurrente.

I.3. Petitorio.

Considerando vulnerado su derecho al debido proceso en sus elementos correcta valoración de la prueba y derecho a una decisión motivada, así como la seguridad jurídica, el demandante solicitó se acoja la pretensión contenida en su demanda, dejando sin efecto las resoluciones administrativas de recurso de alzada y jerárquico, y en su mérito se deje sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013, disponiéndose la entrega de la camioneta de su propiedad.

II.- Contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, considerando que las observaciones del demandante fueron resueltas de manera clara, detallada y con respaldo normativo en la resolución impugnada señaló:

a) Respecto del Acápite IV.3.1. –Acta de Reconocimiento-, la Aduana a momento del examen documental de la DUI sometida a canal amarillo, observó la existencia de contrabando contravencional, elaborando el acta de intervención notificada el 11 de septiembre de 2013 al sujeto pasivo que estableció que la camioneta Ford, se encuentra siniestrada y no funciona, calificando el hecho como contrabando contravencional conforme prevé el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano; al respecto, los arts. 90 segundo párrafo, 96-II y 99-II del Cód. Trib. Boliviano determinan el procedimiento específico que se inicia con la notificación del acta de intervención contravencional y concluye con la resolución determinativa, en el caso concreto la resolución sancionatoria; no existe vulneración al debido proceso, pues el sujeto pasivo no fundamentó cómo y en qué medida el hecho de no haber emitido la administración aduanera el acta de reconocimiento es trascendental para el proceso, máxime cuando tuvo conocimiento de los cargos desde el inicio del proceso y pudo intervenir en el mismo como refiere la S.C. N° 0287/2003-R de 11 de marzo.

b) En los Puntos IV.3.2 y IV.3.3 –falta de valoración de la prueba presentada y la comisión de contravención aduanera de contrabando- se citan los arts. 3 y 9 del D.S. N° 28963 señalando que, no está permitida la importación de vehículos siniestrados; contrastados los documentos de soporte y específicamente el Inventario P.R. 52716-2 del Concesionario Zona Franca Santa Cruz en la casilla de observaciones señala que el vehículo no funciona, llegó con puerta trasera desprendida, se encuentra usado y siniestrado; el Acápite V –descripción de la mercancía objeto de contrabando y/o decomisada con valoración y liquidación de tributos- presenta la misma observación, de igual manera la resolución sancionatoria en su primer considerando hace referencia a la revisión de la DUI C-6386 y el Inventario Nº 580, concluyéndose que tanto el acta de intervención así como la resolución sancionatoria tienen la debida fundamentación en base al informe pericial y la documentación soporte de la DUI, habiéndose valorado la prueba conforme a derecho sin causar indefensión al administrado.

c) Con relación a la contravención aduanera de contrabando, la AGIT advirtió que los argumentos contenidos en el peritaje y el certificado de gases, no eran suficientes para demostrar que no se trata de un vehículo siniestrado prohibido de importación conforme establece el D.S. N° 29836, puesto que existen daños que confirman tal condición, habiendo aplicado correctamente la administración aduanera la normativa pertinente; con relación al certificado medio ambiental vehicular que no contenga SAO'S y control de emisión de gases de escape y el reporte de emisión de gases vehiculares, si bien indican que el vehículo inspeccionado está libre de la emisión de gases o sustancia tóxicas que dañen el medio ambiente, cumpliendo el Reglamento de Gestión Ambiental de Sustancias Agotadoras del Ozono aprobado mediante D.S. N° 27562, el Reglamento a la L. N° 3467 para la importación de vehículos automotores aprobado mediante D.S. N° 28963 y la Reglamentación de IBNORCA, no reflejan que el automóvil no se encuentre siniestrado, pues el Inventario refiere daños en su estructura: "parte derecha abollada, quebrado señalando la parte derecha de la carrocería, raspado y abollado en la parte derecha delantera, abollado quebrado en la parte izquierda superior del techo abollado, cobertor de carrocería dentro del vehículo, en la parte delantera abollado en la trompa del vehículo y en la parte de atrás parabrisa trasero quebrado, carrocería abollado y quebrado, como también el vehículo no funciona, cables cortados donde va la radio, llegó con puerta trasera desprendida y le falta la goma en el pedal", acomodándose a la definición de vehículo siniestrado prevista por el art. 3 inc. w) del DS 28963, modificado por el art. 2 del D.S. N° 29863, encontrándose su importación prohibida tal cual prevé el art. 9-a) del D.S. N° 28963, incurriendo el sujeto pasivo en la figura de contrabando contravencional, prevista en el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano.

d) Los argumentos del demandante, no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos de la resolución jerárquica, atinando simplemente a realizar afirmaciones generales e imprecisas sin exponer razonamientos de carácter jurídico, siendo que la demanda es la base respecto de la cual el tribunal debe fallar, tal cual lo habría señalado la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio dictado por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, no pudiendo esta instancia suplir la carencia de esta carga argumentativa, señalando a su vez los precedentes contenidos en las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio dictadas también por la Sala Plena de este tribunal.

Invocando el sistema de doctrina tributaria SIDOT V3, el demandado citó la Resolución AGIT-RJ/0007/2010 de 8 de enero, referida a la prohibición de importación de vehículos siniestrados; asimismo mencionó la Sentencia N° 238/2013 de 5 de julio dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, concerniente al debido proceso adjetivo y

la exigencia que tiene el demandante de exponer los argumentos por los cuales considera vulnerados sus derechos sustantivos, criterio también acogido por la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, y la S.C. Plurinacional N° 0903/2012 de 22 de agosto, esta última hace referencia a la debida motivación de las resoluciones.

II.1. Petitorio.

Ratificándose en todos los fundamentos de la resolución impugnada, el demandado solicitó se declare improbada la demanda por carecer de sustento jurídico-tributario y no existir agravio ni lesión de derechos.

II.2. Réplica, apersonamiento del tercero interesado y dúplica.

Luis Adam Michel mediante memorial presentado el 24 de febrero de 2015, cursante de fs. 112-113, reiterando en lo sustancial los puntos de su demanda y que el demandado no cumplió con los requisitos mínimos de la contestación, respondió a la contestación a la demanda, volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

Mediante memorial presentado el 1 de diciembre de 2014 de fs. 119 a 121, la Administración Zona Franca Comercial e Industrial Santa Cruz, representada legalmente por Carlos Antonio Téllez Figueroa, se apersonó dentro del presente proceso, y ratificándose en la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 0264/2013 de 16 de octubre solicitó se declare improbada la demanda interpuesta por Luis Adam Michel Mendoza, mismo que mediante memorial presentado el 11 de diciembre de 2014 de fs. 127 y vta., respondió desconociendo su calidad de tercero interesado y afirmando que tampoco fueron respondidas las vulneraciones acusadas en la demanda.

Finalmente, mediante memorial de 12 de diciembre de 2014, cursante de fs. 129-130, la AGIT invocando el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., presentó dúplica a los argumentos expuestos por el demandante en su réplica haciendo énfasis esta vez en que, el Concesionario actuó conforme a sus facultades establecidas en el art. 22 del D.S. N° 470, Reglamento del Régimen Especial de Zonas Francas, referido al deber de implementar controles sobre las operaciones de ingreso de mercancías, solicitando en suma se declare improbada la demanda.

III.- Antecedentes administrativos procesales.

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

1. Carta de Porte Internacional de Carretera Nº 025/07 emitida el 14 de marzo de 2007 por Conhecimiento de Transporte Internacional por Rodovía CRT (fs. 21 del Anexo 3), por el que el Vehículo marca Ford Ranger fue transportado desde Iquique, Chile a Santa Cruz, Bolivia, registrándose como país de origen los Estados Unidos de América.

2. Planilla de Recepción 0007853 de ZOFRACRUZ (fs. 15 del Anexo 3) por la que el 22 de marzo de 2007 se recepcionó el vehículo Ford, camioneta Ranger XLT, haciendo constar que las demás observaciones constarán en inventario físico de playa de vehículos.

3. Por el Inventario de Camioneta Nº 000580 de 26 de marzo de 2007 (fs. 20 Anexo 3), General Industrial & Trading en la parte de descripción del vehículo Ford Ranger, XLT, color verde, que el mismo se encuentra usado y siniestrado, además de registrarse una serie de abolladuras, raspaduras y quebraduras en la parte derecha, izquierda, delantera y trasera,

además de faltarle el plástico a la luz del techo; en la parte de observaciones el documento refiere: “El vehículo no funciona”, “cables cortado donde va la radio”, “Llegó con la puerta tracera desprendida”, “Le falta una goma de pedal”, firmando en conformidad el usuario –Pedro Souza- y el funcionario encargado de la recepción.

4. Reporte de emisión de gases vehiculares Nº JYD00039 del Centro de Control de Emisión de Gases Vehiculares J&D (fs. 19 del Anexo 3) practicado en el vehículo, arrojando como resultado de la prueba su aprobación.

5. Certificado medio ambiental de vehículo que contengan SAO’s y control de emisión de gases de escape Nº 015957 de 17 de mayo de 2007 emitido por IBNORCA (fs. 18 Anexo 3) que establece que la camioneta Ford Ranger cumple con el Reglamento de Gestión Ambiental de Sustancias Agotadoras del Ozono, aprobado mediante D.S. N° 27562, el Reglamento a la L. N° 3467 para la importación de vehículos automotores aprobado mediante D.S. N° 28963 y la Reglamentación de IBNORCA.

6. Declaración Única de Importación, Código de Aduana 732, C 6386, de 18 de agosto de 2007 (fs. 33 Anexo 3) de la mercancía cuya descripción se encuentra en la casilla 32 refiriendo: FRV: 070823715 CH: 1FTYR10C9YPA65540, su estado en la casilla 39 haciendo hincapié en que la misma es usada, asignándole en la casilla 50 referida a las observaciones el canal amarillo.

7. Acta de Intervención Contravencional SCRZZC-C-0005/2013 de 26 de agosto (fs. 48 a 47 Anexo 3) del caso 2007/732-C6386 por el que según el Inventario Nº 000580 de 26 de marzo de 2017 emitido por Zona Franca Santa Cruz el vehículo en cuestión registra como observación que se encuentra siniestrado, calificándose la presunta comisión de contrabando contravencional en aplicación del art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano, estableciéndose además la totalidad de tributos en UFV`s 3080.58.

8. Informe técnico pericial de 2 de octubre de 2013 presentado por el contribuyente (fs. 114 a 100 Anexo 3) refiere en sus conclusiones que el vehículo marca Ford, modelo Ranger, no presenta daños estructurales en su bastidor, solo desgaste por el mal almacenaje y contacto directo con las inclemencias meteorológicas, daños leves en su estructura exterior pero que no afectan a su funcionamiento, ni alteraría su estructura exterior, afirmándose que no se encuentra siniestrado.

9. Informe Técnico AN-SCRZZ-IN-Nº 0814/2013 de 16 de octubre (fs. 125 a 115 Anexo 3) que sirvió de base para la emisión de la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de 6 de octubre por la que el Administrador de Aduana Zona Franca Santa Cruz (fs. 139 a 127 Anexo 3) resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra Luis Adam Michel Mendoza y Pedro de Sousa Senna Junior, disponiéndose el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Intervención Contravencional AN SCRZZ CC 05/2013 por incumplir la mercancía lo establecido en el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano pues el informe técnico pericial del vehículo en cuestión no certificó su funcionamiento, sin poder desvirtuar las observaciones realizadas en el Inventario Nº 000580 de Zona Franca Comercial Santa Cruz GIT de 26 de marzo de 2007.

10. Planteado el recurso de alzada por el contribuyente contra la decisión de la Aduana Nacional, este fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0109/2014 de 10 de marzo (fs. 227 a 241 Anexo 2) que dispuso confirmar la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de acuerdo a los argumentos en ella expuestos.

11. Impugnada la decisión de la ARIT por el sujeto pasivo, esta fue resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014 de 3 de junio (fs. 287 a 302) disponiendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0109/2014, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013.

IV.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

1. Si la autoridad demandada ha fundamentado debidamente la resolución impugnada dando respuesta a todas las pretensiones del demandante, y si valoró correctamente la prueba de descargo.

2. Si en el caso concreto la Administración Tributaria Aduanera emitió Acta de Reconocimiento en conformidad al art. 108 del R.L.G.A., y Apartado V, Literal A, num. 11, inc. k) del R.D. N° 01-031-05, y si esta figura es equivalente al acta de intervención de delitos tributarios aduaneros previsto en el art. 187 de la L.G.A.

3. Si el vehículo clase camioneta, marca Ford, tipo Ranger, Sub tipo XLT, modelo 2000, chasis 1FTYR10C9YPA65540, constituye mercancía prohibida de importación por considerarse siniestrado.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Análisis y fundamentación.

V.1.1. De la debida motivación de las resoluciones, valoración razonable de la prueba, y la congruencia como elementos del debido proceso en el ámbito administrativo sancionador.

El debido proceso, entendido ecuménicamente como el postulado sustancial para la consecución de un orden justo, es reconocido por los arts. 115-II y 117-I de nuestra C.P.E., concibiéndose en una triple dimensión, como derecho, principio y garantía aplicable en todas las materias del derecho, también al derecho administrativo sancionador; al respecto, la jurisprudencia constitucional a través de la S.C. Plurinacional N° 0873/2014 de 12 de mayo, estableció: "…el debido proceso debe ser observado no solo en la vía judicial, sino en toda la esfera administrativa sancionadora (SS.CC. Nos. 787/2000-R, 0953/2000-R, 0820/2001-R, 0685/2012-R, 0757/2003-R, entre muchas otras). Así, la S.C. N° 0685/2002-R de 11 de junio, estableció que los derechos a la defensa y a la garantía del debido proceso, "...es aplicable no sólo al ámbito judicial sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad; por lo mismo, todo proceso de la naturaleza que fuere deberá ser sustanciado con absoluto resguardo y respeto de los derechos y garantías del procesado".

Entre esos derechos y garantías, tenemos a la debida motivación o fundamentación de las resoluciones, la valoración razonable de la prueba y congruencia entre otros, que en su conjunto integran el debido proceso; respecto del derecho a la debida motivación o fundamentación de las resoluciones, este se constituye en un derecho exigible a todo juez o tribunal, autoridad administrativa o en definitiva toda aquella autoridad que tenga a bien definir una situación jurídica, y cualquier vulneración importa una vulneración al debido proceso, en tal sentido la debida motivación o fundamentación consistirá:

"'…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'.

Finalmente, cabe señalar que la motivación no 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" (S.C. N° 0752/2002-R, de 25 de junio, que amplió el entendimiento de la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre, citadas por la S.C. Plurinacional N° 0233/2014 S2 de 5 de diciembre).

Con relación a la congruencia, la S.C. N° 2016/2010-R de 9 de noviembre señaló: "En este contexto, debe señalarse que uno de los elementos del debido proceso es la congruencia en virtud de la cual la autoridad jurisdiccional o administrativa, en su fallo, debe asegurar la estricta correspondencia entre lo peticionado y probado por las partes; en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, 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".

V.1.2. De la verdad material y la seguridad jurídica en el ámbito administrativo sancionador.

El principio de verdad material, previsto en el art. 180-I Constitucional, dispone que la autoridad judicial o administrativa al momento de resolver una controversia sometida a su competencia y aplicar su sana crítica, se encuentre compelido a verificar plenamente los hechos en los que motiva y fundamenta sus decisiones, y para ello deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos o que constan en antecedentes e inclusive, cuando resulten insuficientes, recabar los insumos probatorios necesarios a efectos de averiguación de la verdad objetiva de lo acontecido y consolidación del valor justicia a momento de aplicar la normativa pertinente al caso concreto.

Al respecto, la jurisdicción constitucional a través de la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, ha establecido:

"(…) El Principio de Verdad Material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los

hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(…) Vinculado a este principio se encuentra el de impulsión de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que 'el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados'.

(…) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del Principio de Verdad Material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el principio de verdad material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella.

(…)".

Con relación a la seguridad jurídica, esta es concebida por el art. 178-I de la C.P.E., como un principio que se hace extensivo a todos los actos de la vida jurídica, al respecto la S.C. Plurinacional N° 0003/2013 de 3 de enero, estableció: "En teoría constitucional, los principios de rango constitucional, son postulados directrices que hacen posible su aplicación en todos los ámbitos de la vida jurídica, configurándose por tanto como elementos guías de interpretación, con la misión de fundamentar el orden jurídico, supliendo así los vacíos existentes en el sistema jurídico. Lo precedentemente expuesto, hace evidente la triple faceta que configura a los principios, los cuales tienen 3 funciones específicas: a) Una interpretativa; b) Una fundamentadora del orden social; y, c) Una supletoria".

V.1.3. Algunas consideraciones sobre el trámite de importación y la facultad de control de la administración aduanera.

Según la guía básica de importación de la Aduana Nacional (www.aduana.gob.bo), el tránsito aduanero debe culminar en una de las aduanas de destino ubicadas en el territorio nacional, y estas pueden ser: aduana de frontera, aduana interior, aduana de aeropuerto o aduana de zona franca, siendo el documento que pone fin a esta etapa el parte de recepción por parte del concesionario de depósito aduanero o Zona Franca, así lo establece la misma Ley General de Aduanas en los siguientes términos:

"Art. 109 La operación de Tránsito Aduanero Internacional se dará por concluida cuando se presente el Manifiesto Internacional de Carga/Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA) o el documento de Tránsito Internacional Ferroviario/Declaración de Tránsito Aduanero (TIF/DTA) o documento de embarque correspondiente y se entreguen las mercancías a la administración aduanera o al depósito aduanero autorizado. Concluida la operación de Tránsito Aduanero Internacional, la administración aduanera de destino dejará constancia de tal hecho mediante la emisión del parte de recepción de mercancías,

notificando este hecho a la brevedad posible a la aduana de partida, conforme al procedimiento que será establecido mediante reglamento".

Según el Reglamento a la Ley General de Aduanas quienes son responsables del proceso de recepción son los Concesionarios como a continuación se describe:

"Art. 160 (Recepción de las mercancías).- Los concesionarios de depósitos de aduana son responsables de la recepción de las mercancías entregadas por los transportadores y por la administración aduanera y de su custodia hasta el momento de su retiro. El proceso de recepción se llevará a cabo cumpliendo los siguientes pasos:

a) Al arribo del medio de transporte, el encargado de almacén deberá verificar la cantidad y el estado de los bultos, sus marcas y números, contrastándolas con la información contenida en el manifiesto internacional de carga.

(…).

c) Si los bultos o mercancías hacen presumir avería, merma o deterioro, obligatoriamente deberán ser pesados individualmente y se levantará inventario bajo acta de inspección que será firmada necesariamente por el encargado de almacén, el funcionario de aduana y el transportador, sin perjuicio de la revisión y acción que correspondan al importador y asegurador, en su caso. Dicha acta se integrará al parte de recepción.

(…).

f) Emisión y entrega del parte de recepción.

Asimismo, el Reglamento del Régimen Especial de Zonas Francas D.S. N° 0470 de 7 de abril de 2010, concordante con la Resolución de Directorio N° RD 01-002-10, de 5 de agosto de 2010 Procedimiento para el Régimen Especial de Zonas Francas, el Uso del Sistema informático SIZOF y el instructivo para habilitación de usuarios de Zona Franca, Apartado 5-1-d), señala respecto de los Concesionarios de Zonas Francas:

"Art. 22. (Obligaciones de los concesionarios).

(…).

e) Controlar las operaciones de ingreso, permanencia y salida de mercancías de Zona Franca, las operaciones de los usuarios definidas en los arts. 26 y 27 del presente Reglamento, así como el ingreso, permanencia y salida de los vehículos y de las personas, implementando los documentos de control necesarios al efecto;

f) Verificar físicamente la mercancía que arribe a Zona Franca carácter previo a la emisión del parte de recepción.

(…)".

A partir de lo cual empieza el trámite de despacho aduanero, para este efecto, el consignatario o importador puede contratar los servicios de una agencia despachante de aduana o realizar el trámite por sí mismo; una vez colectada la documentación necesaria el declarante (agencia despachante de aduana o importador) elabora la Declaración Única de Importación (DUI), una vez presentada la misma se le asigna un canal; al respecto, la Resolución de Directorio RD-01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 que aprueba el procedimiento de régimen de importación para el consumo GNN-M01 establece:

"V.- Descripción del procedimiento.

A. Aspectos Generales

(…).

10. Determinación de canal a la Declaración Única de Importación.

Efectuado el pago de los tributos aduaneros y demás cargos aduaneros que correspondan, la determinación del canal a la DUI mediante el sistema selectivo o aleatorio se efectuará, inmediatamente y en forma automática a través del sistema informático de la Aduana Nacional, a uno de los siguientes canales

Canal verde: Se autoriza inmediatamente el levante de la mercancía.

Canal amarillo: Se realiza el examen documental de la declaración.

Canal rojo: Se realiza el examen documental de la declaración y reconocimiento físico de la mercancía.

La determinación de canal a la DUI consignada en la casilla N° 50, constituye la notificación oficial al declarante del inicio del control aduanero durante el despacho aduanero.

(…).

En el ejercicio de su potestad reglada, la administración aduanera dispone de amplias facultades establecidas en los arts. 21 y 100 del Cód. Trib. Boliviano dentro de ellas el control y como una medida de este el aforo previsto en el art. 105 de la R.L.G.A., como la atribución de verificar que la mercancía y sus factores inherentes cumplan con la normatividad vigente, los resultados del aforo deberán registrarse conforme a lo establecido en el propio Reglamente de la Ley General de Aduanas como a continuación se describe:

“Art. 108 (Registro de los resultados de aforo).- Si el aforo aduanero concluye sin observaciones o incidencias, el funcionario aduanero actuante registrará su conformidad bajo firma en la propia declaración de mercancías.

En caso de existir observaciones, el funcionario aduanero actuante elaborará el acta de reconocimiento y dejará constancia de ello en la declaración de mercancías y en el sistema informático.

Cuando la observación en el acta de reconocimiento establezca disminución u omisión en el pago de los tributos aduaneros y no se hubiere configurado las conductas detalladas en el art. 178 de la L. N° 2492, el consignatario podrá reintegrar los tributos aduaneros con el pago de la multa prevista en el art. 165 de la L. N° 2492 o constituir garantía suficiente por el importe total para continuar con el despacho aduanero”.

Al respecto, el subtítulo V, apartado A de la R.D. N° 01-031-051, referida a la descripción del procedimiento para la importación para el consumo refiere:

“11. Examen documental y/o reconocimiento físico.

a) El examen documental y el reconocimiento físico, son las facultades que tiene la administración aduanera de verificar que la descripción de la mercancía, su clasificación arancelaria, valor, origen, cantidad y calidad sean completos, correctos y exactos respecto a la DUI presentada por el declarante.

(…)

k) La notificación al declarante con el acta de reconocimiento/informe de variación del valor o la autorización de levante registrada en la Casilla “D” de la DUI, se constituyen en la

comunicación oficial de la administración aduanera al declarante sobre los resultados del examen documental y/o reconocimiento físico durante el despacho aduanero.

(…).

m) Los documentos y formularios a ser utilizados por el técnico aduanero en caso de existir observaciones durante el examen documental y/o reconocimiento físico, se detallan a continuación:

Documentos de carácter general.

(…).

- 'Acta de reconocimiento/informe de variación de valor' (Anexo 9): Documento elaborado por el técnico aduanero a través del sistema informático, en el que se detallan las observaciones, encontradas producto del examen documental y/o reconocimiento físico, así como la reliquidación de los tributos aduaneros omitidos y las sanciones si correspondieran.

Este documento se constituye en el informe técnico de inicio del proceso administrativo, detallado en el num. F.1 del Manual para el procesamiento de contravenciones aduaneras y en el auto inicial de sumario contravencional establecido en el art. 168 del Cód. Trib. Boliviano.

- Acta de intervención: Documento generado durante el examen documental y/o reconocimiento físico, mediante el cual la administración aduanera documenta su intervención en caso de delitos aduaneros y contrabando contravencional.

(…).

B. Procedimiento.

(…).

2. Examen documental y/o reconocimiento físico de la mercancía.

(…).

Examen documental y/o reconocimiento físico con observaciones

Técnico aduanero.

(…).

2.19. Cuando exista la comisión de delitos aduaneros o contrabando contravencional, elabora el acta de intervención y la remite conjuntamente el expediente de reconocimiento al Administrado de Aduana, para que éste inicie el proceso administrativo en caso de contrabando contravencional o ponga en conocimiento del fiscal adscrito a la Aduana Nacional el ilícito en caso de delitos aduaneros. En los demás tipos de observaciones, registra en el sistema informático si las mercancías pueden o no ser retiradas bajo la constitución de garantías aduaneras y emite a través del mismo el 'Acta de reconocimiento/informe de variación del valor' en dos ejemplares.

2.20. Notifica al declarante importador con un ejemplar del 'Acta de reconocimiento/informe de variación del valor', acto que representa la comunicación formal y oficial de dicha observación, de parte de la administración aduanera al declarante, para el caso de delitos aduaneros y contrabando contravencional, con esta actuación se concluye con la aplicación del presente procedimiento, y se prosigue con el procesamiento del ilícito en jurisdicción penal o administrativa, según corresponda.

(…)".

V.2. Conclusiones.

De una revisión de los antecedentes y los elementos probatorios que informan la presente causa se tiene que, la Administración Aduanera Santa Cruz emitió el Acta de Intervención Contravencional SCRZZC-C-0005/2013 de 26 de agosto y en su mérito la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de 16 de octubre, considerando que el comitente pretendía ilegalmente internar y luego nacionalizar un motorizado considerado como mercancía prohibida por su condición de siniestrado, calificando el hecho como contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano, estableciéndose la totalidad de tributos en UFV`s 3080.58 y el comiso definitivo del vehículo.

En la etapa de recursos administrativos activada por el comitente a través del recurso de alzada y recurso jerárquico, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0109/2014 de 10 de marzo, disponiendo la confirmación de la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 y, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014 de 3 de junio que resolvió confirmar la resolución de alzada.

V.2.1. De la presunta vulneración al derecho a la debida motivación y valoración razonable de la prueba.

El demandante, cuestionó la fundamentación del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014, arguyendo que no existe respuesta para ninguno de sus argumentos expuestos en su recurso jerárquico, acto seguido individualizó las presuntas vulneraciones, correspondiendo verificar si este extremo es evidente.

Con relación a la inexistencia de motivación respecto a por qué se consideró que la pericia de 2 de octubre de 2013 no desvirtúa la nota marginal del inventario de la G.I.T., y la valoración incorrecta y/o incongruencia omisiva de la prueba de emisión de gases, pues si este documento no acreditaba que el vehículo funcionaba, cómo los técnicos encargados de realizar dicho examen pudieron realizar la misma sin hacer funcionar la camioneta, el Acápite IV.3.3 de la Fundamentación Técnico Jurídica:

"(…).

xv. Asimismo el importador en su memorial de descargos presentado ante la Aduana Nacional el 16 de septiembre de 2013, señala que el vehículo no funciona es porque está descargada la batería y que no significa que esté siniestrado siendo que sólo presenta daños menores que no afectan su estructura y funcionamiento como tal; ofreciendo como perito para que se realice la inspección, el cual fue presentada por el Ingeniero Mecánico el 4 de octubre 2013, concluyendo en su informe que: 'no presenta daños materiales en su bastidor (...), presenta daños leves en su estructura exterior (...), pero las mismas no afectarían su funcionamiento normal, es decir, no se encuentra siniestrado'. Asimismo señala que: 'existe documentación posterior [Reporte de emisión de gases vehiculares] (…) y [Certificado de medio ambiental vehículos que no tengan SAO's y control de emisión de gases de escape], en ambos últimos dos informes indica resultado de pruebas de vehículo funcionó para realizar estas pruebas vehículo aprobado- cumple normativa vigente'.

xvi. Por lo anterior se establece que no son suficientes las aseveraciones señaladas en el informe como tampoco los certificados nombrados para demostrar que no se trata de un vehículo siniestrado prohibido de importación, de conformidad a la definición expresa, que

señala el D.S. N° 29836 de un vehículo siniestrado, que establece que no se considera siniestrado, aquel vehículo que presente daños leves en su estructura exterior, entendiéndose como leves, daños menores como raspaduras de pintura exterior y faroles, que no alteran la estructura exterior, lo cual en el presente caso no ocurrió puesto que existen daños que confirman su estado de siniestrado, por lo que se establece que la administración aduanera aplicó correctamente la normativa en cuanto a la concepción de siniestrado establecido en los DD.SS. Nos. 28963 y 29836.

(…)".

Para establecer si efectivamente una resolución ha vulnerado el derecho a la motivación de las partes, el Tribunal Supremo de Justicia a través del A.S. N° 522/2014 de 30 de diciembre refirió que, el análisis debe realizarse a partir de los propios fundamentos de la resolución considerada vulneratoria, de modo que las demás piezas procesales o medios probatorios sólo puedan ser evaluados para contrastar las razones expuestas y no puedan ser objeto de un nuevo análisis, así se tiene que, el demandante denuncia que la autoridad demandada no hubiera emitido pronunciamiento respecto a: 1) El informe técnico pericial de 2 de octubre de 2013 con relación a las razones del por qué se consideró que no desvirtúa la nota marginal del Inventario de la G.I.T.; y, 2) El reporte de emisión de gases vehiculares Nº JYD00039 del Centro de Control de Emisión de Gases Vehiculares J&D, y el certificado medio ambiental de vehículo que contengan SAO's y control de emisión de gases de escape Nº 015957 de 17 de mayo de 2007 emitido por IBNORCA.

Al respecto, el Acápite IV.3.3 de la Fundamentación Técnico Jurídica de la resolución impugnada en su punto xv individualiza dichos medios probatorios como medios propuestos por el ahora demandante con sus respectivos argumentos, y en el Punto xvi de manera concisa y precisa refiere que los mismos no son suficientes para demostrar que no se trata de un vehículo siniestrado prohibido de importación, de conformidad a la definición de daños leves como ser raspaduras de pintura exterior y faroles que no alteren la estructura exterior conforme el D.S. N° 29836, lo cual no habría ocurrido en el presente caso pues existen daños que confirman el estado siniestrado del vehículo observado. Estos argumentos de la resolución impugnada, si bien no son amplios y exquisitos en cuanto a fundamentos grandilocuentes son precisos y concisos, cumpliéndose con la debida motivación y congruencia de las resoluciones, teniéndose por observado el debido proceso en sus elementos debida motivación o fundamentación de las resoluciones, así como la congruencia.

Respecto a la inexistencia de pronunciamiento sobre el transcurso de los 6 años desde la internación de la camionera hasta el inicio del proceso sancionador, si bien este aspecto se encuentra plasmado en el recurso jerárquico del demandante, el reclamo no tiene fundamentación alguna que por lo menos entrevere su trascendencia o no en la resolución del recurso jerárquico planteado, esta omisión argumentativa del demandante no puede ser suplida por este tribunal que solo ejerce un control de legalidad en este tipo de procesos.

Por lo que, al no ser atendible el reclamo del demandante en los reclamos glosados, este tribunal concluye que en la resolución de la presente causa, la autoridad demandada no ha utilizado presunciones, sino que aplicó la normativa vigente observando por el contrario el principio de verdad material y otorgando al contribuyente seguridad jurídica, en previsión del art. 180-I de la C.P.E.

Respecto a si se hubiera valorado razonablemente la prueba ofrecida por el demandante tanto en sede Aduanera como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria,

se recuerda que el Tribunal Supremo de Justicia no tiene facultades para revisar la valoración de la prueba que hacen las administraciones tributarias, ni las Autoridades de Impugnación Tributaria, de hacerlo se crearía inseguridad jurídica además de crear una disfunción procesal respecto de las instancias administrativas que si tienen facultades legalmente establecidas para valorar la prueba emergente de la sustanciación de los distintos procesos, de ahí que, la pretensión del demandante de que este tribunal revise la valoración de la prueba de las instancias administrativas es inatendible.

V.2.2. Respecto del acta de reconocimiento y acta de intervención.

El demandante refiere que, en la sustanciación del despacho aduanero de la DUI C 6386, la administración aduanera nunca emitió el acta de reconocimiento que sugiera el inicio del proceso sancionador, sirviendo para este efecto el Inventario de Camioneta Nº 000580 de 26 de marzo de 2007 de General Industrial & Trading, cuando la norma citada por la AGIT obliga a que sea un técnico aduanero el que emita un informe físico y documental de la DUI, considerando vulnerados la RD 01-03-05 Apartado V, Literal A, num. 1-k) referido a la notificación al declarante con el acta de reconocimiento de variación del valor o autorización del levante, así como el art. 108 del D.S. N° 25870, Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA) referido al registro de los resultados del aforo y la elaboración del acta de reconocimiento en caso de existir observaciones.

En el caso concreto, concluido el aforo de la DUI con Código de Aduana 732, C 6386 de 18 de agosto de 2007 asignada al canal amarillo, la administración aduanera en virtud a la documental analizada y proporcionada por el propio administrado, emitió el Acta de Intervención Contravencional SCRZZC-C-0005/2013 de 26 de agosto, estableciendo que el mencionado despacho aduanero presentaba observaciones en atención al Inventario de Camioneta Nº 000580 de 26 de marzo de 2007 de General Industrial & Trading, que en la parte de descripción del vehículo Ford Ranger, XLT, color verde refiere que se encuentra usado y siniestrado, en contravención a lo establecido por los arts. 3-w) y 9-I-a) del Anexo al D.S. N° 28963 que prohíbe la importación de vehículos siniestrados, calificándose la conducta del administrado como contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano, estableciéndose además la totalidad de tributos en UFV`s 3080.58.

Al emitir el Acta de Intervención Contravencional SCRZZC-C-0005/2013, la administración aduanera representada por el Técnico Aduanero I Silvia Lorena Alanes Sandoval de la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional, dio cumplimiento al procedimiento establecido en el art. 108 del R.L.G.A., el Subtítulo V, Apartado A, num. 11-a), k) y m), Apartado B, num. 2, Puntos 2.19 y 2.20 de la R.D. N° 01-031-051 glosado en el Fundamento Jurídico V.1.3 de la presente Sentencia, puesto que, el acta de reconocimiento extrañada por el demandante si bien es igualmente elaborada por el técnico aduanero interviniente en el despacho aduanero, en esta se registran las observaciones producto del examen documental y/o reconocimiento físico, así como la reliquidación de los tributos aduaneros omitidos y sus sanciones, en cambio, el acta de intervención generado también durante el examen documental y/o reconocimiento físico tiene la finalidad de documentar la intervención de la administración aduanera en caso de delitos aduaneros y contrabando contravencional, así lo establece el Apartado A, num. 11-m), cuarta viñeta de la R.D. N° 01-031-051, siendo este el antecedente para el inicio del respectivo proceso administrativo en caso de contrabando contravencional o penal en caso de delitos aduaneros, acto seguido, el técnico aduanero deberá notificar al administrado con el acta elaborada concluyéndose así el

procedimiento de importación, para dar paso al procesamiento de las conductas consideradas ilícitas, conforme refiere el Subtítulo V, Apartado B, num. 2, Puntos 2.19 y 2.20 de la mencionada resolución de directorio, circunstancia que ocurrió en el caso concreto, puesto que, con posterioridad a la emisión del acta de intervención, la administración aduanera, previo Informe Técnico AN-SCRZZ-IN-Nº 0814/2013 de 16 de octubre emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de 6 de octubre declarándose probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando contra Luis Adam Michel Mendoza y Pedro de Sousa Senna Junior, disponiéndose el comiso definitivo de la mercancía detallada en el Acta de Intervención Contravencional AN SCRZZ CC 05/2013 por incumplir la mercancía lo establecido en el art. 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano pues el informe técnico pericial del vehículo en cuestión no certificó su funcionamiento, sin poder desvirtuar las observaciones realizadas en el Inventario Nº 000580 de Zona Franca Comercial Santa Cruz GIT de 26 de marzo de 2007, estableciéndose por lo expuesto que los reclamos del demandante extrañando la emisión de un acta de reconocimiento a la finalización del aforo del despacho aduanero, o la equiparación del acta de reconocimiento con el acta de intervención no tienen asidero jurídico, pues como ya se tiene glosado precedentemente cada una tiene una finalidad diferente, habiendo obrado tanto la administración aduanera como las Autoridades de Impugnación Tributaria conforme a derecho, correspondiendo la desestimación de la demanda a este respecto.

V.2.3. Respecto del carácter siniestrado del vehículo.

En este punto, el demandante citando la resolución impugnada refiere que, en la pág. 27, el inc. xiv, se hace referencia a la Carta Porte 025/2007 y MC/DTA 400515 con los que el vehículo ingresó, y la Planilla de Recepción PLR: 0004007-2 del ingreso a territorio aduanero con destino a Zona Franca Warnes G.I.T. Santa Cruz, estableciéndose de ambos, según la autoridad de impugnación, que no existe observación alguna respecto de si es o no siniestrado, no ocurriendo lo mismo con el inventario de la camioneta que si registra observaciones al afirmar que el vehículo no funciona, el cable cortado donde va la radio, llegó con la puerta trasera desprendida, la falta de goma en el pedal, la falta de un plástico a la luz del techo y cobertor de carrocería dentro del vehículo, deduciendo por ello la AGIT que el vehículo ya se encontraba siniestrado al momento de la compra en su país de origen, cuando más bien por el contrario se afirmó que el vehículo ingresó a territorio aduanero de manera normal, dejando de lado que el referido inventario no es el que evidencia la calidad del vehículo, confesando que la decisión de la AGIT se tomó aplicando una presunción negativa contra el sujeto pasivo, sin prueba, sin documentos idóneos, sin cumplir el procedimiento, sin valorar correctamente la prueba, cuando debió aplicarse la duda a favor del administrado.

El art. 82 de la L.G.A., señala: “La importación es el ingreso legal de cualquier mercancía procedente del territorio extranjero al territorio aduanero nacional. A los efectos de los regímenes aduaneros se considera iniciada la operación de importación con el embarque de la mercancía en el país de origen o de procedencia, acreditada mediante el correspondiente documento de transporte (…)”, habiéndose considerado ilegal el ingreso de la camioneta Ford Ranger XLT al territorio nacional, corresponde a este tribunal evidenciar si efectivamente el motorizado en cuestión reunía las condiciones de “siniestrado” para determinar la legalidad o ilegalidad de su importación.

Al efecto, nos remitimos al art. 3-w) del Anexo al D.S. N° 28963, modificado por el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 que establece con relación a los vehículos siniestrados: “Son los vehículos automotores que por efecto de accidentes, factores climáticos

y otras circunstancias hayan sufrido daño material, que afecten sus condiciones técnicas. No se considera siniestrado el vehículo automotor que presentare daños leves en su estructura exterior, así como rajaduras en vidrios y faroles que no alteren la estructura exterior del vehículo y no afecten su normal funcionamiento". Al respecto, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia a través de la Sentencia N° 106/2016 de 30 de marzo, en una causa en la que también se cuestionó la decisión de las autoridades aduaneras de considerar un vehículo siniestrado señaló: "…en cuanto al argumento que el funcionamiento del motor es normal, ello no significa que el vehículo no sea siniestrado y por consiguiente prohibido de importación, en razón a que la norma glosada precedentemente, es precisa al señalar que no se considera siniestrado al vehículo automotor que presente daños leves, entendiéndose como leves los daños menores como raspaduras de pintura exterior, rajaduras de vidrios y faroles que no alteran la estructura exterior del vehículo y no afectan su normal funcionamiento, nótese que la norma con meridiana claridad establece cuáles son esos daños leves, se refiere a daños menores o de superficie, es decir, deformaciones de fácil reparación. En el caso de autos, si bien el funcionamiento del vehículo es normal conforme señala el acta de inspección, empero, dicha acta también detalla una serie de daños de consideración que alteran su estructura exterior, constituyéndose en un peligro latente que pone en riesgo la seguridad física de las personas; por consiguiente al ser siniestrado, la conducta de la importadora se adecua a la tipificación de contrabando…" (Sic).

En la especie, la camioneta Ford Ranger registró su ingreso a territorio aduanero nacional, con la Carta Porte Internacional de Carretera Nº 025/2007 emitida el 14 de marzo de 2007 por CRT de Iquique de la República de Chile con destino a Santa Cruz Bolivia, especificándose el país de origen los Estado Unidos de América; asimismo, la Planilla de Recepción 0007853 de 22 de marzo de 2007 de ZOFRACRUZ, haciendo consignar que en un inventario físico de playa de vehículos constarán observaciones respecto del vehículo; finalmente, el Inventario de Camioneta Nº 000580 de 26 de marzo de 2007 también de ZOFRACRUZ, General Industrial & Trading, en la parte de descripción del vehículo Ford Ranger, XLT, color verde, advirtió que el mismo se encuentra usado y siniestrado, por registrar una serie de abolladuras, raspaduras y quebraduras en la parte derecha, izquierda, delantera y trasera, además de faltarle el plástico a la luz del techo, refiriendo literalmente "El vehículo no funciona", "cables cortado donde va la radio", "Llegó con la puerta tracera desprendida", "Le falta una goma de pedal", firmando en conformidad el usuario –Pedro Souza- y el funcionario encargado de la recepción.

Con todos estos antecedentes, la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de 16 de octubre, en atención al Acta de Intervención Contravencional SCRZZ CC 05/2013 y el Informe Técnico AN-SCRZZ IN 814/2013 de 16 de octubre, en su primer considerando respecto del Inventario de Camioneta ZOFRACRUZ 000580 individualizó las observaciones del inventario de la siguiente manera:

"Usado; siniestrado.

D. Abollado quebrado señalando la parte derecha de la carrocería; raspado abollado señala parte derecha delantera; abollado.

I. Abollado quebrado.

Superior del techo abollado.

*Cobertor de Carrocería dentro del vehículo.

D. Abollado señalando la trompa del vehículo.

T. Parabrisas trasero quebrado; carrocería abollado y quebrado

*Le falta su plástico a la luz del techo

Observaciones.

*Cables cortados donde va la radio.

*El vehículo no funciona.

*Llegó con la puerta trasera desprendida.

Le falta una goma de pedal"

Por lo referido, es evidente que nos encontramos más allá de la duda razonable ante un vehículo siniestrado, pues independientemente de todas las abolladuras y quebraduras advertidas en la carrocería, trompa y techo, un parabrisas trasero quebrado y una puerta trasera desprendida, no constituyen daños menores como lo serían raspaduras de pintura exterior, rajaduras de vidrios y faroles que si están permitidas por el art. 3-w) del Anexo al D.S. N° 28963 modificado por el D.S. N° 29836, bajo estas circunstancias se tiene que la estructura exterior del vehículo ha sido alterada y se ha afectado su normal funcionamiento pues no presenta simples raspones, rajaduras y ralladuras como afirma el demandante, correspondiendo atribuir al vehículo la condición de siniestrado tal cual lo hizo la Administración Tributaria Aduanera y posteriormente las Autoridades de Impugnación Tributaria al posteriormente confirmar el criterio de la primera.

Ahora bien, consta en obrados el Informe Técnico Pericial de 2 de octubre de 2013 que refiere en sus conclusiones que el vehículo no presenta daños estructurales en su bastidor, solo desgaste por el mal almacenaje y contacto directo con las inclemencias meteorológicas, sin embargo, la afirmación de que estos daños serían leves y que no afectarían su funcionamiento ni alterarían su estructura exterior no se acomoda al verdadero estado del vehículo como se tiene materialmente demostrado; con relación a los reportes de gases vehiculares Nº JYD00039 del Centro de Control de Emisión de Gases Vehiculares J&D, así como el certificado medio ambiental de vehículo que contengan SAO's y control de emisión de gases de escape Nº 015957 de 17 de mayo de 2007 emitido por IBNORCA que serían satisfactorios a los efectos de los estudios realizados, empero, el tan cuestionado Inventario Nº 000580 detalla las observaciones de daños de consideración que alteran su estructura exterior y por consiguiente su normal funcionamiento, reflejados incluso en el reporte fotográfico arrimados en el Anexo 3 fs. 30 a 33.

Con relación al cuestionamiento del Inventario Nº 000580 y su validez para establecer indicios del contrabando contravencional analizado, se tiene que, ya el art. 32-a) y b) del D.S. N° 22526 de 13 de junio de 1990 referido a la creación y autorización de zonas francas en nuestro país refería que en estas se debía realizar el control oficial del ingreso y salida de personas, bienes, mercaderías y vehículos hacia y desde las zonas francas, así como el control operativo del ingreso y salida de personas, bienes, mercaderías y vehículos. El art. 22 del D.S. N° 0470 de 7 de abril de 2010, Reglamento del Régimen Especial de Zonas Francas, establece de manera similar que los Concesionarios de Zona Franca tienen las siguientes obligaciones: "e) Controlar las operaciones de ingreso, permanencia y salida de mercancías de la zona franca (…), así como el ingreso, permanencia y salida de vehículos, y de personas, implementando los documentos de control necesarios al efecto"; "f) Verificar físicamente la mercancía que arribe a zona franca con carácter previo a la emisión del parte

de recepción". En tal virtud, el hecho de que se haya registrado en un Inventario, en este caso el Inventario Nº 000580 del Concesionario General Industrial & Trading S.A. de ZOFRACRUZ las ya sabidas observaciones que establecieron que el vehículo era siniestrado, constituye en los hechos una obligación del Concesionario de Zona Franca, teniendo por ello competencia para este efecto, siendo el control y verificación realizados sobre el vehículo Ford Ranger perfectamente válidos para acreditar el objeto los mismos, en este caso verificar el estado en que se encontraba la camioneta a momento de su inventariación el 26 de marzo de 2007.

Es por ello que, la administración tributaria al haber emitido la Resolución Sancionatoria AN-SCRZZ-RS-264/2013 de 16 de octubre, declarando probada la contravención aduanera, prevista en los arts. 160-4 y 181-b) y f) del Cód. Trib. Boliviano por contrabando contra Luis Adam Michel Mendoza y Pedro de Soussa Senna Junior, disponiéndose el comiso definitivo del vehículo; y a su turno, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria al haber emitido el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0109/2014 de 10 de marzo, disponiendo la confirmación de la aludida resolución sancionatoria, finalmente la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014 de 3 de junio que resolvió confirmar la resolución de alzada, actuaron conforme a derecho respetando el debido proceso, en su elemento derecho a la motivación y correcta valoración de valoración de la prueba, así como observando el Principio de Verdad Material, correspondiendo también por este motivo desestimar el reclamo del 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., de 1975, y en virtud de los argumentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 42 vta., en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0835/2014 de 3 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Decana María Cristina Díaz Sosa por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

21

Santa Mónica COTTON TRADING S.A.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 78 a 93 vta., subsanada de fs. 108 y vta., interpuesta por Santa Mónica COTTON TRADING S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 26 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 45 a 72; la contestación de fs. 191 a 199 vta.; réplica de fs. 204 y 211; dúplica de fs. 217 a 220; el apersonamiento y contestación a la demanda del tercero interesado de fs. 147 a 154 vta., los antecedentes del proceso; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Santa Mónica COTTON TRADING S.A., representada en este acto por Andrés Iván Petricevic Suarez, sostiene que, amparados en la L. N° 1489 de 16 de abril de 1993 (Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las exportaciones), modificada por la L. Nº 1963 de 23 de marzo de 1999, el D.S. N° 25465 de 23 de julio de 1999 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones) y otras disposiciones, solicitaron la devolución de impuestos mediante formulario de Solicitud de Devolución de Impuestos (SDI) correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, mismas que fueron objeto de verificación posterior.

Señala que, el 15 de noviembre de 2012 fueron notificados con las órdenes de verificación CEDEIM Nos. 0009OVE00103, 0009OVE00215, 0009OVE00216 y 0009OVE00217 correspondientes a los periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008, arrojando como resultado según el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/3893/2012 de 26 de noviembre que, la empresa habría solicitado valores CEDEIMS, consignando en las declaraciones juradas por el IVA de los periodos verificados, crédito fiscal emergente de facturas de compra que no cumplirían con las normas establecidas, por lo que el crédito fiscal vinculado y válido no sería suficiente para respaldar la totalidad de CEDEIMS recibidos.

Señala que, en tal virtud se emitió la R.A. Nº 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013 de la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) que determinó un “reparo” de UFV’s 319.421 (trescientos diecinueve mil cuatrocientos veintiún 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), equivalentes a Bs 595.838.-, (quinientos noventa y cinco mil ochocientos treinta y ocho 00/100 bolivianos).

Interpuesto el recurso de alzada contra tal determinación, aquel fue resuelto a través de la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0082/2014 que revocó parcialmente la R.A. Nº 21-00007-13 modificando el adeudo tributario, decisión que a su vez fue impugnada también por el SIN, siendo resueltas ambas impugnaciones a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 revocando parcialmente la resolución de alzada al modificar la deuda tributaria establecida en la R.A. Nº 21-00007-13, al respecto, el demandante señaló la existencia de conceptos oscuros e imprecisos por lo que solicitó a la AGIT un pronunciamiento, emitiéndose el Auto Motivado AGIT-RJ 0068/2014 de 20 de junio sin dar curso a lo solicitado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Haciendo referencia a los agravios sufridos, el demandante señaló:

Prescripción de las facultades de la administración tributaria.

De una revisión de la resolución impugnada se tiene que, la ARIT consideró que la prescripción planteada por la empresa no era procedente de conformidad a las disposiciones del Código Tributario Boliviano modificado por la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y L. Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, encontrándose por ello las facultades de determinación y cobro del SIN en plena vigencia.

No obstante, siendo el objetivo de la prescripción garantizar la seguridad jurídica y certeza jurídica en las relaciones jurídico-tributarias (arts. 178 y ss., de la C.P.E.), la norma aplicable al caso concreto resulta ser la L. Nº 2492 (Cód. Trib. Boliviano) en su art. 59, vigente desde el 2 de noviembre de 2003 según su disposición transitoria décima, y no la L. Nº 1340, en consecuencia, las gestiones fiscales con verificación del hecho imponible anteriores al 31 de diciembre de 2003 eran de aplicación del art. 52 de la L. Nº 1340, es decir prescribían en cinco años, por lo que, al 1 de enero de 2013 la facultad de determinación y cobro de la administración tributaria de la gestión 2008 habría prescrito, así también lo establece la Disposición Transitoria del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, Reglamento al Código Tributario Boliviano, además de la S.C. N° 028/2005 de 28 de abril.

Rebatió el argumento de la AGIT respecto de que el término de prescripción es de 5 años para la gestión 2008, según las L. Nos. 291 y 317, aclarando que el cómputo de la prescripción debe ser contabilizado de manera progresiva y no retroactiva, la misma norma tributaria no puede ser aplicada de manera retroactiva, pues ello vulneraría el principio de seguridad jurídica, además que, al aplicar la AGIT las modificaciones al art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, estaría aplicando una norma que perjudica los intereses de la empresa, debiendo aplicarse la norma más benigna y considerar que no se puede aplicar retroactivamente a los periodos comprendidos dentro de la gestión 2008 leyes que fueron promulgadas de manera posterior.

“Non reformatio un pejus”.

Continuó expresando que, lejos de mejorar la situación inicial de la empresa la resolución de recurso jerárquico la agrava aún más, al retomar el criterio de la administración tributaria, sobre lo ya decidido en la instancia inferior, incurriendo en la prohibición “non reformatio in pejus“ o modificación peyorativa, puesto que se disminuyen los efectos favorables iniciales, agravándose los desfavorables, a través de la inserción de nuevos resultados perjudiciales para el recurrente.

De las pruebas presentadas.

Añadió que, la AGIT afirmó que el contribuyente incumplió lo establecido por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, es decir demostrar que la omisión de la presentación de los documentos no fue por causa propia, no pudiendo por ello considerarse dicha prueba de reciente obtención, sin embargo, en virtud al principio de verdad material consagrado en el art. 4-d) de la Ley del Procedimiento Administrativo, y conforme lo habría establecido la Sentencia N° 131/2012 emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, al tratarse de tribunales garantistas –en alusión a la instancia de alzada como Jerárquico- no podría limitarse al contribuyente la presentación de pruebas, incidiendo en que el aludido principio tiene distintas manifestaciones en el procedimiento administrativo, una de ellas, que el administrado pueda presentar pruebas ante la instancia que conoce del recurso.

Asimismo advirtió que, la AGIT para dictar resolución debió realizar un juicio de valor y determinar la eficacia de las pruebas producidas en el proceso, verificando si los hechos atribuidos contra el contribuyente eran reales y se adecuaban a la normativa, posteriormente, debió examinar exhaustivamente el conjunto de la documentación de descargo presentada a fin de determinar si lo señalado por la administración tributaria era cierto o no, pues en virtud al principio general de valoración de la prueba, dicha autoridad tiene la facultad de revisar la prueba ofrecida y en su caso pedir mayores pruebas si estima necesario, por lo que, la AGIT al señalar que las pólizas de importación y las facturas originales no son válidas para efectos de devolución impositiva es inaceptable, además que no procedió a la revisión de la prueba plena y tampoco fue más allá de los hechos y documentos presentados, no obstante de haber expuesto el hecho de que las facturas siempre existieron y simplemente fueron “entre papeladas” por el fiscalizador, pues del propio expediente se puede constatar que si cursan las facturas originales y pólizas, que incluso tienen sello de recepción de la administración tributaria, no quedando duda de que fueron presentadas en etapa administrativa, situación que la ARIT habría valorado correctamente, sin embargo la AGIT consideró que dicha prueba debió ser presentada con juramento de prueba de reciente obtención, extremo considerado incorrecto.

Con relación a las facturas depuradas según el “Código 2” –cuando el sujeto pasivo no ha demostrado la existencia de la transacción-, emitidas por el proveedor de bolsas plásticas INDU PLAST JAIME S.R.L. las mismas, afirma el demandante, fueron en su mayoría canceladas mediante compensación, conforme prevé el art. 363 del Cód. Civ., al ser recíprocamente deudor el uno del otro, así como también pagos directos mediante cheque de gerencia, tal cual se detalla en el memorial M-002/2014, correspondiente a la presentación de pruebas dentro del recurso de alzada presentado el 7 de enero de 2014, por lo cual no existiría incongruencia alguna siendo válido el crédito fiscal, mencionando como precedentes administrativos las Resoluciones Jerárquicas STG/RJ/0064/2005, STG/RJ/00123/2006 y STG/RJ/0222/2006. Asimismo, el SIN observó a través de este código el crédito fiscal de las pólizas de importación, considerando la ARIT planteado el recurso de alzada, que la documentación presentada si era conducente para determinar que la transacción efectivamente fue realizada, sin embargo, la AGIT refirió la falta de respaldo de las facturas de INDU PLAST JAIME S.R.L., tampoco señaló el por qué la documentación de respaldo de las pólizas de Importación C-6250, C-12104 y C-26053 no serían válidas, afirmando de manera generalizada que la misma no fue presentada en la etapa de fiscalización, cuando la facultad de observar los medios de pago del valor de la mercancía de origen es de la administración aduanera conforme previsión del art. 250 del D.S. N° 25870 (Reglamento de la Ley General de Aduanas), habiendo la empresa cancelado la empresa los tributos aduaneros que se constituirían en el medio fehaciente de pago de las DUI’s, por lo que, el demandante

concluyó que la autoridad demandada no fundamentó el porqué de la revocatoria del fallo de alzada, tampoco valoró correctamente la prueba aportada (libros diarios, mayores de cuenta, comprobantes de egreso, de pago y otros) tanto en etapa administrativa como en el recurso de alzada, presumiendo la inexistencia de las transacciones y por lo mismo vulnerando el principio de verdad material.

Con relación a las facturas depuradas según el "Código 3" –cuando el sujeto pasivo no ha presentado la nota fiscal o documento equivalente que respalde la factura-, el demandante afirma que, las facturas originales fueron presentadas en la instancia administrativa y de alzada, sin embargo la AGIT en el punto IV.4.3 señala lo contrario, manteniendo las observaciones de la R.A. Nº 21-00007-13 revocando lo establecido en alzada, y considerando como válida para crédito fiscal para efectos de devolución impositiva únicamente la factura N° 420552 emitida por la Cooperativa Rural de Electrificación (CRE), las otras facturas emitidas también por Cooperativa Rural de Electrificación, según el demandante, fueron presentadas en original sin embargo habrían sido extraviadas por la propia fiscalizadora asignada al caso, presentando en ese caso copias legalizadas y certificadas emitidas por Cooperativa Rural de Electrificación cursando las mismas en el expediente y que juntamente a la demás prueba debió haber sido valorada en aplicación de verdad material.

Finalmente, respecto de las facturas depuradas con el "Código 4" –notas fiscales no válidas para crédito fiscal por no cumplir con las formalidades de emisión- refirió que, el "art. 22" de la R.A. N° 05-0043-99 que refiere los requisitos para la emisión de las facturas que tienen los sujetos pasivos del IVA, IUE, ICE e IT y que sirvió de argumento para el rechazo de las facturas observadas por parte de la administración tributaria, no es un fundamento válido puesto que la empresa en su calidad de compradora no es responsable de la emisión de la factura, es decir la emisión defectuosa o incumpliendo deberes formales de las facturas no puede ser atribuible al receptor de la factura, en este caso la falta de NIT en las facturas observadas o las enmiendas en ella no son atribuibles a la empresa, sino al proveedor del bien o servicio conforme prevé el art. 78 de la L. N° 1340 además de lo previsto por el art. 151 del Cód. Trib. Boliviano, citando los AA.SS. Nos. 812 de 15 de noviembre de 2007 y 445/2007 de la Corte Suprema de Justicia, que establecen que el mal llenado u omisión en las facturas son atribuibles al vendedor y no al comprador, Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0008/2005 de 17 de febrero emitida por la Superintendencia Tributaria General, referida a la presentación de fotocopias legalizadas de la factura, cheque y extracto de cuenta en el caso de una factura anulada, evidenciándose que la transacción fue realizada.

I.3. Petitorio.

En base a los argumentos expuestos, el demandante solicitó la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 26 de mayo, además del Auto Motivado AGIT-RJ 0068/2014 de 20 de junio, emitidos ambos por la AGIT, denunciando lesión causada por la primera al revocar parcialmente la R.A. N° 21-00007-13 de la administración tributaria.

II.- Contestación a la demanda.

Mediante memorial presentado el 28 de mayo de 2015 de fs. 191 a 199 vta., la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratificándose en todos y cada uno de sus argumentos de la resolución impugnada, considerando que la demanda incoada carece de

sustento jurídico-tributario al no advertirse agravio ni lesión de derechos, solicitó que la misma sea declarada improbada señalando:

Respecto a la prescripción de las facultades de la administración tributaria.

El demandado refiere que de una revisión de los antecedente, el 15 de noviembre de 2012 la administración tributaria notificó al contribuyente con las Ordenes de Verificación Posterior CEDEIM Nos. 0009OVE0103, 0009OVE0215, 0009OVE0216 y 0009OVE002017 relacionados al crédito fiscal de los periodos enero, febrero, marzo y abril de 2008, dejando establecido que dicho procedimiento se encuentra regulado por el art. 32 del D.S. Nº 27310 (RCTB), que si bien al igual que la fiscalización implica un control y revisión del cumplimiento de la obligaciones tributarias, la verificación se limita a los hechos, elementos e impuestos relacionados con el crédito fiscal IVA comprometido, siendo la fiscalización integral y abarca mayores elementos, por lo que, en este último caso sería aplicable el art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano referido a la suspensión del término de la prescripción, más no así en el caso de la verificación en cuyo caso debe aplicarse el art. 61-a) del Cód. Trib. Boliviano referido a la interrupción de la prescripción; con estos argumentos, invocando los arts. 59 y 60 del Cód. Trib. Boliviano, modificados por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291 y la Disposición Derogatoria Primera de la L. N° 317 señaló que, el cómputo para la prescripción en el caso concreto sería de 5 años, a computarse desde el 1 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2013, sin embargo dicho término habría sido interrumpido con la notificación al contribuyente con la R.A. Nº 21-00007-13 el 10 de octubre de 2013, por lo que no correspondería considerar los argumentos de la parte demandante, habiéndose aplicado de forma correcta la norma que según los arts. 197 del Cód. Trib. Boliviano, 5 de la L. N° 027 se presume su constitucionalidad.

Con relación al “non reformatio in pejus”.

Continúa señalando que, este sería un argumento nuevo que no fue de conocimiento de la AIT, no pudiendo por ello el demandante pretender subsanar errores o negligencia a través de la presente demanda, pues al no haber sido reclamado este aspecto por medio de los recursos de alzada y jerárquico, citando en esta parte los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, se consideran actos consentidos libre, voluntaria y expresamente, por lo que, en resguardo del principio de congruencia no merecería mayor consideración, siendo este reclamo impertinente e inoportuno, máxime cuando el demandante no fue el único que interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Alzada, habiéndolo hecho también el SIN, citando la Sentencia Nº 0228/2013 de 2 de julio emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

Con relación a las pruebas presentadas.

Señala que, la administración tributaria como respaldo a las observaciones realizadas elaboró el papel de trabajo “Detalle de la totalidad de las facturas vinculadas depuradas de las exportaciones” consignando las facturas Nos. 304296 y 1861 emitidas por la Sociedad Hotelera Los Tajibos S.A.; 255, 256, 258, 259, 267, 271, 273 emitidas por INDU PLAST JAIME S.R.L.; 1755865 y 420552 emitidas por la Cooperativa Rural de Electrificación Ltda.; 35802 emitida por Nuevatel; 4021 emitida por PROAGI S.R.L.; y, las pólizas de importación C-6250, C-12104 y C-26053; presentando como respaldo el contribuyente –según actas de recepción de documentos de 3, 5 y 13 de diciembre de 2012- Declaraciones Juradas F-210 y F-400, Libros de Compras y ventas IVA, Notas Fiscales de respaldo al Crédito Fiscal IVA, extractos bancarios, planillas de sueldos, planilla tributaria, y cotizaciones sociales,

comprobante de ingresos y egresos con respaldo (50 empastados), Estados Financieros con Dictamen de Auditoria al 31 de diciembre de 2008, Plan de Código de Cuentas Contables, Libros de Contabilidad (Diario, Mayor), Kardex, Inventarios, Detalle en medio físico y magnético de las compras vinculadas, SDI documentos de Exportaciones, Pólizas de exportaciones y documentos de embarque, listados de activos fijos al cierre de la gestión al 31 de marzo de 2008, documentación de respaldo a los ingresos percibidos por las exportaciones efectuadas, contratos de compras efectuadas de bienes y servicios, medios fehacientes de pago, pago de pólizas de seguro.

Manifiesta que, según el memorial de presentación de prueba del contribuyente, se alega la presentación de documentación por cada factura consistente en: contrato de acuerdo comercial, comprobantes de egreso, comprobantes de pago, orden de pago, estado mayor de cuenta, detalles de la transacción con el proveedor, nota de débito Banco Mercantil Santa Cruz, Código Swift de pago, Convenio de compra venta de productos celebrado con INDU PLAST JAIME S.R.L., comprobante de cuentas por pagar, rendición de cuentas, presentados en etapa administrativa y respecto de los cuales la AIT si habría pronunciado.

Aclara que, las facturas Nos. 1755865 y 420552 emitidas por Cooperativa Rural de Electrificación Ltda., y 35802 emitida por NUEVATEL fueron observadas por ausencia del original, y si bien en los antecedentes administrativos se observa la presentación de fotocopia de la factura N° 1755865 la misma tiene la leyenda “Duplicado no valido para crédito fiscal Cooperativa Rural de Electrificación Ltda.”, además de no contar con sello del funcionario de la administración tributaria no se observa fotocopias de la factura Nº 35802; solo se adjunta las pólizas de importación C-6250, C-12104 y C-26053 con la boleta de pago y no así el respaldo de la compra realizada; concluyendo que, la prueba presentada en instancia de alzada consistente en las facturas originales y respaldo de las pólizas de importación ya habrían sido requeridas en la etapa administrativa pero no fueron presentadas, siendo que para la presentación y valoración de la prueba en instancia recursiva, debió cumplir con lo estipulado en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, es decir demostrar que la omisión en la presentación de los documentos ante la administración tributaria no fue por su causa, no pudiendo considerarse la misma como prueba de reciente obtención.

De la depuración de las facturas.

Con relación a las facturas depuradas en virtud al “Código 2” del proveedor INDU PLAST JAIME S.R.L., refiriere que se advirtió documentación contable presentada en instancia administrativa y en alzada, que verificada la misma existiría incoherencia en cuanto a las compensaciones realizadas con terceros e importes registrados de las facturas, además de no existir documentación de respaldo de dichos argumentos, lo que no habría permitido identificar la cuantía de los pagos realizados al proveedor; respecto a las pólizas de importación C-6250, C-12104 y C-26053 advierte que solo adjuntaron pólizas de importación y boletas de pago.

Con relación a las facturas depuradas con el “Código 3”, afirma que la resolución impugnada establece que la presentación de los originales de las facturas Nos. 1755865 y 35802 debió hacerse observando el art. 81 del Cód. Trib. B, siendo que las mismas no habrían sido presentadas ante el requerimiento de la administración tributaria correspondía revocar la decisión de alzada y mantener la depuración de las referidas facturas, toda vez que los argumentos del demandante no constituyen prueba que desvirtúe lo señalado. En cuanto a la factura N° 420552, refiere que de fs. 992 de los antecedentes administrativos cursa la

fotocopia que refiere la misma fue cotejada con el original en el archivo del contribuyente, y siendo que la observación de la administración tributaria sólo se refiere a la falta de presentación del original, resultaría válida para efectos de la devolución impositiva.

Respecto a la factura depurada con el "Código 4" señaló que conforme al papel de trabajo "Detalle de la totalidad de las facturas vinculadas depuradas de las exportaciones" se evidenció que la factura N° 4021 fue observada por presentar enmiendas y no consignar el NIT, es decir errores de emisión, en ese entendido si el contribuyente pretendía beneficiarse con el crédito fiscal considerando que la emisión no es responsabilidad suya, debió probar documentalmente la transacción realizada, lo que no se evidencia en antecedentes puesto que el solo comprobante de traspaso N° 1323 no acredita tal extremo, citando el A.S. N° 24/2014 de 7 de abril.

Asimismo advierte que, los argumentos del demandante, no demuestran de forma indubitable una errónea interpretación de la AGIT –entendiéndose interpretación de la norma-, exponiendo únicamente razonamientos que carecen de carácter jurídico, siendo que la demanda es la base respecto de la cual este tribunal debe fallar, tal cual lo habría señalado las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, dictadas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, no pudiendo esta instancia suplir la carencia de esta carga argumentativa.

Finalmente, invocando el sistema de doctrina tributaria SIDOT V3, el demandado citó la Resolución AGIT-RJ/0394/2009 referida a la presentación de prueba correspondiente a las transacciones y pagos realizados conforme el art. 76 de L. N° 2492, en el mismo sentido la STG-RJ/0096/2005; asimismo, respecto a la introducción de nuevos aspectos que no fueron observados en el momento oportuno, constituyendo vulneración al principio de congruencia y el principio de igualdad de las partes, citó la Sentencias Nos. 0228/2013 de 02 de julio, 510/2013 de 27 de noviembre, AA.SS. Nos. 336 de 17 de septiembre de 2014 y 477/2012 de 22 de noviembre, y S.C. N° 1642/2010 de 15 de octubre.

II.2. Apersonamiento del tercero interesado, réplica y dúplica.

Mediante memorial presentado el 6 de febrero de 2015 de fs. 147 a 155, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN se apersonó dentro del presente proceso, solicitando se declare improbada la demanda interpuesta, y en consecuencia se ratifique la resolución impugnada en la parte que confirma la R.A. Nº 21-00007-13 de 13 de septiembre, arguyendo: 1) Que en el presente no es aplicable el art. 62 del Cód. Trib. Boliviano, toda vez que al tratarse de CEDEIM's, debió aplicarse el procedimiento que establece el art. 128 del Cód. Trib. Boliviano, en tal caso, la prescripción se computaría, continúa afirmando el SIN, desde el momento en que se produjo la devolución indebida, máxime cuando en el presente caso se notificó al contribuyente con la orden de verificación suspendiéndose el término de la prescripción, y luego afirmando que al haberse notificado al contribuyente el 10 de octubre de 2013 dicho término fue interrumpido; 2) La resolución jerárquica incurrió en una "reformatio in pejus" pues la administración tributaria también impugnó la Resolución Jerárquica de la AGIT, pronunciándose esta última en todos y cada uno de los puntos recurridos asimismo, respecto de los argumentos del contribuyente; 3) Que las pruebas presentadas por el demandante no observan el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, toda vez que en el presente caso las pruebas no fueron presentadas ante el requerimiento de la administración tributaria –órdenes de verificación-, y tampoco se dejó constancia de su existencia, por lo que al haber sido ofrecidas fuera de plazo le correspondía al contribuyente probar que la omisión en su presentación oportuna no fue por causa propia, lo que no habría ocurrido en el caso presente;

y, 4) Con relación a la depuración de facturas, con el Código 2, siendo que el sujeto pasivo es 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 observancia de los arts. 70-4 y 5 de Cód. Trib. Boliviano, y 36, 37, 40 y 44 del Cód. Com.; con relación al Código 3, al no haber sido presentadas en original no son válidas para el cómputo de crédito fiscal, lo cual es atribuible a la negligencia del contribuyente; y, respecto del Código 4, le correspondía al contribuyente probar que no obstante el incumplimiento a lo dispuesto por la RD 10.0016.07 referida a las formalidades para la validez de las notas fiscales, la transacción fue efectivamente realizada, lo que conforme a antecedentes no hizo Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., mediante memorial presentado el 25 de junio de 2015, cursante de fs. 204 a 211 vta., reiterando en lo sustancial los puntos de su demanda respondió a la contestación a la demanda, volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

Finalmente, mediante memorial de 24 de agosto de 2015, cursante de fs. 218 a 220, la AGIT presentó dúplica a los argumentos expuestos por el demandante en su réplica, solicitando en suma se declare improbada la demanda y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0777/2014.

III.- Antecedentes administrativos procesales.

A efecto de pronunciar resolución en el marco de la controversia planteada que se refiere únicamente a la validación del crédito fiscal de la nota fiscal N° 420552, la revisión de los antecedentes informa lo siguiente:

1. Órdenes de Verificación Posterior de los CEDEIM's 0009OVE00103, 0009OVE00215, 0009OVE00216, 0009OVE00217, de 14 de noviembre de 2012, verificación de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en los períodos correspondientes a enero, febrero, marzo y abril de 2008, respecto del IVA, notificadas al contribuyente Santa Mónica Cotton Trading Company S.A. el 15 de noviembre de 2012, cursante de fs. 3 a 6 del Anexo 9.

2. Formulario 4003 N° 1171339 requerimiento para la presentación de documentación correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo y abril de 2008, notificado el 23 de noviembre de 2012 al contribuyente Santa Mónica Cotton Trading Company S.A., de fs. 7 del Anexo 9.

3. Nota CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/NOT/0882/12 de 7 de noviembre de 2012 de solicitud de información complementaria al Requerimiento F-4003 N° 117139, cursante de fs. 8-9 del Anexo 9.

4. Acta de recepción de documentos de 3, 5 y 13 de diciembre de 2012, presentados por el contribuyente al Departamento de Fiscalización, Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN de fs. 13 a 15 del Anexo 9.

5. Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/3893/2012 de 26 de diciembre, referido a las Órdenes de Verificación de CEDEIM's 0009OVE0000103, 0009OVE0000215, 0009OVE0000216 y 0009OVE0000217 que observar las Notas Fiscales INDUPLAST JAIME S.R.L. 256, 255, 256, 258, 259, 267, 271 y 273; PRGOAGI S.R.L. 4021; NUEVATEL 35802; pólizas de importación 2008711C6250, 2008711C26053 y 2008711C12104; CRE 1755865 y 420552, Sociedad Hotelera "Los Tajibos" S.A. 304296 y 1861 por no encontrarse vinculadas a la actividad gravada, por no haberse acreditado de manera efectiva la realización de la

transacción, por no encontrarse el original y no consignar el NIT y/o presentar enmiendas de fs. 1456 a 1461 del Anexo 16.

6. R.A. N° 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013, CITE: SIN/GGSCZ/DCC/UTJ/RADI/007/2013 que con base en las observaciones anteriores determinó depurar las facturas observadas, concluyéndose la existencia de un crédito fiscal indebidamente devuelto por el importe de Bs 334.589.-, (Trescientos treinta y cuatro mil quinientos ochenta y nueve 00/100 bolivianos) equivalente a Bs 223.631.-, (Doscientos veintitrés mil seiscientos treinta y un 00/100 bolivianos), importe que a la fecha de emisión de la referida resolución ascendía a UFV´s 319.421 (trescientos diecinueve mil cuatrocientos veintiún 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalente a Bs 595.838.-, (Quinientos noventa y cinco mil ochocientos treinta y ocho 00/100 bolivianos), de fs. 1912 a 1917 del Anexo 18, notificada dicha decisión a través de notificación por cédula el 10 de octubre de 2013 de fs. 1921 del mismo Anexo 18.

7. Recurso de alzada interpuesto por el contribuyente el 30 de octubre de 2013 que a más de solicitar la revocatoria total de la R.A. N° 21-00007-13 en su primer petitorio plantea a la autoridad de alzada se considere la prescripción de la facultad de la administración tributaria para verificar periodos fiscales de enero, febrero, marzo y abril de 2008 emergentes de las Órdenes de Verificación CEDEIM's, cursante de fs. 49 a 61, subsanado de fs. 89 del Anexo 1.

8. Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 082/2014 de 17 de febrero, que determinó revocar parcialmente el R.A. N° 21-0007-13, modificando parcialmente el adeudo tributario de UFV's 183.423 equivalente a Bs 274.407.-, manteniéndose la deuda de UFV's 400.208 equivalente a Bs 60.182.-, por los periodos observados; respecto de la prescripción planteada por el contribuyente, la resolución refiere que el cómputo de la prescripción de las facultades de la administración tributaria parar determinar la deuda tributaria, generada a partir de la devolución impositiva indebida, operaría recién el 2013, por lo que las facultades de la administración tributaria se encontrarían plenamente vigentes, de fs. 147 a 169 vta.

9. Recurso jerárquico interpuesto el contribuyente en el que además de solicitar la revocatoria parcial de la resolución de alzada, incide nuevamente en la prescripción solicitada en alzada, cursante de fs. 201 a 208 del Anexo 2.

10. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 26 de mayo, que resolvió revocar parcialmente el Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0082/14 de 17 de febrero de 2014, modificando la deuda establecida por la R.A. N° 21-00007-13 de UFV's 319.421 equivalente a Bs 595.838.-, a UFV's 248.346 equivalente a Bs 463.257.-; respecto de la prescripción, la AGIT consideró que no se operó la misma respecto de la facultad de determinación de la deuda tributaria de la administración tributaria de los periodos observados, al haberse configurado la interrupción de la prescripción por tratarse de un proceso de verificación posterior de CEDEIM, cursante de fs. 320 a 347 del Anexo 2.

IV.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia expresada en los siguientes puntos:

1. Si la facultad para verificar tributos de la administración tributaria prescribió o no a momento del proceso de verificación "CEDEIM posterior" de los periodos fiscales enero, febrero, marzo y abril de 2008 del que fue objeto el contribuyente; y, si las Autoridades de Impugnación Tributaria se pronunciaron a este respecto.

2. Si la resolución impugnada agravó la situación inicial de la empresa tras haberse dictado la resolución de alzada.

3. Si la AGIT valoró correctamente la prueba producida en el proceso razonando más allá de los hechos y aplicando el principio de verdad material; asimismo, si es correcto el razonamiento de que la prueba presentada por el demandante en instancia recursiva debió ceñirse a lo previsto por el art, 81 del Cód. Trib. Boliviano.

4. Si la administración tributaria y las Autoridades de Impugnación Tributaria obraron conforme a derecho al depurar las facturas y notas fiscales observadas.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Análisis y fundamentación.

V.1.1. De la regla del tempus comissi delicti.

Esta regla constituido también en principio, en el ámbito administrativo sancionatorio dispone que la ley aplicable es aquella vigente a momento de cometerse el hecho considerado antijurídico, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, al respecto, la S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo S.C. Plurinacional N° 0699/2017-S1 de 19 de julio estableció:

"...así, respecto a la aplicación de la norma procesal y sustantiva en el tiempo, la jurisprudencia puntualizó lo siguiente: 'la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus regis actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti; salvo claro está, los casos de ley más benigna' (Así las SS.CC. Nos. 1055/2006-R, 0386/2004-R entre otras). Conforme este entendimiento, es claro que en el caso específico de disposiciones referidas a la tipificación y sanción de ilícitos, no solo en el ámbito penal sino en el ámbito administrativo sancionatorio en general, la regla del tempus comissi delicti, cobra mayor relevancia, por cuanto en caso de cambio normativo, la norma aplicable para la tipificación y sanción de la acciones u omisiones consideradas infracciones del ordenamiento jurídico, será la vigente al momento en que estas ocurrieron, salvo que la norma sustantiva posterior sea más benigna con el infractor, cuyo procesamiento podrá hacerse conforme la nueva normativa procesal, dependiendo, desde luego, del momento en el que se haya iniciado el procesamiento...".

Nuestra C.P.E., en su art. 123 establece: "La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadores y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución".

Concordante con el mandato constitucional glosado, el legislador ordinario ha previsto en el art. 150 del Cód. Trib. Boliviano que: "Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo en aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficie al sujeto pasivo o tercero responsable".

V.1.2. De la prescripción en materia tributaria.

Guillermo Cabanellas en su "Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual", Tomo VI, Editorial Heliasta, 28 Edición, pág. 373 define a la prescripción como la: "Consolidación de

una situación jurídica por efecto del transcurso de tiempo, ya sea convirtiendo un hecho en derecho (…), ya perpetuando una renuncia, abandono, desidia, inactividad o impotencia…".

El Tribunal Constitucional de España respecto de este instituto jurídico, mediante la STC 157/1990 de 18 de octubre señaló: "La institución de la prescripción, en general, encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica consagrado de manera expresa en el art. 9-3 de la Constitución, puesto que en la prescripción existe un equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas; desenvolvimiento que, en el ámbito del Derecho Penal, se completa y acentúa en el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas".

El Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, mediante la Sentencia N° 39 de 13 de mayo de 2016, respecto de la prescripción en materia tributaria estableció:

"Toda vez que el instituto de la prescripción tiene como objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, entendida como la condición esencial para la vida y desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y obligaciones y trasladado al ámbito judicial implica el derecho a la certeza y la certidumbre que tiene la persona frente a las decisiones judiciales, las que deberán ser adoptadas en el marco de la aplicación objetiva de la ley. Corresponde dejar establecido que la prescripción alcanza a las acciones o facultades de la administración tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas intereses recargos…".

Respecto a este instituto jurídico, la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 señaló:

"Art. 59 (Prescripción).

I. Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.

2. Determinar la deuda tributaria.

3. Imponer sanciones administrativas.

4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a 7 años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años".

El legislador ordinario, con la facultad conferida por el art. 145 de la C.P.E., modificó el citado art. 59 del Cód. Trib. Boliviano a través de la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente derogada parcialmente mediante L. Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, sin embargo, congruente con el principio tempus comissi delicti desarrollado en el anterior fundamento jurídico que nos servirá para dilucidar la presente causa, nos avocaremos estrictamente al Código Tributario sin las modificaciones insertas la gestión 2012.

En tal sentido, la norma en análisis respecto del cómputo de la prescripción, su interrupción y suspensión estableció:

"Art. 60 (Cómputo).

I. Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

(…).

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

a) La notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa.

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

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

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

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

(…)".

V.2. Conclusiones.

Por una cuestión de hermenéutica, nos referiremos al primer punto de la problemática a resolverse a través de la presente sentencia, y una vez resuelto el mismo se atenderá la conveniencia o no de ingresar en los demás puntos de controversia.

V.2.1. De la prescripción de la acción para verificar tributos de la administración tributaria invocada por el contribuyente, y si las Autoridades de Impugnación Tributaria emitieron pronunciamiento al respecto.

En el caso de autos, el contribuyente fue notificado el 15 de noviembre de 2012 con las Órdenes de Verificación Posterior de los CEDEIM's 0009OVE00103, 0009OVE00215, 0009OVE00216, 0009OVE00217, todas de 14 de noviembre de 2012, señalándose en las mismas: "El Servicio de Impuestos Nacionales (…), comunica a usted que será objeto de un proceso de verificación sobre créditos y devoluciones de impuestos, de acuerdo con la modalidad y alcance definido precedentemente…", siendo los periodos a verificarse enero, febrero, marzo y abril de 2008, y el impuesto a verificarse el IVA. Concluido el proceso de verificación, que arrojó como resultado la observación de las notas fiscales Nos. 256, 255, 256, 258, 259, 267, 271, 273, 4021, 35802, 2008711C6250, 2008711C26053, 2008711C12104, 1755865, 420552, 304296 y 1861, se emitió la R.A. N° 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013 que determinó la depuración de las facturas observadas y la existencia de un crédito fiscal indebidamente devuelto por el importe de Bs 334.589.-, equivalente a UFV's 223.631 en el IVA, importe que a la fecha de emisión de la referida resolución –23 de septiembre de 2013- ascendía a UFV´s 319.421 equivalente a Bs 595.838.-, siendo notificado el contribuyente con dicha determinación el 10 de octubre de 2013.

Para resolver la problemática planteada, en principio corresponde dejar establecido que en observancia del principio tempus comissi delicti, la norma aplicable en el caso concreto es la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 o llamada también Código Tributario Boliviano, puesto que las observaciones o reparos advertidos por la administración tributaria en la actividad tributaria del sujeto pasivo corresponden a los periodos fiscales enero, febrero,

marzo y abril de 2008, es decir cuando se encontraba plenamente vigente la mencionada norma, siendo en tal caso inaplicable la Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado Nº 291 de 22 de septiembre de 2012, y la Ley del Presupuesto General del Estado Nº 317 de 11 de diciembre de 2012, pues estas últimas además de ser posteriores al hecho controvertido, no son propicias a la aplicación del principio de retroactividad excepcional de la norma tributaria prevista en el art. 150 del Cód. Trib. Boliviano, pues no prevén un término de prescripción más corto a favor del contribuyente sino que más bien amplían el término de la prescripción a favor del Estado.

En tal razón, si el art. 59-I-1 del Cód. Trib. Boliviano establece que las acciones para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos de la administración tributaria prescriben a los cuatro años en la forma prevista por el art. 60-I de la misma Norma, el argumento de la administración tributaria como de las instancias de impugnación tributaria que coinciden en afirmar erróneamente que el término de la prescripción en el caso concreto es de 5 años resulta contrario a la entelequia de la normativa invocada; al respecto, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, desarrollando los términos de la prescripción establecidos por el legislador ordinario en la L. N° 2492 y sus modificaciones, a través de la Sentencia Nº 47 de 16 de junio de 2016 señaló:

"De la inteligencia de la disposición adicional quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que modifica el art. 59 de la L. N° 2492, se advierte que la intención del legislador ordinario ronda en el incremento del plazo de prescripción de las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas respecto del contribuyente, de tal modo que la administración tributaria, en vez de 4 años, cuente ahora con 10 años para el ejercicio de tales cometidos a partir de la gestión 2018, estableciendo un incremento escalonado a partir de la gestión 2012. Así, para la gestión 2012 se establece un plazo de 4 años; 5 para la gestión 2013; 6 para gestión 2014; 7 para la gestión 2015; 8 para la gestión 2016; 9 para la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018.

En ese marco y para mejor comprender la télesis del instituto debe previamente convenirse que el término 'gestión' contenido en el párrafo que señala que 'Las acciones de la administración tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012, 5 años en la gestión 2013…', en su comprensión técnica señala el 'periodo fiscal', ergo: periodo fiscal 2012, 2013, etc.

Por otro lado debe convenirse que los términos 'obligaciones tributarias' y 'plazo de vencimiento', contenido en el párrafo que señala 'El periodo de prescripción, para cada año establecido en el presente parágrafo, será respecto a las obligaciones tributarias cuyo plazo de vencimiento y contravenciones tributarias hubiesen ocurrido en dicho año…', aluden al vencimiento del impuesto a ser cancelado.

(…).

Siguiendo el razonamiento anterior para los casos en que el impuesto al RC-IVA correspondiente a cualesquier mes de la gestión 2012 no haya sido pagado, se tendrá por vencido en esa misma gestión y el plazo de prescripción responderá a 4 años, de tal modo que el cómputo del plazo de la prescripción correrá desde el 1 de enero de la gestión 2013 hasta el 31 de diciembre de 2016. En el caso de la gestión 2013, el plazo de prescripción responderá a 5 años y el cómputo de la prescripción iniciará el 1 de enero de 2014 hasta el

31 de diciembre de 2018. Para el caso en que la obligación tributaria hubiese vencido en la gestión 2014, la prescripción se operará en 6 años, en cuyo caso el cómputo se iniciará desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2020 y en ese mismo sentido para las gestiones posteriores.

En el caso presente los reparos encontrados por la administración tributaria corresponden al periodo fiscalizado de 2009 y, siendo así, el plazo para la administración para fiscalizar vencía a los cuatro años computables a partir del 1 de enero de 2010, esto es, el 31 de diciembre de 2013. Consiguientemente, al haberse expedido la resolución determinativa en 2014, se advierte que la misma fue expedida luego de haber prescrito".

Respecto del inicio del cómputo de la prescripción, la administración tributaria en su memorial de apersonamiento como tercero interesado, afirmó que al tratarse de una solicitud de devolución impositiva, el cómputo de la prescripción empieza a correr a partir de la solicitud presentada por el sujeto pasivo, esto es en la gestión 2009; a su turno, la ARIT en la Resolución ARIT-SCZ/RA 0082/2014 refirió que el hecho generador de la obligación tributaria se consideraría ocurrido en el momento de la devolución impositiva al sujeto pasivo por parte de la administración tributaria; finalmente, la AGIT en la resolución impugnada señaló que al no tener el mismo valor y tratamiento una fiscalización y una verificación, la prescripción se interrumpió con la notificación con la R.A. N° 21-00007-13 emergente de un proceso de verificación, entreverando que, como dicha resolución fue emitida el 23 de septiembre de 2013 y notificada al contribuyente por cédula el 10 de octubre de 2013, la administración tributaria tenía un plazo de 5 años para ejercer su potestad sancionatoria, según su interpretación del art. 59-I de la L. Nº 2492 modificado por la L. Nº 291 mediante su Disposición Adicional Quinta, y la L. Nº 317 en sus Disposiciones Derogatorias y Abrogatorias, Primera –que como se tiene explicado precedentemente no son aplicables al caso concreto-. Argumentos carentes de asidero jurídico, puesto que, el régimen de la prescripción se encuentra taxativamente reglado en la Subsección V, arts. 59, 60, 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano, y su cómputo se inicia desde el 1 de enero del año siguiente al año en que se produjo el vencimiento del periodo de pago.

Al respecto, en un caso en que el contribuyente demandó la prescripción de la facultad de verificación y determinación de la deuda tributaria de la administración tributaria emergente de un proceso de devolución impositiva, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la Sentencia N° 122 de 5 de diciembre de 2016 tuvo el siguiente razonamiento:

"…el art. 59 de la L. N° 2492, dispone que las acciones de la administración tributaria prescriben a los 4 años; a su vez, el art. 60 de la misma norma legal establece que el término de la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo, normas que se aplican sin considerar las modificaciones realizadas por las L. Nos. 291 de 22 de septiembre de 2012 y, N° 317 de 11 de diciembre de 2012, en razón a que no alcanzan a los periodos objeto de determinación, es decir, de abril a noviembre de 2007…".

En consecuencia, si la administración tributaria determinó ejercitar el 15 de noviembre de 2012 su facultad de verificación a hechos controvertidos ocurridos en enero, febrero, marzo y abril de 2008, emitiendo la Resolución Administrativa el 23 de septiembre de 2013, en resguardo de los principios de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía e irretroactividad corresponde establecer si los actos de la administración tributaria así como de las instancias

de impugnación tributaria se enmarcan en lo establecido por la Constitución Política del Estado, Código Tributario y demás normas aplicables al caso concreto.

Así tenemos que, en aplicación del art. 60-I del Cód. Trib. Boliviano, dentro de la tramitación de la presente causa, la administración tributaria podía ejercer las facultades previstas en el art. 100 de la referida norma respecto a los periodos fiscales enero, febrero, marzo y abril de 2008, desde el 1 de enero de 2009, y tratándose de la facultad de verificación y el término de cuatro años para que esta prescriba podía ejercerla hasta el 31 de diciembre de 2012, tiempo después del cual la acción de verificación respecto de los periodos fiscales aludidos se consideraría prescrita; habiendo la administración tributaria ejercido su potestad de verificación el 15 de noviembre de 2012, es decir dentro del término de la prescripción establecido por el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano, es importante dejar en claro que se produjo la suspensión de dicho término por la causal prevista en el art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano, es decir por la notificación al contribuyente con el inicio de la fiscalización individualizada, más no así la interrupción del término de la prescripción que erráticamente fundamenta la AGIT en la resolución impugnada, señalando que al haber sido notificado el contribuyente con la R.A. Nº 21-00007-13 conforme al art. 61-a) del Cód. Trib. Boliviano se interrumpió la prescripción, afirmando que no puede asimilarse la fiscalización con la verificación pues al tratarse de dos procedimientos diferentes el segundo no puede tener como resultado la suspensión de la prescripción.

Al respecto, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo señaló:

"…no solo corresponde recurrir a la analogía establecida en el art. 8-1 y 111 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), sino también al fin mismo de los procedimientos administrativos y procedimientos que culminan con la resolución determinativa, en el entendido de que cualquiera que fuere la acción intentada por la administración tributaria (administración tributaria), sea de control, de verificación, fiscalización, investigación, etc., en apoyo a la potestad recaudadora reconocida por el art. 21 de la L. N° 2492 y las facultades otorgadas por el art. 66 de la citada norma, constituyen cimiento para el ejercicio de los procedimientos determinativos previstos en el art. 95 concordantes con los arts. 100 y 101 todos de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), suspenden el término de la prescripción; por cuanto la verificación como la fiscalización se desarrollan bajo un mismo procedimiento, desde su inicio hasta su conclusión, que implica el control y revisión del cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, para declarar si existen o no adeudos tributarios en la resolución determinativa que pone fin al procedimiento con la misma eficacia y tratamiento. Lo que implica que la razón y el objeto de ambos procesos de verificación y fiscalización, es la misma, diferenciados únicamente por su alcance, periodos y hechos, de conformidad al art. 29 del D.S. N° 27310, por esta razón el Código Tributario se refiere a ambos procedimientos de manera indistinta y análoga porque se complementan adecuadamente en su tratamiento legal".

Estando claro que, en la presente causa se suspendió el término de la prescripción, conforme la norma invocada este fue extendido por seis meses más, es decir si el término se vencía el 31 de diciembre de 2012 y emergente de la notificación con la orden de verificación al contribuyente el 15 de noviembre de 2012, éste fue extendido hasta el 14 de mayo de 2013 y considerando eventualmente el restante del plazo de mes y medio del periodo que vencía del 2012, vale decir del 16 de noviembre al 31 de diciembre, la administración tributaria debió haber emitido pronunciamiento hasta el 30 de junio de 2013, sin embargo, la R.A. N° 21-

00007-13 que determinó depurar las facturas observadas, así como la existencia de un crédito fiscal indebidamente devuelto fue emitida recién el 23 de septiembre de 2013, y notificada al contribuyente el 10 de octubre de 2013, cuando las acciones de la administración tributaria previstas en el art. 100 del Cód. Trib. Boliviano ya habían prescrito, correspondiendo en tal caso establecer la responsabilidad por la función pública contra aquellos funcionarios que actuaron con inacción o negligencia provocando la extinción de las acciones de la administración tributaria.

En este mismo sentido, la Sentencia N° 139/2014 de 8 de agosto emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia señaló:

"Consiguientemente, en mérito a las normas citadas, producida la suspensión de la prescripción, la administración tributaria tenía el plazo de seis meses más para emitir la resolución determinativa y se produzca en consecuencia la interrupción de la prescripción, por lo que al haberse notificado al contribuyente con la orden de verificación el 15 de noviembre de 2010, más 6 meses e incluso considerando el saldo de plazo que tenían de un mes y medio más para el vencimiento de la prescripción, vale decir del 16 de noviembre al 31 de diciembre de 2010, deberían haber emitido al 30 de junio del 2011, la resolución determinativa para que se produzca la interrupción de la prescripción, en sujeción al inc. a) del art. 61 de la L. Nº 2492; sin embargo, de antecedentes se evidencia que la R.D. Nº 17-1053-2011, recién fue emitida el 22 de diciembre de 2011 (fs. 79 a 81 del anexo), es decir, después de los indicados 6 meses que señala la ley; consiguientemente, se produjo la prescripción".

Consecuentemente, la AGIT, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 ha desarrollado sus fundamentos y determinación enmarcada en una incorrecta interpretación normativa, que violenta el principio de seguridad jurídica, legalidad, jerarquía e irretroactividad, por lo que, corresponde determinar que la prescripción alegada por el demandante tanto en alzada como en el recurso jerárquico se ha operado en el marco y aplicación del art. 150 del Cód. Trib. Boliviano, y si bien las Autoridades de Impugnación Tributaria emitieron pronunciamiento a este respecto, por los fundamentos expuestos en la presente sentencia dicho pronunciamiento resulta en impertinente y contrario a la normativa vigente aplicable.

Con ese antecedente, conforme los fundamentos desarrollados ut supra, en aplicación del Principio de Legalidad, Verdad Material y de eficacia procesal, resulta impertinente pronunciarse sobre los otros puntos de la controversia analizada, correspondiendo determinar lo siguiente.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., de 1975, y en virtud de los argumentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 78 a 93 vta., subsanada a fs. 108, interpuesta por Santa Mónica Cotton Trading S.A., contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dejándose sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0777/2014 de 26 de mayo, y, consecuentemente, la R.A. N° 21-00007-13 de 23 de septiembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

23

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 47 a 51 vta., en la que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Verónica J. Sandi Tapia, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0869/2014, pronunciada el 13 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 76 a 84; notificación a Operaciones Metalúrgicas Sociedad Anónima "OMSA" en su condición de tercero interesado, réplica de fs. 126 a 129, dúplica de fs. 132 a 134 vta., decreto de fs. 148, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. Contenido de la demanda.

Que Verónica Sandi Tapia, acreditando personería a nombre y representación de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, mediante R.A. Nº 03-033-14 de 27 de junio de 2014 (fs. 46), manifestó que el 18 de junio de 2014, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, notificó a la administración que representa con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0869/14 de 13 de junio de 2014, por lo que al amparo de los arts. 23-I-c) del D.S. N° 27450, concordante con los arts. 212-I-c) de la L. Nº 3092, 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., interpone parcialmente demanda contencioso administrativa contra la mencionada Resolución Jerárquica, solicitando confirmar la Resolución Administrativa de CEDEIM PREVIA Nº 23-01044-13 de 26 de noviembre de 2013.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (L. Nº 2492), el SIN Oruro procedió a la Verificación Externa CEDEIM (previa) al contribuyente Operaciones Metalúrgicas S.A. "OMSA" relativa al Impuesto al Valor Agregado IVA, en virtud a la solicitud de devolución impositiva DUDIE Nª 4034732031, correspondiente al periodo fiscal mayo de la gestión 2012.

En 25 de septiembre de 2013, se notificó al contribuyente indicado con la Orden de Verificación Externa Nº 0012OVE03846, poniéndose también a su conocimiento el Requerimiento de Documentación Nº 00113779, otorgándose el plazo de 5 días para su cumplimiento.

El 31 de octubre de 2013, se emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/152/2013, concluyendo que resultado de la verificación efectuada a la documental respaldatoria de la solicitud de devolución impositiva, correspondía la devolución de Bs 2.271.669 por el IVA del periodo mayo de 2012.

El 26 de noviembre de 2013, se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13, ratificando a favor del sujeto pasivo como importe sujeto a devolución impositiva por el IVA periodo fiscal febrero de 2012 (debió decir mayo 2012), el importe de Bs 2.271.669, actuado notificado al contribuyente el 2 de diciembre de 2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que del análisis, valoración y antecedentes de la Resolución del Recurso Jerárquico emitida por la AGIT, por la que se revoca parcialmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0239/14 de 17 de marzo de 2014 (nótese que este dato resultas errado, pues la AGIT confirmó la resolución de alzada), dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria que dispuso la revocatoria parcial de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13, pueden identificarse los siguientes agravios:

Transcribiendo parte de la resolución impugnada, que decidió acerca de los medios fehacientes de pago y glosando los arts. 66-11), 70-4) de la L. Nº 2492, indicó que en este marco legal, el art. 37 del D.S. Nº 27310 modificado por el parág. II del art. 12 del D.S. Nº 27874, dispone que cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000.-, 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. Que la administración tributaria aplicó correctamente el precepto legal señalado, toda vez que conforme a la documentación presentada por el contribuyente como medio fehaciente de pago a la transacción efectuada (compra de mineral), se comprobó que la base del cálculo para el importe total facturado incluía la regalía minera retenida, hecho que contraviene el art. 4-IV-b) del D.S. N° 29577 de 21 de mayo de 2008, pues la regalía minera no forma parte del importe facturado, de ser así, ello implicaría la aplicación del IVA sobre la regalía minera, aspecto que no es considerado por el proveedor Corporación Minera de Bolivia, Empresa Minera Barrosquira Ltda., Grupo Minero Bajaderia SRL y Solano Andrade Argandoña que calcularon el precio de venta facturado aplicando el IVA al valor neto de venta de mineral sin descontar la retención por regalía minera.

Anotó que el Departamento de Fiscalización mediante Informe SIN/GDDR/DF/VE/INF/152/2013 de 31 de octubre, estableció como monto no sujeto a devolución la suma de Bs 126.069.-, del IVA correspondiente a la solicitud de devolución impositiva del periodo fiscal mayo 2012, por no estar las facturas debidamente respaldadas con medios fehacientes de pago, monto que correspondía disminuir del inicialmente solicitado por el contribuyentes, debiendo emitirse CEDEIM's por Bs 2.271.669 por el IVA.

Señaló que la autoridad demandada al considerar que los medios fehacientes de pago presentados por el contribuyente OMSA eran válidos, incurrió en un error, pues el contribuyentes 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 regalía minera, no respaldan el pago de la transacción por la compra de mineral.

Agregó que de consentir en el criterio de la AGIT, el contribuyente OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA de exportación con componente de regalía minera, contraviniendo el D.S. Nº 25465 que establece que los impuestos sujetos de devolución impositiva son el Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto a los Consumos Específicos ICE e Impuesto al Gravamen Arancelario GA, por lo que los importes presentados retenidos, pagados y presentados por el contribuyente no pueden ser considerados como medios fehacientes de pago.

Puntualizó que las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's, no demostraron el 100% del pago de los importes facturados por los proveedores, cuando de conformidad a la disposición del art. 12 de la L. Nº 1489, modificado por la L. Nº 1963, señala que en cumplimiento al Principio de Neutralidad Impositiva los exportadores de mercancías y servicios sujetos a dicha ley, recibirán devolución de impuestos internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora, disposición legal que guarda estricta relación con la contenida en el art. 13 de la misma norma, modificada por L. Nº 1963

Finalmente, transcribiendo el art. 3 del D.S. Nº 24465 que reglamenta la devolución del IVA, afirmó que se encuentra demostrado que los actos de la administración tributaria se desarrollaron en observancia de los Principios de Legalidad y Presunción de Legitimidad, Imparcialidad, Verdad Material, Publicidad y Buena Fe, previsto en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, respetando los derechos y garantías del administrado establecidos en la Constitución Política del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluye la demanda solicitando se declare probada la demanda y en consecuencia, se confirme la Resolución Administrativa de CEDEIN Nº 23-01044013 de 26 de noviembre de 2013, emitida por la administración tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 26 de junio de 2015, cursante de fs. 76 a 84, manifestando que, no obstante que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0869/2014 de 13 de junio se encuentra debidamente fundamentada y motivada, recalcaba los siguientes extremos:

Reproduciendo el fundamento de la resolución impugnada en relación a los medios fehacientes de pago, la autoridad demandada, señaló que la administración tributaria observó el crédito fiscal IVA por tres aspectos: a) Porque las facturas de compras no coinciden con el domicilio fiscal registrado en el padrón nacional de contribuyentes; b) Las facturas no se encuentran vinculadas a la actividad exportadora; c) Las facturas no cuentan con medios fehacientes de pago, motivo por el cual se emitió la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13 de 26 de noviembre de 2013, estableciendo que Bs 2.272.669 como importe para devolución por el IVA del periodo mayo 2012 y como importe no sujeto a devolución Bs 126.069.

Agregó que la AGIT para pronunciar la resolución que resolvió el recurso jerárquico, compulsó no solamente los antecedentes administrativos, sino también la resolución de alzada, así como también los fundamentos del sujeto pasivo y de la administración tributaria en igualdad de derechos, realizando la compulsa de antecedentes administrativos en equidad

y justicia, de tal forma que la administración demandante no puede afirmar que se estaría aplicando normativa de forma equivocada.

En relación a la afirmación del demandante en sentido que el sujeto pasivo presentó como medio fehaciente de pago, el pago por la regalía minera, refirió que conforme al art. 1 de la L. Nº 3787, 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, la que será liquidada en cada operación de venta o exportación, asentándose en cada liquidación en el Libro Ventas Brutas Control regalía minera, en tanto que el comprador descontará el importe de la regalía minera liquidado a sus proveedores que se asentará en el Libro Compras Control regalía minera.

Enfatizó que en el caso presente, las compras realizadas por el sujeto pasivo conciernen a concentrados de estaño, mineral cuya comercialización se encuentra regida a una cotización oficial resultante del promedio aritmético quincenal en base de la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en el London Metal Exchange, que se constituye en el indicador 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.

Añadió que la instancia jerárquica evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del metal que estaba obligado a facturar no incluyó la regalía minera como erradamente establece la administración tributaria, así se establece de las liquidaciones efectuadas por el demandante que determina el valor neto del mineral y por separado efectúa el cálculo tanto de la regalía minera como del IVA, a más de que también resulta errada la observación del SIN pretendiendo la aplicación del art. 4-IV-b) del D.S. Nº 29577, que no puede ser aplicada al caso de autos, en mérito a que ésta se refiere a minerales no metálicos no contemplados en los parágs. I, II y III de dicha norma, que no es el caso del concentrado de estaño y al ser evidente que la regalía minera no forma parte del importe facturado, no resulta correcta la apreciación de la administración tributaria, respecto a que OMSA estaría solicitando la devolución del crédito fiscal IVA con componente de la regalía minera.

Argumentó que la administración tributaria procedió a la depuración de las facturas Nos. 794, 795, 11667, 38, 14396, 14395, 257, 258, 259, 260 y 262 correspondiente a los proveedores COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda., y Solano Andrade Argandoña, debido a que estas facturas no fueron respaldadas en su totalidad por medios fehacientes de pago, toda vez que el contribuyente no presentó documentación suficiente que respalde la totalidad del pago, incumpliendo la previsión del art. 37 del D.S. Nº 27310, modificado por el art. 12 de su similar Nº 27874.

Agregó que, respecto a la regalía minera, los pagos realizados por este concepto fueron respaldados por los formularios 3009 boleta de pago de la regalía minera y refrendo del Banco Unión por el importe pagado, 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, conforme a la obligación descrita en el art. 21 del D.S. Nº 29577, por lo que, las retenciones efectuadas por concepto de regalía minea que asciende a la suma de Bs 518.640,56 se constituyen en medios de pago válidos correspondientes a las facturas Nos. 794, 11687, 38, 257, 258, 259, 260 y 262, existiendo por estas mismas facturas otras diferencias no respaldadas por el sujeto pasivo, habiéndose también establecido diferencias sin respaldo de medios fehacientes correspondientes a las facturas Nos. 795, 14395 y 14396.

Concluyó la respuesta manifestando 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, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución del recurso jerárquico hoy impugnada en la presente demanda, no sin antes citar como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la administración tributaria, respecto de la carga de la prueba para demostrar la validez del crédito fiscal, la Resoluciones Jerárquicas STG-RJ Nos. 0220/2006, 0548/2008, 0150/2011 y 0492/2011, como jurisprudencia la Sentencia Nº 30/2014 de 14 de mayo emitida por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014 de 13 de junio.

III.- De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de fs, 114, la Empresa de Operaciones Metalúrgicas Sociedad Anónima OMSA, fue legalmente notificada con la orden instruida de fs. 103, 1 112, en su condición de tercero interesado, a efecto que asuma conocimiento de la presente demanda contencioso administrativa, sin que, pese a su legal notificación se apersone a la presente causa.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 25 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó a Raúl Salas Saldivar, Gerente Financiero Administrativo de OMSA con la Orden de Verificación-CEDEIM Nº 0012OVE03846, modalidad verificación previa CEDEIM correspondiente al periodo fiscal mayo 2012 del IVA; del mismo modo, notificó el Requerimiento Nº 00113779 en el que solicitó documentación: Declaraciones Juradas del IVA e IT, libros de Compras y Ventas IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de Ingresos y Egresos con respaldo, Estados Financieros y Dictamen de la gestión 2012, conforme consta de fs. 2-3 del Anexo 6 de antecedentes administrativos.

El 31 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF152/2013, que estableció como resultado final el crédito fiscal IVA a devolver de Bs 2.271.669.-, y el crédito fiscal IVA observado de Bs 126.069.-, correspondiente al periodo fiscal de mayo 2012, cursante de fs. 869 a 874 del Anexo 10 de antecedentes administrativos.

El 2 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal de OMSA con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13 de 26 de noviembre de 2013, que estableció como crédito fiscal IVA a devolverse la suma de Bs 2.271.669.-, y como crédito fiscal IVA observado no sujeto a devolución la suma de Bs 126.069.-, correspondiente al periodo fiscal de mayo 2012, producto de la depuración del crédito fiscal, de fs. 878 a 883 vta., del Anexo 10 de antecedentes administrativos.

Contra dicha resolución, el 16 de diciembre de 2013, OMSA interpuso recurso de alzada conforme consta en el memorial que discurre de fs. 61 a 66 vta. del Anexo 1, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0239/2014 de 17 de marzo,

que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13; en consecuencia, dejó sin efecto el importe observado de Bs 85.092.-, y confirmó el importe de Bs 40.977.-, como no sujeto a devolución impositiva y se mantiene el importe de Bs 2.271.669.-, establecido por la administración tributaria como importe a devolver; ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva a Bs 2.356.761.-, correspondiente al periodo fiscal mayo 2012, conforme cursa de fs. 138 a 147 vta., del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

Contra dicha resolución, el 1 de abril de 2014, OMSA interpuso recurso jerárquico de fs. 160-161 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0869/2014 de 13 de junio, que confirmó la resolución de alzada; en consecuencia, quedó sin efecto el importe observado cuyo crédito fiscal alcanza a Bs 85.092.-, manteniéndose firme y subsistente la observación de Bs 315.203,66 (Bs 75.978.- , sin medios fehacientes de pago + Bs 239.225,66 importe no impugnado) cuyo crédito fiscal es de Bs 40.977.-, que no puede ser sujeto a devolución; estableciendo en consecuencia el importe a devolver de Bs 2.356.761.-, correspondiente al periodo fiscal mayo 2012; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Administración Tributaria Regional Oruro interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 148 de obrados.

V.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que “El proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado”.

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron

debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el representante de la empresa demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada y los que le antecedieron.

En el marco legal precedentemente señalado, contrastada la pretensión del actor con la de la autoridad demandada, se identifican los siguientes puntos como objeto de la litis; 1) Si la AGIT al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0239/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13 emitida por el SIN Oruro, validó la solicitud de devolución impositiva del contribuyente OMSA sobre el monto cancelado por la regalía minera, 2) Si la AGIT consideró como válidas facturas que no se encontraban debidamente respaldadas por medios fehacientes de pago.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. En relación al primer punto identificado como objeto de la litis, es decir, si la autoridad demandada al confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0239/2014 de 17 de marzo, que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01044-13 emitida por el SIN Oruro, validó la solicitud de devolución impositiva del contribuyente OMSA sobre el monto cancelado por la regalía minera, la representante del ente regulador, hoy demandante sostuvo en su demanda que el contribuyente OMSA al solicitar la devolución impositiva a través de los certificados CEDEIM's, en la base del cálculo para el importe total facturado, incluía la regalía minera retenida, hecho que contraviene el art. 4-I-b) del D.S. Nº 29577 contradiciendo tal afirmación la AGIT refirió que la instancia jerárquica evidenció que en la determinación de la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, el vendedor del metal que estaba obligado a facturar no incluyó la regalía minera como erradamente consideró al administración tributaria.

Realizada la puntualización precedente, corresponde en primer término determinar que es la "Regalía minera" o que concepto debe darse a ésta. La regalía minera es una contraprestación económica establecida por ley, mediante la cual los titulares (también cesionarios) de concesiones mineras están obligados a pagar mensualmente al Estado por la explotación de los recursos minerales metálicos y no metálicos. Es la L. Nº 3787 de 24 de noviembre de 2007, que en su art. 1, dispone la sustitución del Título. VIII del Libro Primero de la L. N° 1777 (Código de Minería), de 17 de marzo de 1997; para determinar que: "(…) art. 96. Quienes realicen las actividades mineras indicadas en el art. 25 del presente Código, están sujetos al pago de una regalía minera conforme a lo establecido en el presente título. La regalía minera no alcanza a las manufacturas y productos industrializados a base de minerales y metales (…)".

También con la misma ley es modificado el art. 97 del Cód. Min., estableciendo como nuevo texto: "Art. 97. La base de cálculo de la regalía minera es el valor bruto de venta. Se entiende por valor bruto de venta el monto que resulte de multiplicar el peso del contenido fino del mineral o metal por su cotización oficial en dólares corrientes de los Estados Unidos de América. La cotización oficial, es el promedio aritmético quincenal determinado por el Poder Ejecutivo en base a la menor de las cotizaciones diarias por transacciones al contado registradas en la bolsa de metales de Londres o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales o en publicaciones especializadas de reconocido prestigio internacional, según reglamento, a falta de cotización oficial para algún mineral o metal, el valor bruto de venta es

el valor consignado en la factura de venta, Declaración Única de Exportación o documento equivalente".

Dentro de este mismo marco legal, es el D.S. Nº 29577 de 21 de mayo de 2008, que en su art 4 parág. I establece que la base de cálculo de la regalía minera es el valor bruto de venta consignado en la factura comercial Declaración Única de Exportación o documento equivalente, siendo el art. 12 del mismo Decreto Supremo el que dispone que en caso de operaciones de venta en el mercado interno -como el caso de autos-, los compradores de metales y minerales (OMSA), tienen la obligación de retener el importe de la regalía minera liquidada por los proveedores (Los vendedores COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda., y Solano Andrade Argandoña).

Resulta también importante, para la resolución de la presente causa, precisar cuál es la base imponible del IVA, para ello, debe tenerse presente que el art. 5 de la L. Nº 843 (texto ordenado) establece que la base imponible del IVA es el precio neto de venta que resultar de deducir del precio total las bonificaciones y descuentos y el valor de los envases, valor sobre el cual el proveedor o vendedor debe emitir la factura y debe incluirse el impuesto sin mostrarse por separado, mientras que el comprador tendrá derecho al crédito fiscal IVA sobre la misma factura en tanto y en cuento cumpla con los requisitos exigidos por el art. 8 de la señalada L. N° 843 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. De lo expresado entonces se concluyen dos aspectos importantes a saber: 1) El proveedor o vendedor emitirá la factura incluyendo el impuesto, 2) El comprador tiene derecho en relación a la misma factura siempre y cuando cumpla con los tres requisitos de validez que exige la norma.

Ahora bien, en el caso de autos, no correspondía que los vendedores o proveedores del mineral incluyan el valor que corresponde a la regalía minera, en el precio neto de la venta, disponiendo la norma citada en el párrafo precedente que el IVA sea parte del precio neto de la venta y que éste impuesto sea el que sea devuelto al exportador a través precisamente de las solicitudes de devolución impositiva vía los CEDEIM's sean previos o posteriores. Dicho de otro modo, en caso de venta de minerales regidos para su comercialización por cotizaciones internacionales conforme previsión del art. 97 del Cód. Min., modificado L. Nº 3787 de 24 de noviembre de 2007 (bolsa de metales de Londres o en su defecto en otras bolsas internacionales de metales) que fue glosado párrafos precedentes, el vendedor debe incluir el IVA para su facturación, mientras que la regalía minera debe ser calculada sobre la base del valor bruto de venta, sin la aplicación del IVA y regalía minera son calculados por separado. Así lo reconoció el SIN cuando en uno de los puntos de la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA 23-01044-13 de 25 de noviembre señaló: "(…) Cabe señalar que el contribuyente presentó como medios fehacientes de pago, los pagos por regalía minera, para lo cual adjunta certificación de boletas de pago formulario 3009 con números de orden (…)", (fs. 281 del Anexo Nº 10), aspecto que importa el pago por separado de la regalía minera, por lo que resulta equivocado el razonamiento expresado en la demanda en sentido que la base del cálculo para el valor total facturado incluye el monto de la regalía minera.

Por la fundamentación que antecede se concluye entonces que en la base del cálculo para el importe total facturado no incluye el monto de la regalía minera retenida, menos se puede hablar de la aplicación del IVA sobre la regalía minera, por lo que corresponde negar

razón al demandante en esta su pretensión, aspecto sobre el que la AGIT decidió en correcta aplicación de las normas y disposiciones legales en la que se funda.

VI.2. Sobre el segundo punto identificado como objeto de la litis, o sea, si la AGIT consideró como válidas facturas que no se encontraban debidamente respaldadas por medios fehacientes de pago, en primer término debe existir una comprensión sobre lo que se entiende por "Medio fehaciente de pago".

El Diccionario de la Lengua Española, señala que fehaciente significa que hace fe, que es fidedigno. Ahora bien, en materia de acreditar, dar fe de las transacciones que generan crédito fiscal, tanto el Tribunal Supremo como la autoridad jerárquica, han asumido que debe: 1) Existir factura original; 2) Vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Sobre el tercer requisito, se tiene que el art. 37 del D.S. N° 27310 (con la modificación dispuesta por el D.S. N° 27874), vigente para el caso, señala que las compras por importes mayores a 50.000 UFV, 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. A partir del 19 de enero de 2011, fecha de emisión del D.S. N° 0772, el citado art. 37 fue reemplazado con el siguiente texto: "Se establece el monto mínimo de Bs 50.000.-, a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero – ASFI. La obligación de respaldar el pago con la documentación emitida por entidades de intermediación financiera, debe ser por el valor total de cada transacción, independientemente a que sea al contado, al crédito o se realice mediante pagos parciales, de acuerdo al reglamento que establezca el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, en el ámbito de sus atribuciones".

Ahora bien, en el marco de la normativa vigente en el momento de la transacción, la administración tributaria controvierte la decisión de la AGIT de considerar acreditado el medio fehaciente de pago de las facturas observadas por el ente recaudador en la etapa de verificación previa efectuada, es decir, observó que las facturas Nos. 794, 795, 11667, 38, 14396, 14395, 257, 258, 259, 260 y 262 emitidas por COMIBOL, Grupo Minero Bajadería, Empresa Minera Barrosquira Ltda., y Solano Andrade Argandoña, no contaban con los Medios Fehacientes de Pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, por lo que se depuró el crédito fiscal IVA por un monto de Bs 94.969.-, cuando fue la propia administración tributaria la que validó parcialmente dichas facturas, depurándolas también parcialmente en los aspectos que no contaban con medios fehacientes de pago.

Al respecto la AGIT señaló en la resolución del recurso jerárquico, 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., tercero interesado en la presente causa, al indicar que los medios de pago no respaldan el total de la compra; por lo que la AGIT en cumplimiento del parág. II del art. 63 de la L. Nº 2341, referido a que en ningún caso podrá agravarse la situación inicial del recurrente, únicamente se refirió a las pretensiones que fueron formuladas.

Resulta importante hacer notar que la observación de la entidad demandante sobre las facturas anotadas, radica en que el sujeto pasivo de la relación tributaria, OMSA. Tercero interesado en la presente causa, no respaldó la totalidad de las facturas de compras por importes superiores a los 50.000 UFV's. cabe aclarar que el tema de respaldar las facturas con estos medios fehacientes de pago, se encuentra íntimamente ligado con los requisitos de validez de las facturas establecidos en el art. 8 de la L. N° 843 que fue ampliamente especificado al momento de resolver el primer punto de controversia, reiterando entonces que resulta claro que, tanto el sujeto pasivo o tercero responsable, para poder beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar la realización efectiva de la transacción; precisamente con un medio fehaciente de pago.

En el caso de análisis, la administración tributaria en la Resolución Administrativa CEDEIM PREVIA Nº 23-01044-13, determinó en relación a las notas fiscales de respaldo al crédito fiscal comprometido por importes iguales o superiores a 50.000 UFV's en conformidad a 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 depurado asciende a Bs 94.969. Esta situación fue validada primero por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, y luego por la AGIT al resolver los recursos de alzada y jerárquicos respectivamente, siendo coincidentes ambas resoluciones en manifestar en relación a las facturas observadas por falta de medios fehacientes de pago, que, siendo la administración tributaria quién observó la validez de una parte de las facturas, las instancias recursivas no pueden observarla en su totalidad, en aplicación del parág. II, art. 63 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que indica que la resolución a pronunciarse pueda agravar la situación inicial del recurrente, como consecuencia exclusiva de su propio recurso, validando de esta forma la actuación de la propia administración tributaria.

Consecuentemente, este Tribunal Supremo de Justicia no encuentra mérito alguno para conceder razón al litigante habida cuenta que la AGIT no vulneró ningún precepto legal a tiempo de resolver el recurso jerárquico en sede administrativa.

V.2.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014, 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 cual no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora 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, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 47 a 51 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0869/2014 de 13 de junio emitida por la AGIT.

No suscriben la Decana María Cristina Díaz Sosa, el Presidente José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

24

Alianza Compañía de Seguros y Reaseguros S.A. E.M.A.
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 237 a 244, interpuesta por Jaime Trigo Flores, en su condición de Gerente Nacional Corporativo y representante legal de Alianza Compañía de Seguros y Reaseguro S.A. E.M.A., impugnando el Auto de Rechazo de Recurso Jerárquico de 20 de mayo de 2014, corriente de fs. 12 a 17, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, representada legalmente por Luís Alberto Arce Catacora; la contestación de fs. 275 a 282, el memorial de réplica de fs. 330 a 334 vta., el decreto de renuncia al derecho a duplica y autos para sentencia de fs. 341, y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiere que el 20 de enero de 2014, interpuso recurso de revocatoria en contra de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1160/2013 de 18 de diciembre, ratificada mediante Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1193-13 de 27 de diciembre de 2013.

Que posteriormente el 7 de abril de 2014, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero de 2014, que fue respondido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas a través de un acto administrativo definitivo declarando el rechazo del recurso, confirmando totalmente la resolución de revocatorio, que a su vez éste ratificó las resoluciones administrativas.

Indica que ante esos hechos presentó memorial el 9 de mayo de 2014, solicitando que el acto administrativo de rechazo sea elevado a calidad de resolución en mérito a los arts. 19 y 20 del D.S. N° 27175 Reglamento de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo para el SEREFI, habiendo sido respondido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas mediante Auto de 4 de junio de 2014, en sentido que: "…siendo un acto administrativo final y definitivo, ante el cual no se admite recurso ulterior alguno en la vía administrativa, quedando expedita la posibilidad de iniciar el proceso contencioso administrativo de conformidad a ley".

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Bajo el epígrafe de; aspectos no evaluados correctamente en primera fase sancionatoria, refiere que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros mediante nota de 5 de junio de 2013, estableció cargos como resultado de la primera evaluación de comercialización del SOAT al 31 de marzo de 2013, hecho que motivo la interposición del recurso de revocatorio y jerárquico, tramitados los mismo se emitió la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-Sistema de Regulación Financiera N° 069/2013 de 18 de octubre, aplicándole una sanción; lo que demuestra que ya existe un proceso administrativo tramitado con identidad de objeto y sujetos, que concluyó con una sanción contravencional, en el que se marcó los límites de las acciones u omisiones que pueden ser objeto de impugnación, hecho que fue desconocido por la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros en la ausencia del cumplimiento de formalidades establecidas por ley.

Acusa que en el presente caso, la administración intenta establecer un paralelismo entre el procedimiento sancionatorio y regulatorio, corresponderá demostrar tal diferencia al ente regulador dentro del Positivismo del Derecho Administrativo sancionador, descritos en la norma sustantiva de los procedimientos administrativos o en su reglamento de aplicación al SEREFI contenido en el D.S. N° 27175, naturalmente no podrá realizar la diferenciación, por cuanto no existe y por lo tanto, no es posible que en un acto administrativo definitivo se inventen razonamiento con el objeto de encubrir un error sustantivo de procedimiento; citando el art. 73 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, indica que el ente regulador está obligado a que cualquier acto administrativo que involucre una sanción debe ser tipificada.

Denuncia asimismo, que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros durante la tramitación del recurso de revocatoria omitió el cumplimiento del procedimiento legalmente establecidos que es de cumplimiento obligatorio, al no haber realizado la notificación en domicilio señalado, lo cual causó indudablemente la nulidad y la indefensión en contra de su empresa, hecho penalizado inclusive constitucionalmente, debido a que cualquier acto de la administración que genere indefensión en el administrado es nulo de pleno derecho.

I.2.1. Menciona que el período sobre el cual surgió la nueva Notificación de Cargos ASP/DESP/DJ/DJ/D.S. N°/9215/2013 de 14 de noviembre, corresponde al primer semestre de la gestión 2013, lo que implica que existe una identidad cronológica (los tres primeros meses), sujeto y objeto con el procedimiento sancionador, lo que hace improcedente el acto debido al Principio Non Bis In Ídem, al efecto desarrolló la ratio de las SS.CC. Nos. 506/05-R de 10 de mayo; 372/05-05-R de 4 de abril; 59/02-R de 18 de enero; 1552/05-R de 1 de diciembre.

Anuncia para su consideración, que la parte resolutiva de la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-Sistema de Regulación Financiera N° 069/2013 de 18 de octubre, determinó anular la resolución administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°-621/2013 de 9 de julio, lo que implica que la instrucción de transferencia de cartera también fue eliminada del tráfico jurídico de dicho procedimiento sancionador y de las obligaciones del administrado respecto al regulador; por lo que considera en base a los principios del procedimiento sancionador establecidos en la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, improcedente una nueva acción sancionatoria y procesamiento por la temática del SOAT, aspectos que fueron catalizados en la ulterior

Resolución Sancionatoria Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°-1016/2013 de 7 de noviembre.

En mérito a lo expuesto, manifiesta estar comprobado que la notificación de cargo efectuada mediante la Nota Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DESP/DJ/D.S. N°/9215/2013 de 14 noviembre, es totalmente improcedente, ingresando en franca colisión con el procedimiento administrativo que culminó con la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-Sistema de Regulación Financiera N° 069/2013 de 18 de octubre y la eventual Resolución Sancionatoria Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N° 1016/2013 de 7 de noviembre; por lo tanto, solicita al amparo del Principio del Non Bis In Ídem y el principio de unicidad del procedimiento sancionador, dejar sin efecto la instrucción de traspaso de cartera del SOAT, por ser contraria a la ley y al ordenamiento regular del derecho administrativo sancionador; que además, esta situación se agravó significativamente en contra del administrador, debido a que no notificó conforme a procedimiento al Administrado, creando un estado de indefensión conforme lo determinado en el art. 28 de la L. Nº 2341.

I.3. Por otra parte, acusa que existió carencia de fundamentación específica, por omisión de pronunciamientos expresos y reales respecto de la verdad material, hecho en el que incurrió la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, lo que generó que la resolución sea totalmente carente de fundamentación; en su fundamento refiere, que en la profusa jurisprudencia del Derecho Administrativo Sancionador se han desarrollado entendimientos sobre el alcance, contenido y significado del respeto a las garantías del debido proceso, su reconocimiento como derecho fundamental y humano en el Estado de Derecho, así como su inexcusable observancia y exigibilidad en toda actividad sancionadora sea en el ámbito judicial o administrativo; a fin de respaldar sus argumentos cita las SS.CC. Nos. 0119/2013-R, 1369/2001-R, 934/2003-R y 757/2003, indica que una resolución que no contenga toda la fundamentación y motivación, es una resolución arbitraria que lesiona de manera inadmisible las garantías del debido proceso, por lo tanto la aplicación de las reglas del debido proceso son aplicables de manera imperativa en materia administrativa regulatoria, por lo que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros tiene el deber de garantizar el derecho al debido proceso.

I.4. Bajo el denominativo de imposibilidad material de control sobre demanda de mercado, manifiesta que el regulador no tomó en cuenta el hecho cierto y verdadero, de que al momento de vender y comercializar los Seguros SOAT, se tropieza con la influencia del mercado determinada por la demanda y confianza de los Usuarios, debe tomarse en cuenta que la venta de estos seguro no es en un solo punto, sino en una multiplicidad de puntos exigidos por la propia Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, máxime si existe una norma específica que determina la imposibilidad de negar la venta del mismo; por ello el regulador debió cumplir en la emisión de su resolución con los establecido en el art. 4-d) de la L. Nº 2341, de revisar y analizar la propia forma de cómo se han suscitado los hechos y si evidentemente existía forma de que Seguros Alianza controle la demanda del mercado, o sea, la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros conforme la previsión legal citada debió verificar si realimente se trató de una contravención en la cual exista posibilidades reales de poder ser controlada por el administrado, lo que no sucedió en el caso, por cuanto resulta materialmente imposible controlar la fuerza del mercado en cuanto a la demanda y preferencia, en todo caso se estaría penalizando a Seguros Alianza por tener mayores usuarios, lo que va en contra de lo establecido en el art. 37 de la L. Nº 1883.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita se declare probada la demanda en todas sus partes y quede sin valor sustancial el acto administrativo impugnado.

II.- De la contestación a la demanda.

Luís Alberto Arce Catacora, en su condición de Ministro de Economía y Finanzas Públicas, se apersonó al proceso y respondió negativamente, argumentando que:

II.1. Refiere el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que una vez recibido el recurso jerárquico conforme lo determinado en el art. 55-II del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera aprobado por el D.S. N° 27175, procedió a la revisión formal del expediente a efectos de determinar su admisión o su rechazo; en el caso, afirma que se constató de principio lo siguiente: La constancia de notificación a Seguros Alianza con la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero, notificada el 20 de febrero de 2014 y que el recurso fue presentado el 7 de abril de 2014, es decir, 30 días hábiles después de su notificación y no dentro de los 10 días conforme lo establece el art. 53 del Reglamento aprobado por D.S. N° 27175 concordante con el art. 66-II de la Ley de Procedimiento Administrativo. Consiguientemente el recurso jerárquico fue presentado fuera de plazo, hecho refrendado por la nota Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros EXT.DE/1075/2014 de 8 de abril y por lo señalado en el recurso jerárquico del demandante, en ambos casos para mejor comprensión transcribió el contenido de la nota y la parte pertinente del recurso jerárquico.

Menciona que con la finalidad de confirmar la presentación extemporánea del recurso jerárquico, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas con carácter previo a la admisión o rechazo del recurso, solicitó a la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros acreditar la constancia de notificación con el recurso de alzada a la Aseguradora Alianza e informa si dicha notificación se efectuó en el domicilio señalado por el administrado, o si fue realizada en forma personal al representante legal de la misma. Ante ese hecho informa, que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros no cumplió con lo solicitado, limitándose a señalar que dicha resolución fue notificada a la Aseguradora Alianza el 20 de febrero de 2014; como efecto de una nueva conminatoria la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros Informó lo siguiente: “Como podrá apreciar del sello de recepción contenida en la copia de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero de 2014, Alianza Compañía de Seguros y Reaseguros S.A. E.M.A. fue notificada el 20 de febrero de 2014 a hrs. 17:00 dando de esta manera cumplimiento a lo determinado por la normativa procesal vigente”. La entidad demandada afirma, que en base a esos antecedentes dio lugar al pronunciamiento del Auto de 20 de mayo de 2014, por el que resolvió declarar improcedente y rechazar el recurso jerárquico interpuesto por la Aseguradora Alianza; citando y transcribiendo los arts. 25-II-e) y IV y 53 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera D.S. N° 27175 y 33 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

II.2. Con referencia a los fundamentos de la demanda identificado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, como: Inconsistencia de fundamentos, aspectos no valorados correctamente en fase sancionatoria, carencia de fundamentación específica, Imposibilidad material de control sobre demanda de mercado, y verdad material; la entidad demandada

afirma, que hace prescindencia de considerar esos extremos, en razón a que el rechazo declarado dentro de la instancia jerárquica deviene exclusivamente de una cuestión formal y por tanto hace inatendible la consideración de cualquier elemento de fondo que pretenda hacer en sede jurisdiccional.

II.3. Con referencia a la inexistencia de causal de nulidad o anulabilidad en el Auto de 20 de mayo de 2014, manifiesta que no existió falsedad ni inconsistencia alguna y que el alegato del demandante es forzado, por cuanto solo pretende justificar una nulidad utilizando un error, dice ser cierto que el proceso recursivo incoado por Seguros Alianza tiene por objeto actos administrativos correspondientes a la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros y no así a la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero, como erróneamente se señaló en el auto impugnado; en su criterio este hecho es subsanable en previsión de lo establecido en el art. 31 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, debido a que ese error no altera sustancialmente lo resuelto, por lo que no corresponde la nulidad o anulabilidad del acto a la luz de lo dispuesto en los arts. 35, 36 y 38 de Ley de Procedimiento Administrativo; por lo tanto no sopesa sobre el error mencionado causal de nulidad, anulabilidad, inconsistencia y mucho menos falsedad.

II.4. Finalmente sobre la inexistencia de indefensión, respecto a la observación efectuada por la Aseguradora Alianza: "…la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, durante la tramitación del recurso de revocatoria, omite el cumplimiento de procedimientos legalmente establecidos, y que son de cumplimiento obligatorio, como es el de la notificación en domicilio señalado, lo cual causa indudablemente la nulidad y la indefensión.."; el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas menciona, que la trascendencia de la notificación realizada en un domicilio distinto del señalado que causó indefensión, fue superada por la aplicación de otra salida legal ante la actuación del propio demandante que determina la inexistencia de la indefensión alegada, habiendo actuado en los términos del art. 51-II del Reglamento aprobado por el D.S. N° 27175; que como efecto de la falta de notificación que alega la entidad aseguradora, le correspondía presumir una resolución confirmatoria total quedando automáticamente habilitada para la interposición del recurso jerárquico dentro del plazo señalado en el art. 53 del Reglamento citado; o sea dice, presentado el recurso de revocatoria la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros tenía 20 días hábiles para tramitar el recurso y dictar resolución, al no haberse llevado la copia de notificación al domicilio señalado por la Aseguradora Alianza y al haberse auto-considerado como no notificada, le correspondía a la entidad regulada ineludible e inequívocamente (si ese era su interés) dar cumplimiento al art. 53 del D.S. N° 27175, considerar por confirmada la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-2014 de 19 de febrero, de interponer su recurso dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para resolver el recurso de revocatoria; consiguientemente, al regulado le correspondía interponer su recurso hasta el 7 de marzo de 2014, de ninguna manera más allá, sin embargo presentó su recurso un mes después (7 de abril de 2014) alegando no haber sido notificado en su domicilio procesal.

Concluye afirmando, que el tema de no haberse practicado la notificación en el domicilio procesal señalado, sino en otro aparente domicilio conocido de la Aseguradora Alianza, no determina de ninguna manera infracción al derecho de defensa, sino que conforme prevé la normativa bajo la presunción iure et iure al confirmarse el silencio administrativo negativo, correspondía a la aseguradora hacer ejercicio de su derecho conforme lo determinado en los arts. 51 y 53 del Reglamento aprobado por el D.S. N° 27175;

en definitiva no existió indefensión generada por la actuación de la Administración, en particular del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas que obró en estricta sujeción lega.

II.1. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda, sea con costas, por corresponder en derecho y con las formas exigidas por ley.

II.2. Réplica y dúplica.

El demandante conforme se tiene de fs. 330 a 334 vta., presentó memorial de réplica ratificándose en su contenido en los fundamentos de su demanda, y de la providencia de fs. 341, se deduce que el demandado renunció a su derecho a la dúplica.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 266 a 271 vta., se apersonó Iván Orlando Rojas Yanguas en representación legal de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros - Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, memorial que fue observado por falta de acreditación del representante legal según providencia de fs. 283; de la revisión del expediente se concluye que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros no subsanó la observación, lo que implica que se dio por no presentada el memorial del tercero interesado.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. La Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros mediante carta Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DESP/DJ/D.S. N°/9215/2013 de 14 de noviembre, imputó a la Aseguradora Alianza los siguientes cargos: 1) Contravención al inc. a) del art. 4 de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/JTS/N° 750-12 de 21 de septiembre de 2012, por reportar una comercialización del SOAT con una proporción de 2 vehículos de servicio público por cada 7 SOAT vendidos, siendo lo establecido: al menos 1 vehículo de servicio público por cada 3 SOAT vendidos, aún de 2% establecido en la norma; 2) Contravención al tercer párrafo del art. 5 de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/JTS/N° 750-12 de 21 de septiembre de 2012, por no haber regularizado la proporción obligatoria dentro de los 3 siguientes meses a la evaluación; y, 3) Contravención al num. 7) del art 13 de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/JTS/N° 644 de 22 de mayo de 2012, por no haber dado cumplimiento a todas las disposiciones legales, reglamentarias y regulatorias vigentes correspondientes al SOAT.

Presentados los descargos por parte de la entidad regulada y no habiendo desvirtuado el cargo número 1, se ratificó el incumplimiento de la proporción de comercialización del SOAT 2013, establecido en el art. 4 de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/JTS/N° 750-12 de 21 de septiembre de 2012; en tal virtud se emitió la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1160-2013 de 18 de diciembre, resolviendo instruir a Alianza Compañía de Seguros y Reaseguros S.A. E.M.A la transferencia de la cartera del SOAT 2013, conforme al procedimiento establecido; rectificada posteriormente en su parte pertinente por la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1193-13 de 27 de diciembre de 2013.

IV.2. La Aseguradora Alianza Interpuso el recurso de alzada contra las Resoluciones Administrativas Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1160-13 de 18 de diciembre de 2013 y Administrativas Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1193-13 de 27 de diciembre de 2013, la Autoridad Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros - Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, emitió la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero de 2014, que resolvió confirmar las Resoluciones Administrativas Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1160-13 de 18 de diciembre de 2013 y Administrativas Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 1193-13 de 27 de diciembre de 2013, declarando asimismo no ha lugar al levantamiento de la reserva especial constituida.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de revocatoria, la entidad regulada interpuso recurso jerárquico, mismo que fue declarado improcedente y consiguientemente se rechazó el recurso jerárquico mediante Auto de 20 de mayo de 2014. Acto definitivo que dio lugar a la interposición del contencioso administrativo por la vía jurisdiccional.

V.- 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 del ente Regulador Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, las resoluciones de impugnación contienen vicios de inconsistencia que generaron la nulidad de los actos administrativos.

Si, existió carencia de aspectos no evaluados correctamente en la fase sancionatoria; falta de fundamentación específica; imposibilidad material de control sobre demanda de mercado en la venta del SOAT y si existió vulneración al principio de verdad material.

Si, la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros durante la tramitación del recurso de revocatoria omitió el cumplimiento del procedimiento legalmente establecidos en el art. 53 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SEREFI aprobado por el D.S. N° 27175, al no haberse notificado al administrado en el domicilio señalado, lo que causó indefensión y nulidad del acto administrativo.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Con carácter previo a ingresar a resolver los puntos de fondo identificados como objeto de controversia 1) y 2) del num. V de la presente sentencia, habiéndose generado una cuestión de forma, esté tribunal anticipadamente analizará el cumplimiento del procedimiento de notificación con el recurso de alzada, hecho del cual dependerá la consideración de fondo.

VI.1.1. El Punto 3) del objeto de la controversia refiere: Si, la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros durante la tramitación del recurso de revocatoria omitió

el cumplimiento del procedimiento legalmente establecidos en el art. 53 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el SEREFI aprobado por el D.S. N° 27175, al no haberse notificado al administrado en el domicilio señalado, lo que causó indefensión y nulidad del acto administrativo. Sobre el punto el Administrado Aseguradora Alianza, reclama que la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros durante la tramitación del recurso de revocatoria omitió el cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, considerando su cumplimiento obligatorio y al no haber realizado la notificación con la resolución del recurso de revocatoria en el domicilio señalado, le causó indefensión y el acto administrativo debió ser anulado de pleno derecho, hecho que no le permitió hacer uso del recurso jerárquico que le fue rechazado por presentación extemporánea.

VI.1.2. Por su parte la entidad demandada el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas en respuesta a lo reclamado, hizo la siguiente fundamentación: La trascendencia de la notificación realizada en un domicilio distinto del señalado que causó indefensión, fue superada por la aplicación de otra salida legal ante la actuación del propio demandante que determina la inexistencia de la indefensión alegada, que como efecto de la falta de notificación a la entidad aseguradora, le correspondía presumir una resolución confirmatoria total quedando automáticamente habilitada para la interposición del recurso jerárquico dentro del plazo señalado en el art. 53 del Reglamento aprobado por D.S. N° 27175, de interponer su recurso dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes al vencimiento del plazo para resolver el recurso de revocatoria, considerando haberse operado el silencio administrativo negativo.

VI.1.3. De la revisión de los antecedentes, se establece que la normativa aplicable al caso es el Reglamento de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Financiera - SEREFI aprobado por D.S. N° 27175 de 15 de septiembre de 2003, concretamente la aplicación de los arts. 51-II y 53 del D.S. N° 27175, que dicen:

Art. 51. (Impugnación jerárquica y silencio administrativo negativo).

II. Si al vencimiento del plazo para pronunciarse sobre el recurso de revocatoria, el Superintendente Sectorial no dicta la resolución correspondiente, este hecho producirá los efectos de resolución confirmatoria total, habilitando el recurso de revocatoria, bajo responsabilidad del Superintendente Sectorial.

Art. 53. (Forma y plazo de interposición). El recurso jerárquico se lo presentará ante el mismo Superintendente Sectorial que dictó la resolución recurrible, dentro del plazo de 10 días hábiles administrativos siguientes a la notificación con la misma o el vencimiento del plazo para resolver el recurso de revocatoria, sin que el Superintendente Sectorial hubiera dictado la correspondiente resolución.

En el caso de autos, la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros emitió la Resolución Administrativas Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero de 2014, resolviendo confirmar las Resoluciones Administrativas de primera instancia, con el que notificó aparentemente al administrado (ahora demandante) el 20 de febrero de 2014 a hrs. 17:00 en su domicilio procesal, sin que este hecho se encuentre documentado sobre su diligenciamiento, no obstante la autoridad jerárquica antes de la admisión del recurso que le fue remitido por la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros, pidió informe mediante providencias de 15 de abril y 8 de mayo de 2014 cursantes de fs. 591 y 611 del Anexo 2; sobre si la notificación fue efectuada en el domicilio señalado por el administrado o si fue

realizado de forma personal a su representante legal, la Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros mediante nota Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/EXT.D.S. N°/1618/2014 de 15 de mayo cursante de fs. 619, sólo alcanzó a decir; "…existe un sello de recepción contenido en la copia de la Resolución Administrativa Autoridad de Control y Fiscalización de Pensiones y Seguros/DJ/D.S. N°/N° 118-14 de 19 de febrero de 2014, Alianza Compañía de Seguros y Reaseguros S.A. E.M.A. fue notificado el 20 de febrero, dándose cumplimiento con lo determinado con la normativa", sin acreditar tal extremo ni confirmar la solicitud del informe, lo que demuestra que no existe constancia clara y precisa sobre el cumplimiento del acto de notificación con el recurso, lo que demuestra que existió vulneración a lo establecido en el art. 25-III-e) del D.S. N° 27175, que respecto a la notificación dice: "III. Serán objeto de notificación personal, los siguientes actos. Inc. e) Las resoluciones que resuelvan un recurso de revocatorio", diligencia que nunca se demostró, por lo que el acto administrativo de la notificación es nula; es más, este hecho de la falta de notificación en el domicilio señalado por el administrado, fue reconocido por la Autoridad Jerárquica el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, no obstante a ello esta autoridad mediante Auto de 20 de mayo de 2014, resolvió declarar improcedente y rechazar el recurso jerárquico conforme a su fundamento por presentación extemporánea del recurso vulnerando lo dispuesto en los arts. 4-j), 28 y 33-III de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

Por otro lado, con relación a la aplicación de los arts. 51 y 53 del D.S. N° 27175, en el cual fundamento la autoridad jerárquica el rechazo del recurso presentado por la Aseguradora Alianza, esté tribunal sobre la base de las disposiciones legales citadas y haciendo uso de su facultad de control de legalidad a la aplicación de la norma administrativa por las autoridades recursivas, hace el siguiente análisis sobre su aplicación: El art. 51 tiene directa concordancia con la parte in fine del art. 53, ambos del D.S. N° 27175; o sea, el silencio administrativo negativo opera para el administrado cuando la autoridad administrativa no emite resolución dentro de plazo para pronunciarse, ahora, la norma dice que el plazo para la presentación del recurso jerárquico es de 10 días hábiles administrativos siguientes a la notificación con la resolución recurrible; aquí viene la errónea interpretación de la autoridad jerárquica, o 10 días hábiles al vencimiento del plazo para resolver el recurso de revocatoria, sin que se hubiere dictado la resolución correspondiente, simplemente no existe resolución. En el caso la autoridad recursiva jerárquica afirma que el administrado al haberse auto considerado como no notificado, le correspondía ineludible e inequívocamente "si ese era su interés" dar cumplimiento al art. 53 que se analiza, en el sentido de que resulta en su criterio irrelevante la errónea notificación en el domicilio citado por el administrado, porque debió controlar los plazos y hacer uso de su derecho al silencio administrativo dentro de los 10 días hábiles establecido por ley y supone no haber vulnerado derecho alguno, menos causado indefensión, por lo que considera correcto el Auto de 20 de mayo de 2014, en el que rechazó el recurso jerárquico planteado por la Aseguradora Alianza.

Consiguientemente, se advierte que existió incorrecta interpretación y aplicación del procedimiento administrativo, la actuación de la autoridad jerárquica fue notoriamente de mala fe, cuando la parte interesada estando a derecho y en espera de la notificación con la Resolución, fue sorprendida con el vencimiento del plazo para la presentación de su recurso por errónea interpretación normativa, cuando debió anularse obrados y corregirse el procedimiento por la notificación defectuosa. Queda claro, que el auto impugnado vulneró el derecho a la defensa, el derecho a recurrí y flagrantemente se le causo indefensión al demandado en su derecho a conocer los fundamentos de la resolución y recurrir en contra de la misma.

VI.2. Con referencia a los Puntos 1) y 2) del objeto de la controversia, este tribunal se inhibe de pronunciarse respecto de los puntos demandados, en razón a que los fundamentos de la presente sentencia resuelve previamente una cuestión de forma, lo que hace inatendible cualquier consideración de fondo, en base al principio de congruencia.

VI.3. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas al pronunciar el auto que rechazo el recurso jerárquico, ha incurrido en conculcación de normas legales administrativas, al no haber realizado correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajuste a derecho, por lo que corresponde anular obrados y reponer el procedimiento.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de 237 a 244; y en consecuencia ANULA obrados hasta el vicio más antiguo, debiendo la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros notificar conforme a la normativa legal la Resolución de Revocatoria, al Administrador de Alianza Compañía de Seguros y Reaseguro S.A. E.M.A.

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

25

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 60, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Boris Walter López Ramos, que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 0820/2014, de 3 de junio, pronunciado por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Daney David Valdivia Coria, respuesta a la demanda de fs. 66 a 71 vta.; réplica de fs. 106 a 108; dúplica de fs. 114-115 vta., los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1. Demanda y petición.

Por Orden de Verificación Nº 0012OVI09010, se verificó las obligaciones impositivas del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., relativas al Impuesto al Valor Agregado IVA "Verificación Específica Crédito Fiscal", sólo referente a las facturas de compras detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, declaradas por el sujeto pasivo en los meses de julio, agosto y septiembre 2010. En tal mérito, la administración tributaria emitió la R.D. Nº 17-00353-13 de 19 de agosto de 2013, que impuso sanciones al contribuyente, las cuales fueron revocadas en la resolución de alzada, confirmada a su vez por la resolución jerárquica.

El punto principal de la resolución jerárquica impugnada es el concerniente a la fundamentación técnico jurídica, concretamente a las facturas observadas por falta de dosificación y que el contribuyente habría demostrado con relación a las facturas Nos. 598, 590,591, 592, 593, 594, 595, 596, 598, 599 y 600, la efectiva realización de la transacción al haber aportado pruebas, correspondiéndole el computo del crédito fiscal originado en cada factura, sin embargo esto no correspondería a la realidad, al haber sido tales facturas legalmente observadas producto de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria respecto a las disposiciones contenidas en la L. Nº 843, decretos supremos reglamentarios y resoluciones normativas vigentes, encontrándose diferencias en las facturas detalladas, solicitando al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., presente la documentación de sustento de las transacciones de dichas compras, sin embargo de acuerdo a la documentación de descargo y de la información registrada en el Módulo GAUSS del Sistema de la administración tributaria se constató que, estas notas fiscales del proveedor Empresa

Maderera Lagos con NIT 2946309015, no se encontraban dosificadas por la administración tributaria debido a que el rango proporcionado por el SIN es del número 301 al 500, razón para invalidarlas en el cómputo del crédito fiscal IVA, en aplicación del num. 2 del art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, cual establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal, hubiese sido debidamente dosificada. Por tanto el SIN cumplió y aplicó las normas aplicables al caso; en ese entendido todas las facturas que no estén debidamente autorizadas no son válidas para crédito fiscal IVA.

Además la administración tributaria emite autorización para la impresión de talonarios de facturas a todos los sujetos pasivos que lo soliciten, en tal sentido todos los contribuyentes que reciban facturas por compras o servicios de sus proveedores, pueden levantar sus dudas solicitando se exhiba la "autorización de dosificación" para verificar la validez de esas facturas, y los contribuyentes tienen la obligatoriedad de tener la mencionada autorización en lugar visible de su negocio conforme lo señala el num. 6.8. del Anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.07., y su no aplicación genera sanciones de ley.

Finaliza, pidiendo se dicte sentencia revocando parcialmente la resolución jerárquica impugnada, y en definitiva declare firme y subsistente la R.D. N° 17-00353-13 de 19 de agosto de 2013.

2.- Contestación a la demanda y petición.

El art. 64 de la L. Nº 2492, faculta a la administración tributaria dictar normas administrativas y reglamentarias de carácter general a efectos de aplicar las leyes tributarias, en ese sentido emitió la R.A. Nº 10-0016-07, que reglamenta aspectos relativos la facturación, cuyo art. 41 señala los requisitos exigidos en la emisión de las notas fiscales a efectos de ser válidas, donde se registrarán imprescindiblemente, entre otros datos, la dosificación por la administración tributaria, aspecto constituido en un requisito incumplido, empero si el contribuyente demuestra el tercer requisito, es decir la efectiva realización de la transacción, es factible le sea reconocido el crédito generado.

Finalmente la AGIT habría realizado una correcta valoración de los antecedentes del proceso, aplicó correctamente la norma vigente al caso específico, quedando por demás desvirtuadas las afirmaciones del demandante.

Peticiona se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT–RJ 0820/2014, de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- El 23 de julio de 2012 la administración tributaria, emitió la Orden de Verificación a Ferroviaria Oriental S.A., relacionados con el crédito fiscal, de los periodos julio, agosto y septiembre 2010, en tal sentido el 14 de agosto de 2012 se labró el acta de recepción de documentos, consistentes en 3 fojas del formulario 200 DDJJ, 42 fojas libro de compras y 408 fojas copias y comprobantes de las facturas observadas, comprobantes de egreso, recibos, pagos, nota de créditos-débitos. Posteriormente el 22 de mayo de 2013 se notificó al contribuyente con la Vista de Cargo Nº 0095/2013, que ratifica la deuda tributaria por el IVA emergente de la depuración de las notas fiscales de compras porque sus notas fiscales no fueron dosificadas por la administración tributaria. Presentado los descargos de las notas

fiscales observadas, se emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/01865/2013, el cual indica que los descargos presentados no son suficientes para desvirtuar el total de las observaciones. En tal sentido se emitió la R.D. Nº 17-00353-13 de 19 de agosto de 2013, determinó de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas calculadas en 260.307 UFV., importe que incluyó el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al Impuesto al valor Agregado (IVA), "Verificación Específica Crédito Fiscal" de los periodos julio, agosto y septiembre de la gestión 2010.

2.- Una vez impugnada esta resolución, la ARIT por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0107/2014 de 10 de marzo revocó parcialmente la resolución determinativa impugnada, consiguientemente se modificó el adeudo tributario establecido anteriormente, quedando sin efecto el tributo omitido por 42.611 UFV, equivalente a Bs 65.871.-, manteniéndose firme subsistente el tributo omitido de Bs. 68.185 UFV, equivalente a Bs 105.551.-, por el IVA, correspondiente a los periodos julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, así mismo queda confirmada las multas por incumplimiento a deberes formales, con un importe de 4.950 UFV, equivalente a Bs 9.186.-, importe a ser actualizado al momento de su pago.

3.- Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ0820/2014 de 3 de junio, que confirma la resolución de alzada.

III.- Problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0802/2014, que resuelve el recurso jerárquico impugnado, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar: si la resolución del recurso jerárquico fue correctamente pronunciada y si se encuentra legalmente sustentada, al haber confirmado la resolución del recurso de alzada que deja sin efecto el tributo omitido de 68.185 UFV por el IVA, de los periodos julio, agosto y septiembre gestión 2010, referente a las facturas no dosificadas.

IV.- Análisis jurídico legal jurisprudencial pertinente al caso.

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 realizar una interpretación desde la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, así como normas ordinarias pertinentes al caso concreto. En ese marco, el art. 180 de nuestra C.P.E., fundamenta que la Jurisdicción ordinaria se basa en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido procesos igualdad de las partes, concordante con el art. 109-I, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, y por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma Norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo expresa el art. 68-6) de la L. Nº 2492, en

relación al mandato contenido en el 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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V.- Análisis de la problemática planteada.

Conforme la problemática se centra en determinar si las facturas no se encontraban dosificadas conforme lo establece el num. 2 art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, es necesario analizar las mismas, con la documentación que las respalde, en tal sentido se tiene:

1.- Factura 589 de 5 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 46,556.00; CF 6.025.28; Código 2; Comprobante de Diario 320121-320272; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 74653, Cheque 9628.

2.- Factura 590 de 5 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 47,121.00; CF 6.125.73; Código 2; Comprobante de Diario 320121-320272; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 75059, Cheque 9628.

3.- Factura 591 de 14 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 45,200.00; CF 5.876.00; Código 2; Comprobante de Diario 323575-323658; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 75059, Cheque 9720.

4.- Factura 592 de 23 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 50,850.00; CF 6.610.50; Código 2; Comprobante de Diario 325506-325601; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 75751, Cheque 9795.

5.- Factura 593 de 31 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 45.200.00; CF 5.876.00; Código 2; Comprobante de Diario 326456-326659; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 74653, Cheque 9833.

6.- Factura 594 de 31 de julio 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 48,025.00; CF 6.243.25; Código 2; Comprobante de Diario 326456-326659; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 76094, Cheque 9833.

7.- Factura 595 de 16 de agosto 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 45,200.00; CF 5.876.00; Código 2; Comprobante de Diario 331143-331278; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 76760, Cheque 3340.

8.- Factura 596 de 19 de agosto 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 41,810.00; CF 5.435.30; Código 2; Comprobante de Diario 332232-332453 3; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 77126, Cheque 9972.

9.- Factura 598 de 20 de agosto 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 50.850.00; CF 6.610.50; Código 2; Comprobante de diario 332232-332453; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 77126, Cheque 9972.

10.- Factura 599 de 24 de agosto 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 40.115.00; CF 5.214.95; Código 2; Comprobante de diario 332232-332453; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 77126, Cheque 9972.

11.- Factura 600 de 30 de agosto 2010, del proveedor Empresa Maderera Lagos con un importe de 45,765.00; CF 5.949.45; Código 2; Comprobante de diario 333703-333812; Orden de Compra 11243; Comprobante de Egreso 77504, Cheque 10039.

Conforme la descripción que se hizo de las facturas cuestionadas se constata que el contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., presentó a la administración tributaria, comprobantes de diario, notas fiscales, nota de certificación de la factura y conformidad de pago por parte de proveedor, acta de entrega de material, certificado forestal de origen emitido por la Autoridad de Fiscalización y Control de Bosques y Tierras, orden de compra, comprobante de egreso, cheque certificado por la entidad financiera, que demuestra las transacciones efectivamente realizadas y no negadas por la administración tributaria.

En ese contexto los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530 (Texto Ordenado 1995), establecen para que, el sujeto pasivo se beneficie con el crédito fiscal producto de las transacciones declaradas cumplan con los siguientes requisitos: 1) La Transacción debe estar respaldada con la factura, nota fiscal o documento equivalente original; 2) Que, se encuentre vinculada con la actividad gravada; 3) Que, la transacción se haya realizado efectivamente. En la especie la operación reflejada en las notas fiscales observadas se encuentran respaldada mediante facturas originales, registros contables y registros especiales de control interno y medios fehacientes de pago, de igual modo ésta facturas contienen todos los datos mínimos de su llenado, además que los gastos reflejados en las mismas, se encuentran vinculadas a la actividad gravada ya que se refieren a la compra de durmientes para las vías de tren, actividad relacionada a la actividad del contribuyente, comprobándose la materialización de la transacción, puesto que sus comprobantes se encuentran debidamente firmados, al margen de presentar el cheque certificado por la entidad financiera.

En tal mérito si bien la observación de la administración tributaria está relacionada con la falta de dosificación, sin embargo por un principio de verdad material no se pude desconocer que la transacción fue efectivamente realizada independientemente del comportamiento de sus proveedores, máxime si el contribuyente no es responsable de la emisión de la factura, por lo que no es lícito atribuirle responsabilidad en el error o en la no dosificación de algo ajeno a su responsabilidad, al no haberlas emitido, siendo sólo receptor de la factura y peor castigarlo con la depuración del crédito fiscal generado, más cuando el contribuyente respaldó y demostró con documentación contable la transacción realizada.

En ese sentido, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada por cuánto emitió una resolución en la que todos los puntos fueron debidamente valorados, respondidos, motivados y fundados en 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. Nº 620 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 60, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, representado por Boris Walter López Ramos, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 0820/2014, de 3 de junio.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

26

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 45 vta., interpuesta por Verónica Jeannine Sandy Tapia, Gerente Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio, la respuesta de fs. 63 a 66, réplica de fs. 86 a 88 vta., dúplica de fs. 91-92 vta., la intervención del tercer interesado de fs. 166 a 171 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria detectó la presentación de DDJJ con pagos en defecto por parte del contribuyente, los formularios correspondientes al pago de impuestos por concepto del IVA de los periodos 01/2004, 03/2004, 04/2004, 05/2005, 06/2004, 07/2004 e impuesto IUE03/2004.

Estando firme y ejecutoriada la Resolución Determinativa con N° de Orden 30552183 de 23 de noviembre de 2006, se anunció al contribuyente el inicio de la ejecución tributaria del mencionado título.

El 16 de febrero de 2007 se emitió el Proveído de Ejecución Tributaria 291/2007, notificado a la contribuyente el 5 de abril de 2007.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa N° de Orden 31322662 de 14 de mayo de 2007, se anunció al contribuyente el inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 20 de septiembre de 2007, se emitió el Proveído de Ejecución Tributaria 1637/2007, notificado al contribuyente el 26 de octubre.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31322661 de 14 de mayo de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 20 de septiembre de 2007 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 1636/2007, notificado al contribuyente el 26 de octubre.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31322660 de 14 de mayo de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 17 de septiembre de 2007 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 1605/2007, notificado al contribuyente el 26 de octubre de 2007.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31553387 de 14 de mayo de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 16 de enero de 2008 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 0357/2008, notificado al contribuyente el 16 de abril de 2008.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31553388 de 18 de septiembre de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 16 de enero de 2008 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 0358/2008, notificado al contribuyente el 16 de abril de 2008.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31553389 de 18 de septiembre de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 16 de enero de 2008 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 0359/2008, notificado al contribuyente el 16 de abril de 2008.

El 5 de septiembre de 2013, se presentó memorial solicitando prescripción liberatoria, dándose respuesta al Proveído N° 24-01534-13 de 25 de octubre de 2013, notificado en 30 de octubre de 2013.

Estando ejecutoriada la Resolución Determinativa con Nº de Orden 31322659 de 14 de mayo de 2007, se anuncia al contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título.

El 17 de septiembre de 2007 se emitió Proveído de Ejecución Tributaria N° 1604/2007, notificado al contribuyente el 26 de octubre de 2007.

El 11 de noviembre de 2013, el contribuyente presenta memoria solicitando prescripción liberatoria.

El 13 de noviembre de 2013 se emitió Proveído N° 24-1670-13 donde señala que no corresponde la solicitud en etapa de ejecución en aplicación del art. 4 del D.S. N° 27874.

El 20 de diciembre de 2013, se notificó a la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales con el recurso de alzada interpuesto por Gonzalo Lizarazu, en representación legal de Ada Lizarazu Alanez.

El 10 de marzo de 2014, se emite la Resolución de recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 200/2014 y el 17 de junio, se dicta la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0894/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La institución demandante a través de su representante legal sostuvo que la AGIT declaró prescrita la facultad que tiene como administración tributaria para el cobro de la deuda tributaria con respecto al IVA de los periodos 01/2004 al 07/2004, e impuesto IUE

03/2004, confirmando la resolución de alzada que revoca el Proveído Nº 24-1670-14 de 13 de noviembre de 2013, declarando prescrita la facultad de la administración tributaria por la deuda contenida en las resoluciones determinativas, hecho que es contrario a los intereses del Estado, más aún cuando la institución demandante dentro de los 4 años, ejerció ininterrumpidamente la acción de cobro de la deuda al contribuyente y no como señala la AGIT.

Sobre la prescripción de la L. Nº 2492, sostuvo que a manera de computar el plazo de prescripción en etapa de ejecución tributaria, corresponde aplicar lo previsto en los arts. 1492 y 1493 del C.C., de donde se concluye que el proveído de la administración tributaria se refirió a que no existió inactividad por parte del SIN Oruro, por lo que la prescripción de la ejecución tributaria, solo opera cuando se demuestra la inactividad del acreedor durante el termino de 5 años, es decir, que el sujeto activo haya dejado de ejercer su derecho por negligencia, descuido o desinterés.

Señaló que el argumento expuesto por la AGIT es incorrecto, al manifestar que las solicitudes de información a las diferentes instituciones para que se haga efectivo el cobro coactivo, no están establecidos en la L. Nº 2492, puesto que una vez que la resolución sancionatoria o determinativa, adquiere calidad de título de ejecución tributaria, no termina en esa etapa, sino continua con el cobro coactivo, conforme a lo previsto por ley, realizando las medidas coactivas establecidas en el art. 110 de la L. Nº 2492, de esta manera la administración tributaria ejerce el derecho de cobro de la deuda tributaria.

Adujo que la institución demandada, constantemente envió notas y solicitudes, hechos que evidencian que en ningún momento dejo inactiva las acciones de cobro coactivo, considerando que el contribuyente tiene deuda con el fisco en etapa de ejecución tributaria, motivo por el cual, en la actualidad no se encuentra prescrita la facultad de la administración tributaria para el cobro coactivo del IVA de los periodos fiscales enero a julio/2004 de 2004, e IUE del periodo marzo/2004.

Con relación a lo previsto en el art. 59 de la L. Nº 2492, sostuvo que la acción de la administración tributaria para ejercer la facultad de ejecución tributaria, prescribe a los 4 años, por otra parte el cómputo del plazo de la prescripción se efectúa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del periodo de pago respectivo.

Con tales antecedentes, queda claro que la institución demandante, tenía el plazo de 4 años para ejercer su facultad de ejecución tributaria.

En este sentido sostuvo que el cómputo de la prescripción de los periodos fiscales citados deberá efectuarse conforme establece el art. 60 de la L. Nº 2492, al margen de aquello, se demostró que no existió inactividad por parte de la administración tributaria para hacer efectivo el cobro de la deuda, puesto que se realizaron todas las medidas previstas por ley, tendientes a recuperar montos adeudados por el sujeto pasivo.

Indicó que la AGIT no se pronunció respecto a los requisitos del art. 198 de la L. Nº 3092, al señalar que se encontrarían prescritos los títulos y proveídos de ejecución tributaria, extremo que es rechazado por la entidad demandante que afirma que dichos documentos no se encontrarían prescritos, asimismo señaló que se debe considerar también como argumento fundamental que la L. Nº 291 en la modificación del art. 59 de la L. Nº 2492 en el parág. IV, establece que la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada, es imprescriptible, pues en el presente caso se constituía en procesos que se encontraban en etapa de ejecución tributaria, motivo por el cual, la facultad de la administración tributaria es

imprescriptible, por lo tanto, encontrándose vigente la facultad de ejecución de la administración tributaria, corresponde confirmar el Proveído Nº 24-1670-13 de 13 de noviembre de 2013, emitido por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, quedando claro que la pretensión de la AGIT con respecto a la revocatoria total, vulnera el derecho constitucional de la institución demandante del cobro de las deudas del contribuyente, vulnerando también el derecho al debido proceso en su vertiente igualdad jurídica de las partes y no discriminación.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio y se confirme el Proveído Nº 24-01760-13 de 13 de noviembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió señalando que no obstante que la resolución impugnada se encuentra fundamentada, responde negativamente a la demanda, desvirtuando los argumentos esgrimidos, señalando que:

Los fundamentos de la demanda y su petitorio no tienen respaldo legal ni fáctico, indicando que la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012, entró en vigencia en la gestión 2012 y que si bien la citada ley efectuó modificaciones al art. 59 de la L. Nº 2492 referidos a la prescripción, cabe aclarar que las deudas tributarias y su ejecución, se produjeron con anterioridad a la vigencia de la L. Nº 291, en ese sentido es evidente que la L. Nº 2492, establece en su art. 59, que las acciones o atribuciones de la administración tributaria para ejercer la facultad de ejecución tributaría, prescriben a los 4 años, aspecto por demás evidente.

En atención a lo expuesto, se advierte que los argumentos esgrimidos por la parte demandante no son evidentes, de modo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 0894/2014 de 17 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 166 a 171 vta., se apersonó Gonzalo Lizarazu Alanez, en representación de Ada Lizarazu Alanez, en su calidad de tercer interesado, señalando que la facultad de la administración tributaria de ejercer la ejecución para el cobro de la deuda tributaria, se encuentra prescrita, motivo por el cual solicitó se rechace la demanda contenciosa administrativa incoada por el SIN Oruro por falta de elementos contundentes acusados como agravios de fondo y forma, pidiendo que el Tribunal Supremo de Justicia, confirme la resolución impugnada y en sentencia declaren improbada la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 5 de abril de 2007, se notificó a Ada Lizarazu Alanez, con el Proveído de Ejecución Tributaria Nº GDO/DJ/UCC/P.E.T. Nº 291/2007 de 16 de febrero.

El 26 de octubre de 2007, se notificó con los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 1637/2007, 1636/2007 de 20 de septiembre de 2007, 1605/2007 y el 1004/2007 de 17 de septiembre de 2007.

El 16 de abril de 2008, se notificó con los proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 357/2008, 358/2008, 359/2008 de 16 de enero de 2008, comunicando que estando ejecutoriadas las RR.DD. Nos. 30552183, 31322662, 31322661, 31322660, 31322659, 31553387, 31553388 y 31553389, se dará inicio a la ejecución tributaria de los referidos títulos al tercer día de su legal notificación con el proveído de ejecución, a partir del cual se realizarán las medidas coactivas correspondientes conforme prevé el art. 110 de la L. Nº 2492, hasta el pago total de la deuda tributaria.

El 11 de noviembre de 2013, Gonzalo Lizarazu, en representación de Ada Lizarazu Alanez, presentó memorial solicitando prescripción de los Proveídos citados, emergentes de las resoluciones determinativas por omisión de presentación de declaraciones juradas del IVA de los periodos de enero a julio de 2004 e IUE de la gestión 2004.

El 2 de diciembre de 2013, la administración tributaria, notificó a la contribuyente con el Proveído Nº 24-01670-13 de 13 de noviembre de 2013, mediante el que responde a la solicitud de la contribuyente, señalando que la administración tributaria, conforme el art. 66 de la L. Nº 2492, ejerció su derecho al cobro, mediante la emisión de los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria Nos. 291, 1604, 1605, 1636, 1637 de 2007 y 03547, 0358 y 0359 de 2008 y que en tal sentido, no correspondería su solicitud en etapa de ejecución tributaria.

Ante esta circunstancia, la contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0200/2014 de 10 de marzo, que revocó totalmente el Proveído Nº 24-01670-13 de 13 de noviembre, emitido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales.

Contra el aludido fallo, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0200/2014 de 10 de marzo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dejando sin efecto el Proveído Nº 24-01670-13 de 13 de noviembre, declarándose prescrita la facultad de ejecución tributaria de la Administración Tributaria por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales enero a julio de 2004 e Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) del periodo fiscal marzo 2004.

V.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si en el caso objeto de análisis, operó la prescripción de la administración tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria, conforme se determinó en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0200/2014 de 10 de marzo, que declaró extinguida por prescripción la deuda tributaria relativa al IVA de los periodos fiscales de enero a julio de 2004 e IUE del periodo fiscal marzo del mismo año, acto administrativo que fue confirmado por la AGIT, a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, liberándolo 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 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 por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme dispone el art. 109-I de la C.P.E., que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma Norma, garantizan el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.

En este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

Ahora bien, debemos señalar que 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 a 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."

En materia tributaria "Es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás" (...) "la razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción" (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, pág. 262).

En ese contexto el art. 59 de la L. Nº 2492 (CTB), establece: “que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria”.

Asimismo el art. 60 de la L. Nº 2492, determina que el cómputo de prescripción, para que la administración tributaria controle, investigue, verifique, compruebe y fiscalice tributos,

determine la deuda tributaria e imponga sanciones administrativas, se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo y el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Es importante tomar en cuenta que el D.S. N° 27310, en su Disposición Transitoria Primera, establece que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la L. Nº 2492 (4 de noviembre de 2003), sobre prescripción, se sujetarán a la ley vigente, los hechos generadores acaecieron el 2004, puesto que las resoluciones determinativas son resultado de la fiscalización de periodos de la gestión 2004, tal como se señala. A pesar que la resoluciones determinativas se hubiesen emitido el 2007 o 2008, estas solo tienen carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, entonces debemos sujetarnos a lo establecido en la L. Nº 2492.

En el caso de autos, al tratarse de una solicitud de prescripción de deudas que se encuentran en etapa de ejecución, cuyo origen corresponde a la determinación por omisión de la presentación de declaraciones juradas, la administración tributaria, emitió las RR.DD. Nos. 30552183/2006, 31322660, 31322662, 31322659 y 31322661, todas de la gestión 2007, 31553388, 31553389 y 31553387 de la gestión 2008, correspondientes a los periodos enero a julio de 2004 del IVA y marzo gestión 2004 del IUE, cuyos hechos generadores corresponden a la gestión 2004, es decir, en plena vigencia del Código Tributario Boliviano L. Nº 2492, por lo que en el caso objeto de análisis, con respecto a la prescripción y el cómputo de la misma, corresponde aplicar los arts. 59-4 y 60-II del citado Código, que señalan: “Prescribirán a los 4 años las acciones de la administración tributaria para: 4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria”. En tanto que, el término de la prescripción se computa desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

En este contexto y bajo dicha normativa, de antecedentes, con respecto al IVA de los periodos fiscales de enero a julio de 2004 e IUE periodo fiscal marzo 2004, contenidos en los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. GDO/DJ/UCC/P.E.T. Nº 291/2007 de 16 de febrero, 1637/2007, 1636/2007 de 20 de septiembre, 1605 de 17 de septiembre, 357/2008, 358/2008, 359/2008 de 16 de enero de 2008 y 1604/2007 de 17 de septiembre, la administración tributaria procedió a la notificación por cédula con los citados proveídos al contribuyente Ada Lizarazu Alanez, el 5 de abril de 2007, conforme se evidencia de fs. 9 a 12, el 26 de octubre de 2007 (fs. 126 a 128 vta.), 49 a 51 vta., 92 a 95 vta., 161 a 163 vta., del primer anexo, y el 16 de abril de 2008 (fs. 196 a 200 vta., 227 a 231 vta. y 258 a 262 vta.), con el fin de dar inicio a la ejecución tributaria.

En base a lo expuesto, tomando en cuenta que los proveídos citados ut supra, fueron notificados, el 5 de abril de 2007, 26 de octubre de 2007 y 16 de abril de 2008, el cómputo de la prescripción conforme establece el art. 60-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, comenzó a partir de dicha notificación, o sea, desde el 6 de abril de 2007, 29 de octubre de 2007 y 17 de abril de 2008, concluyendo el 7 de abril de 2011, 29 de octubre de 2011 y 17 de abril de 2012, fecha hasta la cual la administración tributaria podía ejercer la facultad de ejecución tributaria para el cobro de las deudas emergentes de las RR.DD. Nos. 30552183/2006, 31322660, 31322662, 31322659 y 31322661, todas de la gestión 2007, 31553388, 31553389 y 31553387 de la gestión 2008, correspondientes a los periodos enero a julio de 2004 del IVA y marzo gestión 2004 del IUE, y al no haberlo hecho, sus facultades para su cobro, prescribieron, como de manera acertada determinaron las autoridades administrativas, en sus resoluciones emitidas a su turno, máxime, si dentro de los 4 años de

prescripción que señala la normativa tributaria, no se ha evidenciado actuación alguna por parte de la administración tributaría, para referirnos a alguna situación de suspensión o interrupción del término de la prescripción, conforme prevén los arts. 60 y 61 de la L. Nº 2492

Por lo que se concluye que los arts. 59 y 60 de la L. Nº 2492, respectivamente, fueron correctamente interpretados por la ARIT y por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber establecido que la facultad de cobro de la Administración Tributaria de la obligación tributaria de los periodos fiscales enero a julio de 2004 del IVA y marzo de 2004 del IUE, se encontraba prescrita.

Con referencia a la aplicación de la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y posteriormente derogada parcialmente mediante L. Nº 317 de 11 de diciembre de 2012), al respecto, la mencionada norma al entrar en vigencia el 2012 y al tratarse de un hecho que se produjo en septiembre y octubre de 2007, en mérito al art. 123 de la C.P.E., no corresponde la aplicación de normas que entraron en vigencia posteriormente, toda vez que la citada norma constitucional en su parte pertinente indica “La ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo…”, por otra parte, es importante aclarar que en el caso de las normas procesales rige el principio “tempus regit actum” que establece que la ley procesal aplicable en el tiempo es la que se encuentra vigente al momento de ocurrido el hecho, es decir, la normativa que estuvo vigente en el momento en que se produjeron los hechos. Así también la S.C. Nº 0636/2011-R de 3 de mayo, refiere que en el ámbito administrativo sancionatorio rige la regla del “tempus comissi delicti” que señala que la ley aplicable es aquella vigente al momento de cometerse el delito, esto supone que en al caso objeto de análisis, se debe aplicar la L. N° 2492, vigente a tiempo de cometerse el hecho generador.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneren 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, máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico 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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0894/2014 de 17 de junio, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

27

Societe Des Produits Nestlé S.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 18 vta., planteada por la empresa Societé Des Produits Nestlé S.A. impugnando la Resolución Administrativa Nº DGE/CANC/J-098/2014 de 19 de marzo, la contestación de fs. 108 a 112, réplica de fs. 117 a 121 vta., dúplica de fs. 165 a 170, apersonamiento del representante legal de la firma GLORIA S.A., como tercero interesado, Interpretación Prejudicial 181-IP-2106 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y los antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa demandante (Societé Des Produits Nestlé S.A.) señaló que el 6 de mayo de 2013 fue notificada con la Acción de Cancelación por no uso planteada por la firma GLORIA S.A., contra el registro de la marca GLORIA (denominación), clase internacional 29 y con registro 40540-C., a la que respondieron adjuntando documental consistente en declaraciones de importación del producto leche evaporada en la gestión 2011, facturas del 2009 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a la industria de Aceite S.A., por la venta del indicado producto; facturas de 2010 emitidas por Nestlé Bolivia S.A., a diferentes empresas (del número 239 al 545) por la venta del mismo producto. Igualmente, facturas del 2011, 2012 y 2013.

Consideró necesario hacer notar que la marca GLORIA (denominación) ha sido registrada a nombre de Societé Des Produits Nestlé S.A., a nivel mundial por ser la empresa propietaria y que manufactura dichos productos también a nivel mundial. En ese entendido, la empresa, en la actualidad y en los 3 años anteriores a la fecha de la demanda de cancelación, comercializa los productos en el país a través de Nestlé Bolivia S.A. como empresa económicamente relacionada con Societé Des Produits Nestlé S.A., por ser licenciataria de las marcas registradas a nombre de esta última en Bolivia y adicionalmente, ser ambas parte del mismo grupo empresarial.

El 20 de agosto de 2013, adjuntó fotocopias legalizadas de los siguientes testimonios que demuestran el vínculo comercial que existe entre la Societé Des Produits Nestlé S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L.

- 41/92 correspondiente a la escritura pública de constitución de Nestlé Bolivia S.R.L., suscrita por Nestlé S.A., de Suiza.

- 418/99, relativo a la protocolización de contrato general de licencia celebrado entre la Societé Des Produits Nestle S.A., NESTEC S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L.

- 182/2003 sobre escritura pública de constitución de una sociedad anónima por acto único de los fundadores con base en una transformación de una sociedad de responsabilidad limitada y consiguiente aumento de capital por incorporación de un nuevo socio, que se celebra en Nestlé Bolivia.

Indicó que el 12 de septiembre de 2013, se notificó la R.A. N° 404/2013 con la que el SENAPI aceptó la acción de cancelación y ordenó la cancelación del Registro 40540-C, con base en el supuesto hecho de que no se habría presentado documentación alguna que corrobore la relación existente entre la Societé Des Produits Nestle S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L. Aclaró que un día después de la fecha de emisión de la citada resolución, se adjuntó al trámite la documentación señalada precedentemente, que cursa en el expediente y que fue presentada un día después de que el expediente ingresara a despacho para resolución por lo que se amparó en el principio consignado en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo y solicitó, el análisis del contenido de la documentación presentada el 20 de agosto de 2013.

Continuó señalando que el 29 de octubre de 2013, el SENAPI emitió la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV 307/2013

Planteado recurso jerárquico, que fue resuelto con el acto administrativo impugnado en el presente proceso, con el que en forma contradictoria con la Decisión 486, no valoró las pruebas presentadas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Contradicción. Señaló que en el Caso 64667-C, correspondiente a la demanda de cancelación planteada por GLORIA S.A., en la que se adjuntó copia de la misma documentación del presente proceso, se emitió la R.A. N° 014/2014, en la que con base en los medios probatorios presentados, se concluyó que se había demostrado el vínculo comercial entre la firma titular del registro Societe Des Produits Nestlé S.A. y la firma emisora de las facturas de comercialización del producto leche evaporada GLORIA de Nestlé Bolivia.

Añadió que se colige que no se ha cumplido con el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión 486 de la CAN para la cancelación de la marca. Por todo lo anterior, el SENAPI canceló parcialmente el registro de la marca mencionada por el no uso de los demás productos protegidos en la Clase Internacional 29, excepto el producto Leche Evaporada ya que las pruebas aportadas para el uso de la marca GLORIA y la comercialización del indicado producto fueron demostradas oportunamente.

De ese modo se evidencia la inminente contradicción relativa a las pruebas presentadas, las cuales, como resuelve el SENAPI en la R.A. N° 014/2013, demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA; sin embargo, aun así se canceló el registro 64667-C, lo cual es totalmente contradictorio.

Hechos y aspectos legales de consideración. Apuntó que la cuestión en discusión es el uso de la marca GLORIA en Bolivia, el cual se corroborará de acuerdo a lo dispuesto por el art. 166 de la Decisión 486, correspondiendo la carga de la prueba al titular del registro. Añadió que el art. 167, se señala que el uso de la marca podrá demostrarse mediante facturas comerciales, documentos contables o certificaciones de auditoría que demuestran la

regularidad y la cantidad de la comercialización de las mercancías identificadas con la marca, entre otros.

Señaló que en la resolución recurrida se indicó correctamente que el uso de la marca materia de cancelación, deberá ser acreditado en un periodo de tres años precedentes a la fecha de interposición de la acción de cancelación; concluyéndose que el punto a ser analizado en el proceso es exclusivamente, el uso de la marca objeto de cancelación.

Contrario a lo que señala GLORIA S.A., las pruebas que demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA en Bolivia fueron aportadas y además, se estableció conforme con el art. 165 que el licenciatario es Nestlé Bolivia S.A., y, la autoridad ha resuelto en anteriores casos, con base al análisis exclusivamente de ese hecho.

Añadió que en el apartado "Oportunidad para la presentación de pruebas", el SENAPI señaló que el tribunal andino ha vertido criterio respecto al procedimiento de cancelación en el proceso 100-IP-2013 y en cuanto al término de presentación de pruebas ha expresado que el término es de sesenta días y que además, se debe demostrar únicamente el uso de la marca. Indicó que la resolución recurrida es totalmente contradictoria con la Decisión 486 y por tanto, la autoridad que emitió la misma incurrió en grave falta, ya que se debe valorar la prueba que demuestra el uso efectivo de la marca; sin embargo, la resolución declaró cancelada la marca porque las pruebas presentadas no contienen la marca GLORIA pero si consta el producto leche evaporada, producto que se comercializa en Bolivia bajo la marca GLORIA y por tanto, las pruebas documentales adjuntas al expediente de cancelación, demuestran el uso efectivo de la marca GLORIA durante los últimos tres años anteriores a la fecha de interposición de la misma.

Verdad material. La Constitución Política del Estado ha incorporado como principio procesal, en su art. 180-I, el de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la norma Constitucional.

Añadió que conforme a la Interpretación Prejudicial 15-IP-99, la normativa andina no establece cuál sea el procedimiento para la presentación y verificación de la prueba de uso de la marca, por lo cual se entiende que debe estar regido por la legislación interna de cada país, sin que competa al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, juzgar la legalidad o ilegalidad del procedimiento utilizado frente a las normas internas; por ello, se adjuntó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: a) Que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca.; b) Que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los Países Miembros de la Comunidad Andina y, c) Que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los 3 años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

En cuanto a la autenticidad de los documentos presentados y, ante la afirmación de GLORIA S.A., en sentido de que no se ha producido ningún mecanismo que valide los documentos como originales y que carecerían de valor por no estar legalizados por la autoridad correspondiente, cabe señalar que la autenticidad de los documentos según el art. 252 del Cód. Pdto. Civ., no solo surge de la firma sino de la certeza del autor del documento, luego, en el caso, los documentos aportados por el titular de la marca, habrán de tenerse como auténticos en la medida en que al haberlos aportado como propios y emanados de ella,

surge la certeza de quién fue el que los elaboró (Interpretación Prejudicial 230-IP-2005); es decir, que la sola aportación de pruebas es demostración de la existencia de las mismas, y de lo que se quiere probar con ellas. La autenticidad de la prueba no se deduce más que de la prueba en sí y del contexto en el que se ha conseguido la misma, de modo que si la empresa pudo aportar la prueba en cuestión, es con base en el Principio de Buena Fe.

Señaló que la prueba aportada no solamente es verdadera y legítima sino que cumple con los requisitos de legalización por la entidad que los emitió; es decir, Nestlé Bolivia a través de su Departamento Contable y, adicionalmente cuenta con la verificación de la autenticidad de un notario de fe pública.

De esa forma, en primera instancia toda la prueba relativa a la comercialización del producto bajo la marca GLORIA registrada a nombre de Societe Des Produits Nestlé S.A., y comercializada por Nestlé Bolivia S.A, fue aceptada por la autoridad. Negar el uso de la marca en el país, iría además, en contra del interés general, ya que negar o rechazar la prueba "… de uso como fin principal dentro del proceso de cancelación y rechazarla además ignorando el principio de verdad material, iría en detrimento del público general como consumidor…" (Sic).

I.3. Petitorio.

Solicitando interpretación prejudicial obligatoria, pidió se declare probada la demanda

II.- De la contestación a la demanda.

El Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI), contestó negativamente a la demanda con memorial presentado el 19 de febrero de 2015, y haciendo un repaso de los antecedentes del proceso, de la naturaleza jurídica de la acción de cancelación; de las condiciones para la prueba de uso de una marca y reproduciendo parcialmente la resolución impugnada en el punto "Valoración de la prueba aportada", señaló lo siguiente:

Que la instancia administrativa efectuó la valoración pertinente de la prueba. En relación a la contradicción referida por la demandante apunto que, se hizo una referencia impertinente a un proceso distinto al presente, con número 64667-C; es decir, un registro de marca que se tramita en forma separada cuyo análisis o asimilación a la presente causa, excedería la competencia de la autoridad jurisdiccional, puesto que el objeto del proceso puede únicamente analizar el proceso de cancelación del Registro 40540-C de la marca GLORIA.

Solicitó la interpretación prejudicial obligatoria del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

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.- Apersonamiento y contestación del tercero interesado.

Con memorial presentado el 9 de marzo de 2016, se apersonó al proceso el representante legal de la firma GLORIA S.A., y señaló:

Que el escrito presentado por la Societe Des Produits Nestlé no puede constituir demanda porque no cumple los requisitos establecidos por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., porque no designa con exactitud la cosa demandada, los hechos en que se funda, no cuestiona los fundamentos de la resolución jerárquica, tampoco las normas vulneradas por el

SENAPI y no invoca el derecho porque no cita la base legal o la norma en que ampara su pretensión.

Señaló que la empresa demandante presentó extemporáneamente su prueba toda vez que como ha reconocido entregó la misma el 20 de agosto de 2013, un día después de la emisión de la resolución. Citó que el SENAPI, al respecto ha sentado una línea jurisprudencial clara en las Resoluciones DPI/CANCEL/REV-Nº 144/13 de 25 de junio, 143/2013 de 25 de junio, Resolución DGE/CANC/J-0241-2012 de 31 de agosto, Resolución DPI/OP/REV-Nº 211/2013 de 9 de agosto.

Señaló que la Societe Des Produits Nestlé y Nestlé Bolivia S.A., no son la misma persona porque tienen nombres diferentes, una está constituida en Suiza y la otra en Bolivia, los activos y pasivos son diferentes, sus derechos y obligaciones son diferentes.

Apuntó que la documentación no demostró un vínculo efectivo no obstante de que no corresponde la valoración porque los Testimonios Nos. 41/92, 418(99 y 182/2003 no fueron ofrecidos como prueba en el memorial de respuesta. La inspección administrativa fue realizada sobre documentos diferentes a los mencionados. Acto seguido formuló observaciones sobre cada una de las pruebas señalando que el Testimonio N° 418/99 de contrato de licencia no acredita el vínculo directo porque ninguna de las partes era titular de ninguna marca a nombre de NESTEC S.A., la licenciataria es Nestlé Bolivia S.R.L., y no Nestlé Bolivia S.A. El contrato de licencia es de 29 de noviembre de 1999, por tanto Nestlé Suiza y Nestec no pueden extender una licencia a favor de una sociedad que no existía en esa época, pues Nestlé Bolivia S.A., fue constituida el 1 de octubre de 2003. El contrato de licencia no está registrado en el SENAPI y no era idóneo porque era irregistrable porque no identifica las marcas ni los números de registro, no se menciona a GLORIA.

Señaló también, la existencia de documentos sin valor legal como son las pólizas de importación porque no están legalizadas por la Agencia Despachante de Aduanas sino por un funcionario de Nestlé, además señalan como proveedor a Nestlé Perú que es un extraño en el proceso; las facturas de 2009 a 2013 no son originales ni están legalizadas; las órdenes de compra de Hipermaxi y Ketal son simples documentos internos de Nestlé y no hacen ninguna prueba.

Acusó la existencia de documentos sin valor legal, porque los notarios no pueden legalizar documentos cuyos originales no existan en sus archivos o registros a su cargo. Citó los AA.SS. Nos. 88 de 20 de abril de 2011 y 026/2012 de 12 de abril (Sala Liquidadora).

Concluyó señalando que la parte contraria se ha saltado todas las formalidades del proceso, amparado en el supuesto principio de informalismo que no puede estar por encima del principio de legalidad; el uso de la marca no fue demostrado dentro de los 60 días hábiles que señala la Decisión 486.

III.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda.

IV.- Problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante, en relación al procedimiento de cancelación de registro seguido por GLORIA S.A. en su contra, planteó a consideración de esta Sala Plena, los siguientes argumentos de forma y de fondo.

En el primer caso, cuestionó la falta de valoración de la prueba presentada y acusó la existencia de contradicción en la actuación de la autoridad demandada que en el Caso 64667-C, correspondiente a una acción similar entre las mismas partes, valoró la documental presentada con resultados favorables a sus intereses. Añadió que se colige que no se ha cumplido con el presupuesto determinado por el art. 165 de la Decisión 486 de la CAN para la cancelación de la marca.

En cuanto a la oportunidad para la presentación de pruebas, el SENAPI señaló que el tribunal andino en el proceso 100-IP-2013, expresó que el término para la presentación de pruebas es de sesenta días y que además, se debe demostrar únicamente el uso de la marca.

Finalmente, señaló que el art. 180-I de la C.P.E., consagra el principio de verdad material por el que se establece la prevalencia del derecho sustantivo o de fondo sobre el objetivo o formal de la actividad jurisdiccional, en concordancia con los arts. 9-4) y 13-I de la norma Constitucional.

En fondo, adujo que presentó prueba relativa al uso efectivo de la marca cumpliendo lo establecido en la normativa vigente y cumpliendo de manera satisfactoria con la carga de demostrar: a) Que la utilización del signo distintivo es frecuente y representativa, en términos cuantitativos y/o económicos, teniendo en cuenta en todo caso, la naturaleza de los productos o servicios amparados por la marca.; b) Que el uso del signo ha tenido lugar al menos en uno de los países miembros de la Comunidad Andina y, c) Que el uso de la marca registrada se ha dado por lo menos en los 3 años inmediatamente anteriores a la solicitud de cancelación.

Sobre la autenticidad de los documentos presentados, se amparó en la previsión del art. 252 del Cód. Pdto. Civ., y de la Interpretación Prejudicial 230-IP-2005 y que su prueba es verdadera y legítima porque cumple con los requisitos de legalización por la entidad que los emitió; es decir, Nestlé Bolivia a través de su Departamento Contable y, adicionalmente cuenta con la verificación de la autenticidad de un notario de fe pública.

Por su parte, la Directora General Ejecutiva del SENAPI, sostiene que la instancia administrativa efectuó la valoración pertinente de la prueba. En relación a la contradicción referida por la demandante apuntó que, se hizo una referencia impertinente a un proceso distinto al presente, con número 64667-C; es decir, un registro de marca que se tramita en forma separada cuyo análisis o asimilación a la presente causa, excedería la competencia de la autoridad jurisdiccional, puesto que el objeto del proceso puede únicamente analizar el proceso de cancelación del Registro 40540-C de la marca GLORIA.

La empresa GLORIA S.A., como tercero interesado respondió a la demanda señalando que no cumple los requisitos del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., así como la presentación extemporánea de la prueba y los motivos por los cuales, en caso de que debiera ser valorada, no tiene validez.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver, corresponde señalar que el 24 de abril de 2013, fue admitida la demanda de nulidad de registro de marca GLORIA (denominación), Clase 29 de la clasificación internacional, con Registro 40540-C (fs. 13-c.1) planteada por la empresa GLORIA S.A. contra la firma Societe Des Produits Nestlé S.A., corriéndosele traslado para que responda en el plazo de 60 días luego de su legal notificación.

Según diligencia de notificación de fs. 14, la empresa ahora demandante, fue notificada el 6 de mayo de 2013 y respondió con memorial que cursa de fs. 360 a 362, presentado el 2 de julio de 2013, al que adjuntó la prueba detallada en el otrosí primero, dejando constancia de que la documentación original estaba presentada en la respuesta a la acción de cancelación signada con el número 62521-C.

El 19 de agosto de 2013, se emitió la R.A. N° 404/2013 declarando probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (denominación), Clase 29 de la clasificación internacional, con Registro 40540-C (fs. 369 a 379, c.2)

Consta en obrados que con memorial presentado el 20 de agosto de 2013 (fs. 428, c.2), la empresa ahora demandante acompañó la documental que cursa de fs. 380 a 427 vta. de la misma carpeta, consistente en 3 testimonios: i) 41/92 de constitución de sociedad mercantil de responsabilidad limitada bajo la razón social Nestlé Bolivia S.R.L. (fs. 380 a 394 vta., ii) 418/99 de contrato general de licencia celebrado entre la Societe Des Produits Nestlé S.A., y Nestlé Bolivia S.R.L. (fs. 395 a 408 vta., y, iii) 182/2003 de constitución de sociedad anónima por acto único de los fundadores con base en la transformación de una sociedad de responsabilidad limitada y consiguiente aumento de capital por incorporación de nuevo socio, que se celebra en la Sociedad Nestlé Bolivia SRL (fs. 409 a 427 vta.)

Dicha petición fue respondida con providencia de 21 de agosto de 2013, en la que se señaló que debía estarse a la resolución pronunciada (fs. 429).

Planteado recurso de revocatoria fue rechazado con la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 307/2013 de 24 de octubre, motivando la interposición del recurso jerárquico que fue igualmente rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI con la resolución impugnada en el presente proceso, que fue iniciado y tramitado como ordinario de puro derecho, hasta el decreto de autos.

Con Resolución N° 320/2015 de 10 de diciembre, esta Sala Plena efectuó consulta prejudicial en cumplimiento del 32 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia Andina, la cual fue absuelta con la Interpretación Judicial 181-IP-2016 de 24 de noviembre de 2016, que será aplicada en la resolución de la presente causa.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Corresponde ahora pronunciar resolución analizando y resolviendo previamente la denuncia relativa no haberse valorado la prueba presentada por la ahora demandante.

Al efecto, se tiene que al momento de responder la demanda de nulidad de registro, la Societe Des Produits Nestlé S.A., adjuntó en fotocopias simples la documental detallada en el otrosí primero, dejando constancia de que la documentación original estaba presentada en la respuesta a la acción de cancelación signada con el número 62521-C, documental que fue valorada en la R.A. Nº 404/2013 emitida el 19 de agosto declarando probada la demanda conforme se evidencia del acápite denominado “Valoración de la prueba presentada”, concluyéndose que no se había demostrado el vínculo entre las firmas Societe Des Produits Nestlé S.A., y Nestlé Bolivia S.A.

Ahora bien, consta también que el 20 de agosto del mismo año; es decir un día después de la fecha de emisión de la indicada resolución, presentó más prueba consistente en los testimonios de minutas que cursan de fs. 380 a 427 vta., y que han sido descritos en el num. 4 del acápite anterior. Consta también, que tanto la resolución citada de 19 de agosto

como el proveído de 21 de agosto con el que se dispuso que debía estarse a lo resuelto fueron notificados el 12 de septiembre de 2013.

Siendo que la demanda cuestiona la decisión de no valorar la indicada prueba, se tiene que dicho argumento fue planteado en el recurso de revocatoria y fue rechazado por la Dirección de Propiedad Industrial en la Resolución Administrativa DPI/CAN/REV-Nº 307/2013 de 24 de octubre, señalándose que fueron presentadas extemporáneamente.

Por su parte, la autoridad jerárquica en la pág. 17 de la resolución impugnada en el presente proceso, sostuvo lo siguiente: "…que siendo el fundamento de la autoridad inferior, la falta de vínculo entre la firma que figura en la prueba presentada y el titular de la marca, corresponde reconocer que dentro de la causa, la parte demandada presentó prueba de respaldo mediante memorial de 20 de agosto de 2013, que debió ser analizada por la autoridad inferior dentro de la resolución de revocatoria, al tratarse de prueba accesoria a la inserta ya en primera instancia…", sin embargo, a continuación resolvió que acreditaba dicho vínculo y autorización entre la firma Societe Des Produits Nestlé S.A., y la firma NESTEC S.A., que autorizan y otorgan licencia de uso de las marcas en el territorio nacional a Nestlé Bolivia S.R.L., que posteriormente se transformó en una sociedad anónima, para luego concluir que a pesar de ello, no se aportó prueba suficiente ni conducente que demuestre actos de comercio de la marca "GLORIA", aspecto que fue ajeno a la resolución de instancia y de revocatoria y falta a la congruencia entre lo pedido y lo resuelto. Sobre la congruencia, el Tribunal Constitucional Plurinacional ha señalado en la S.C. Plurinacional N° 0109/2014-S2 de 4 de noviembre, que el principio de congruencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes; la falta de relación entre lo solicitado y lo resuelto contradice el principio procesal de congruencia; la resolución de primera y/o segunda instancia, debe responder a la petición de las partes y de la expresión de agravios, constituyendo la pretensión jurídica y de primera y/o segunda instancia.

A ello se añade que, la decisión ultra petita expresada por la autoridad jerárquica definitivamente agrava los términos en que fue dictada la R.A. N° 404/2013 declarando probada la acción de cancelación de la marca GLORIA (denominación), Clase 29 de la clasificación internacional, con Registro 40540-C, vulnerando el principio procesal de non reformatio in peius que no permite empeorar – en instancia recursiva - los términos de la primera resolución.

Continuando con el análisis, existe también una contradicción en la resolución jerárquica motivo del presente análisis, toda vez que en ella se señala que la prueba de respaldo presentada con el memorial de 20 de agosto de 2013, debió ser valorada por la autoridad inferior – lo cual era correcto, para acto seguido, ingresar a la valoración señalada precedentemente y traer al proceso un aspecto que no había sido objeto de la resolución que fue puesta en su conocimiento en recurso jerárquico.

Ahora bien, en el marco de las consideraciones efectuadas por el Tribunal Constitucional Plurinacional en la S.C. Plurinacional N° 0887/2015 de 14 de septiembre, "…el principio de congruencia forma parte del debido proceso que es de aplicación inmediata, vincula a toda las autoridades judiciales, jurisdiccionales y administrativas y constituye una garantía de legalidad procesal prevista por el constituyente para proteger la libertad, la seguridad jurídica y la fundamentación o motivación de las resoluciones judiciales o administrativas…"

Consecuentes con el entendimiento de la autoridad de la jurisdicción constitucional, corresponde en el presente caso, reponer 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, nula la Resolución Administrativa Nº DGE/CANC/J-098/2014 de 19 de marzo, ordenándose a la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, pronunciar nueva resolución conforme a lo resuelto.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

28

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 267 a 273, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, representada por Jesús Salvador Vargas Cruz, que impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0747/2014 de 19 de mayo, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Daney David Valdivia Coria, respuesta del tercero interesado de fs. 301 a 305; contestación de fs. 362 a 369; réplica de fs. 377; dúplica de fs. 381-382, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petición.

Señala que el 25 de febrero de 2013 la Agencia Despachante de Aduana "GUAPAY S.R.L.", presentó a la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, la DUI con Nº de Trámite 2013/701/C-11809 de 22 de febrero de 2013, consignando el nombre de Refrigeración Santa Cruz Frio Cruz S.R.L., bajo el régimen de importación a consumo IM-4, en la que declaró: 3 bultos con 1103 Kg., conteniendo compresores para vehículos de diferentes marcas y modelo, bobinas, ventiladores, válvulas, filtros, etc., resultado del aforo documental y físico se observaron precios bajos en relación a precios referenciales. Así el 6 de marzo de 2013 se inició el proceso de investigación notificando al importador Frio Cruz S.R.L., con la Diligencia I por contener factores de riesgo establecidos en el art. 49 de la Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones "Precios ostensiblemente bajos", dichas observaciones generaron a la administración aduanera una duda razonable respecto a la veracidad, exactitud e integridad de la declaración.

En tal sentido se emitió el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor Nº 1326076D0, por generarse duda razonable en el valor declarado por la información de la base de datos de precios referenciales, publicados en la Base de Datos de la Aduana Nacional (SIVA, INFOEX), para mercancías similares e idénticas.

Por tratarse de mercancía sensible de control, se tomó como referencia de la base de datos de precios referenciales del Sistema de Información de Valor en Aduana, por lo cual el Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor Nº 1326076D0, establece un valor FOB de sustitución de $us. 36.750,00 (treinta y seis mil setecientos cincuenta), generando un total de tributos omitidos equivalente a la suma de 13.451,08 UFV.

En base a esos antecedentes la administración aduanera emitió la R.A. Nº AN-SCRZI-RDS 24/2103, que en su parte resolutiva dispuso declarar firme la referida Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor girada contra Refrigeración Santa Cruz- Frio Cruz S.R.L., con NIT Nº 1012265022, por variación de valor de tributos aduaneros de importación en la suma de catorce mil cuatrocientos cincuenta y uno 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda (14.451.00 UFV), a ser pagadas en el plazo de 3 días hábiles contados a partir de la ejecutoria de dicha resolución, convertida al valor presente en bolivianos al momento del pago.

Contra esta resolución el importador interpuso recurso de revocatoria, que originó la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-SCZ-RA 0095/2013 que en su parte resolutiva revocó totalmente, la resolución determinativa impugnada, por corresponder la aplicación del primer método de valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC (valor de transacción), de la mercancía consignada en la DUI C-11809.

Contra esta resolución la administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico que culminó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0747/2014 de 19 de mayo, que confirmó la resolución de alzada.

Refiere la entidad demandante, que la resolución jerárquica impugnada, emitida por la AGIT, vulnera lo establecido por los arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 en los cuales se establecen las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación que ejerce la Aduana Nacional en el territorio nacional. Así mismo, lo establecido en el art. 145 de la L.G.A., en su parág. I que dispone, si el valor en aduana de las mercancías no pudiera determinarse en aplicación del art. 144, ese valor será determinado sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero, utilizando medios razonables compatibles con los principios y disposiciones generales del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Código de Valoración Aduanera del GATT.

El art. 257 del R.L.G.A., dispone que, la Aduana Nacional en aplicación del art. 17 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, podrá establecer la duda sobre el valor declarado por el importador, con base a datos obtenidos, según las normas de los métodos de valoración a los que se refiere el art. 250 del indicado Reglamento.

Que la AGIT al momento de emitir la arbitraria resolución jerárquica, no evidenció que las actuaciones de la administración aduanera se sujetaron siempre a derecho y que más bien ineludiblemente debe hacer cumplir lo que la norma establece, pues no valoró para que, el método del valor de transacción pueda ser aplicado y aceptado, es necesario que la transacción cumpla con los requisitos establecidos por el art. 5 de la Resolución 846 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571.

Por lo que de la revisión de antecedentes, se podrá evidenciar, que el valor de sustitución o el origen del precio establecido por la administración aduanera se realizó en base a los valores establecidos por el Sistema de Valoración Aduanera de la Aduana Nacional de Bolivia “SIVA”, INFOEX y Precios Referenciales obtenidos de págs. Web autorizadas por la Aduana Nacional, que claramente establecen valores superiores a los declarados por el importador, los precios referenciales están enmarcados a lo dispuesto por el art. 53 del Reglamento Comunitario aprobado por la Resolución 846 de la CAN.

Peticiona, se declare probada la demanda; en consecuencia, se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0747/2014 de 19 de mayo y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-SCRZI-RD Nº 24/2013 de 6 de mayo.

2.- Contestación a la demanda y petición.

Sobre la supuesta vulneración a lo establecido por los art. 21 y 100 de la L. N° 2492 y que las actuaciones de la administración tributaria en el conocimiento y tramitación del proceso administrativo por variación de valor que se sujetan siempre a la normativa vigente y que en ningún caso esta actuación responde a un capricho o a la decisión de forzar la norma.

Al respecto se evidenció que, el importador pagó los precios pactados en las facturas comerciales adjuntadas al efecto; es decir, cumplió con las previsiones establecidas por los arts. 1 num. 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, 5 de la Resolución Nº 846 de la CAN y 143, tercer párrafo de la L. Nº1990 (LGA), ya que demostró que el valor de las mercancías importadas es el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado y por pagar cuando estas se venden para su exportación al país de importación; asimismo, la mercancía fue objeto de una negociación internacional efectiva, que acordó un precio real que implica la existencia de un pago demostrado objetivamente. Por otra parte, hace hincapié en cuanto a las transferencias realizadas, las cuales cuentan con los mensajes SWIFT que refieren a los pagos efectuados, que contienen en su campo 70 “Remittance information”, la referencia a las facturas aludidas, correspondientes a la confirmación del Banco de la transacción financiera realizada. Además la administración aduanera no desvirtuó que el precio reflejado en las facturas comerciales coincide con las transacciones bancarias presentadas como descargo, limitándose solo a determinar que los precios son ostensiblemente bajos y procedió al descarte sucesivo de los métodos de valoración aduanera previstos en los arts. 144 de la L. Nº 1990 y 250 del R.L.G.A.

Sobre el valor de sustitución o el origen del precio establecido por la administración aduanera realizado en base a los valores establecidos por el sistema de valoración aduanera de la Aduana Nacional de Bolivia “SIVA”, INFOEX, y precios referenciales obtenidos de páginas web autorizadas por la Aduana Nacional de Bolivia (http:www.action-ac.com) que establece valores superiores a los declarados por el importador y que los precios referenciales estarían enmarcados en base a lo dispuesto por el art. 53 del Reglamento Comunitario aprobado por la Resolución 843 de la CAN.

Sobre este argumento concluye que, no fue expuesto ante la instancia jerárquica lo cual demuestra la incongruencia de la demanda y lo impugnado en el recurso jerárquico, siendo que dentro de la fundamentación de la demanda la administración tributaria expone nuevos elementos como son las supuestas consultas realizadas a sistemas internos y páginas web que incumplen con el art. 327-5) y 9) del Cód. Pdto. Civ., que exigen que la cosa demandada y la petición debe ser expuesta en términos claros, exactos y positivos.

Prosigue señalando que de la revisión de antecedentes se verifica que no cursa modificación o ampliación de la demanda interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional de Bolivia, además bajo el repetido principio de congruencia y preclusión las o autoridades no pueden corregir o salvar errores u omisiones del demandante a fin de no vulnerar el principio de equidad de las partes. A continuación cita y transcribe partes de la S.C. N° 0486/2010-R relativos a la congruencia como característica del debido proceso y la estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto.

Sobre que la administración ineludiblemente debe hacer cumplir lo que la norma establece y no hacerlo implica afectar de manera directa los intereses del Estado.

Al respecto, recalca que el Estado lo constituye el pueblo Boliviano por ende, la mala aplicación de la administración aduanera de su propia normativa causa indefensión al propio Estado, incluso causando costos administrativos innecesarios, por no aplicar de manera correcta la normativa que atinge a los procedimientos emitidos, precisa que se debe recordar que la AGIT al ser un Ente que administra justicia tributaria vela por la correcta aplicación de la normativa tributaria correspondiente a cada caso e incluso la emitida por la administración tributaria cuidando de los excesos que pudiese cometer esta por la no correcta aplicación de la normativa aplicable y vigente al caso concreto.

En tal sentido, solicita declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT–RJ 0747/2014, de 19 de mayo, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- El 25 de febrero de 2013 la Agencia Despachante de Aduana “GUAPAY S.R.L.”, presentó a la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, la DUI con Nº de Trámite 2013/701/C-11809 de 22 de febrero de 2013, consignando a nombre de Refrigeración Santa Cruz Frio Cruz S.R.L., bajo el régimen de importación a consumo IM-4, declarando: 3 bultos con 1103 kg., conteniendo compresores para vehículos de diferentes marcas y modelo, bobinas, ventiladores, válvulas, filtros, etc. Posteriormente, del aforo documental y físico se observaron precios bajos en relación a precios referenciales. Así el 6 de marzo de 2013, se inició el proceso de investigación notificando al Importador Frio Cruz S.R.L., con la Diligencia I por contener factores de riesgo establecidos en el art. 49 de la Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones “precios ostensiblemente bajos”, dichas observaciones generaron a la administración aduanera una duda razonable respecto a la veracidad, exactitud e integridad de la declaración.

2.- La administración aduanera emitió la Resolución Determinativa Nº AN-SCRZI-RDS 24/2103, que en su parte resolutiva dispuso declarar firme la referida Acta de Reconocimiento/ Informe de Variación de Valor girada contra Refrigeración Santa Cruz- Frio Cruz S.R.L., con NIT Nº 1012265022, por variación de valor de tributos aduaneros de importación en la suma de catorce mil cuatrocientos cincuenta y uno 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda (14.451.00 UFV), a ser pagados en el plazo de 3 días hábiles contados a partir de la ejecutoria de la presente resolución, convertida al valor presente en bolivianos al momento del pago.

3.- Contra esta resolución el importador interpuso recurso de revocatoria, que originó la emisión de la Resolución de Alzada ARIT-SCZ-RA 0095/2013 que revoca totalmente, la resolución determinativa impugnada, por corresponder la aplicación del primer método de valoración del Acuerdo sobre Valoración de la OMC (valor de transacción), de la mercancía consignada en la DUI C-11809.

4.- Ante esta resolución la administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico, que culminó con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0747/2014 de 19 de mayo, que confirmó la resolución de alzada.

V.- Problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0747/2014, los puntos de controversia radican en determinar:

1.- La legalidad de la resolución jerárquica impugnada en relación a la vulneración acusada de los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492, que implicaría la afectación de manera directa de los intereses del Estado;

2.- La incorrecta sustitución del valor u origen del precio establecido en base a los valores señalados por el Sistema Aduanero "SIVA", INFOEX y precios referenciales obtenidos de páginas web.

VI.- Análisis jurídico legal jurisprudencial pertinente al caso.

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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

VII.- Análisis de la problemática planteada.

En ese sentido, conforme los puntos demandados, los que tienen relación directa con la problemática planteada, se las sintetizan en 2 puntos y por su orden se señala:

1.- La legalidad de la resolución jerárquica impugnada en relación a la vulneración acusada de los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492, que implicaría la afectación de manera directa de los intereses del Estado. Previamente se debe conceptualizar la normativa legal acusada de incumplida. En ese sentido, el art. 21 se refiere a que, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en este Código son ejercidas por la administración tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado.

A su vez el art. 100 del referido cuerpo legal, atañe a las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación de la administración tributaria, estas

facultades, son funciones administrativas inherentes a la administración tributaria de carácter prejudicial y no constituye persecución penal.

En mérito a los antecedentes legales y administrativos se tiene que la DUI C-11809 referida al caso, declaró como valor FOB $us. 18.432.-, al igual que la Declaración Andina del Valor Nº 1326067, que consigna lo siguiente en el rubro 29 Forma de Pago: 01 Pago anticipado y el Rubro 38: Valor Total $us. 18.308,95; y en la casilla 62: Valor Total FOB $us. 18.423,30; en ese contexto, se advierte que la suma de las Facturas Comerciales Invoice Nº 432473, de 3 de diciembre de 2012 por $us. 16.542,8 y la Nº 433246, de 14 de diciembre de 2012 por $us. 1.766,15 emitidas por Omega Environmetal Technologies reflejan como precio de la mercancía de $us. 18.308,95, las que se encuentran declaradas en la Página de Documento Adicionales de la DUI C-11809; asimismo se advierte que el importador durante el despacho aduanero presentó como documento soporte de la DUI C-11809 – según su Página de Documentos Adicionales, Código C71, Certificados o Documentos de Entidades – declarando las "Transferencias al exterior" emitidas por el Banco de la Nación Argentina Nº 60001 y 60009, por el monto total de $us. 18.308,95; aspecto que también se encuentra respaldado por los Swift bancarios realizados a través del Notification (Transmission) of Original sent to Swift (ACK) Nos. 2639-00001 y 2778-00001, de 6 y 17 de diciembre de 2012, emitido por el Banco de la Nación Argentina, que confirma la transacción de $us. 18.308,95 realizada por parte de Friocruz S.R.L., a favor de Omega Environmetal, situación que se encuentra también respaldada con los Certificados emitidos por dicha institución bancaria, por los cuales se certifica las operaciones realizadas por su cliente Friocruz S.R.L., relacionadas a las facturas Nos. 432473 y 433246, que demuestra que la transacción evidentemente fue realizada por $us. 18.308,95. De igual manera, el importador presentó como documentos probatorios, además las listas originales de precios denominadas "Confidential Price Sheet", las cuales contienen los precios pagados con las facturas Nos. 432473 y 433246, también acompañó las certificaciones del proveedor respecto a la lista de precios.

El art. VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 en su art. 1 num. 1 señala que el valor en aduana de las mercancías cuando estas se venden para su exportación al País de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 condiciona que concurran las siguientes circunstancias: a) Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador; b) Que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; c) Que no revierta directa o indirectamente al vendedor parte alguno del producto de la reventa o de cualquier cesión. En esa línea el art. 5 de la resolución 846 de la CAN dispone que para que el método de valor de transacción sea aplicado y aceptado por la administración aduanera debe concurrir los siguientes requisitos: a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al territorio aduanero comunitario; b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, c) Que los anteriores términos puedan demostrarse documentalmente. Normativa relacionada directamente con el art. 143 párrafo III de la L. Nº 1990 que expresa por el valor en aduana de las mercancías importadas, el valor de transacción más el costo de transporte y seguro hasta la aduana de ingreso al país.

Entonces el valor de transacción resulta el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación con destino al territorio aduanero nacional. Por lo que en el caso, de los datos del proceso se evidencia la transacción de $us.

18.308,95 realizada por Friocruz SRL a favor de Omega Environmetal con listas originales de precios denominadas “Confidential Price Sheet” que contienen los precios pagados por las facturas Nos. 432473 y 433246. Adicionalmente, las transferencias realizadas a cuentas con los mensajes Swift que refieren a los pagos efectuados, con su respectivo ACKNOWLEDGEMENT RECEIPT es decir, la confirmación del Banco en sentido de que la transacción financiera se realizó.

Consecuentemente, la fundamentación técnica, citada y respaldada por la administración aduanera en el acta de reconocimiento/informe de variación de valor y por consiguiente en la resolución determinativa, no refleja lo dispuesto en el Acuerdo del Valor de la OMC -que tiene por objeto establecer un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajusta a las realidades comerciales y que prohíbe la utilización de valores arbitrarios o ficticios-, en vista de que el rechazo en la aplicación del método 1, valor de transacción, no se basó en lo dispuesto por el art. 1 del referido Acuerdo del Valor de la OMC, ya que su no aplicación no se respalda en una base técnica concerniente a la no existencia de una venta para exportación, en función a las restricciones, a la cesión o utilización de la mercancía, contraprestaciones, reversiones, vinculación y otras circunstancias expresadas en dicho artículo.

En tal virtud, por el contario, el importador presentó documentación relacionada con la transacción comercial entre el importador y el proveedor que se requiere en constancia del valor en Aduana declarado, además la administración aduanera no desvirtuó que el precio reflejado en las facturas comerciales como en las transacciones bancarias presentadas no coincidan, siendo lícita la importación con los precios señalados. En consecuencia, corresponde la aplicación del primer método de valoración del acuerdo sobre valoración de la OMC, de la mercancía consignada en la DUI C-11809, declarada por la Empresa Refrigeración Santa Cruz- Friocruz.

Nótese que por valoración aduanera, se entiende al conjunto de disposiciones normativas de carácter internacional y nacional que permiten efectuar una correcta determinación del valor de las mercancías para efectos de establecer la base imponible sobre la cual deberán pagarse los tributos. En la especie, como se manifestó anteriormente, se aplicó el primer método de valoración, y sólo en caso de no poder ser aplicado este, se recurre a los métodos secundarios, entre ellos el sexto denominado como de último recurso o última instancia, en el que por la imposibilidad de conocer el valor declarado se recurre a la aplicación de los arts. 51 y 53 de la Resolución 846, sobre dudas de la veracidad o exactitud del valor declarado y/o sobre los documentos probatorios, consiguientemente la utilización de precios de referencia, aspecto ajeno a la realidad del caso, en la que se demostró objetivamente y cuantificablemente el precio real.

El hecho de que la administración aduanera considere que con la resolución jerárquica se afecte de manera directa los intereses del Estado no corresponde a los datos del proceso ni a la realidad de los hechos, ya que no se puede soslayar la aplicación de la normativa legal aplicable al caso para beneficiar a la entidad aduanera demandante, en desmedro del administrado – importador que en el caso de autos cumplió con las exigencias de importación establecidas.

En tal virtud, no se evidencia vulneración alguna de los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492, o afectación de manera directa de los intereses del Estado.

2.- La incorrecta sustitución del valor u origen del precio establecido en base a los valores señalados por el Sistema Aduanero “SIVA”, INFOEX y precios referenciales obtenidos de páginas web.

Al respecto revisados los antecedentes, se constata que estos argumentos son nuevos porque no fueron parte del reclamo planteado por la Institución ahora demandante a tiempo de formular su recurso jerárquico por ende no cursa argumentación alguna al respecto en la resolución jerárquica impugnada aspecto que imposibilita su pronunciamiento. Nótese que a través de este proceso se realiza un control de legalidad de los actos administrativos realizados en sede administrativa especialmente a la resolución jerárquica que abre la competencia a través del proceso contencioso administrativo de este Máximo Tribunal.

La institución demandante pretende impugnar un nuevo argumento que no fue observado ante la AGIT, por ende se los tiene como actos consentidos libre y expresamente al haber el demandante renunciado al ejercicio de impugnar en su tiempo a los mismos, de ahí que la jurisprudencia establecida al efecto contenida entre otras, en las Sentencias Nos. 228/2013 de 2 de julio, 229/2014 de 15 de septiembre de este Tribunal Supremo sostienen la permisión de revisar sólo los aspectos impugnados anteriormente.

En ese sentido, los argumentos de la institución demandante, no tienen fundamento ni asidero legal alguno, en vista de que la resolución jerárquica se ajusta a derecho.

VIII.- DECISORIO: 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. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 267 a 273, interpuesta por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, representada por Jesús Salvador Vargas Cruz; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 0747/2014, de 19 de mayo.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

29

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 24, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), a través de su Gerente Distrital a.i. Cristina Elisa Ortiz Herrera, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0686/2014, pronunciada el 5 de mayo, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta negativa de fs. 30 a 34; notificación al tercero interesado de fs. 64; réplica de fs. 78 a 81, dúplica de fs. 84-85 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Vista de Cargo N° 2034471163 de 13 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo el 15 de noviembre de 2012, intimando a la presentación de la declaración jurada (corrección de errores materiales u otros descargos) del impuesto IVA formulario 210, periodo fiscal diciembre de 2007 o alternativamente al pago del monto calculado por la administración tributaria; otorgándose un plazo no mayor a 30 días computables a partir de su legal notificación para que el sujeto pasivo presente duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o en su defecto, documentos de descargo que demuestren la presentación de la misma.

Pasados los 30 días otorgados para la presentación de descargos, la administración emite el 18 de diciembre de 2012 informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03312/2013 donde se señala que el contribuyente no presentó ningún descargo que se encuentre registrado en sistema, concluyendo que se proceda a la emisión y notificación de la resolución determinativa en el marco del art. 99 de la L. N° 2492.

El 11 de julio de 2013 la administración tributaria emite Resolución Determinativa N° CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00775/2013 donde se determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente por la no presentación de la declaración jurada por concepto del impuesto y periodo ya referido, calculando el adeudo sobre base presunta.

El 12 de noviembre del 2013 el sujeto pasivo Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., interpuso recurso de alzada contra la Resolución Determinativa N° CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00775/13 de 11 de julio de 2013, notificando a la administración tributaria con dicho recurso el 3 de diciembre de 2013.

Posteriormente la ARIT emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0154/2014 de 11 de febrero, notificando a la administración tributaria el 12 de febrero del mismo año.

La Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) presentó recurso jerárquico, el cual fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014 de 8 de mayo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Errada interpretación de la normativa.

Haciendo cita de un fragmento de la resolución demandada, manifiesta que los argumentos planteados por la AGIT se encuentran totalmente desacertados y tratarían de encubrir al contribuyente, dejando en estado de indefensión a la administración tributaria, más aun cuando señala haber demostrado ante las dos instancias administrativas impugnatorias, que el sujeto pasivo se encontraba confeso al señalar que la declaración jurada se encontraba equivocada, y no realizó el trámite correspondiente para componer éste error, pues la administración tributaria no puede de oficio modificar o cambiar la presentación de un formulario 200 por el 210 y considerar el error en el formulario como datos de cabecera, siendo en el presente caso responsabilidad absoluta del sujeto pasivo por su dejadez o ignorancia.

Aduce que la AGIT, no hizo un correcto análisis puesto que la petición de rectificación de errores y omisiones en la declaración debe ser admitida por la administración tributaria cuando las razones aducidas por el declarante se consideren justificadas, sin perjuicio de las responsabilidades previstas en ley.

Argumenta que la AGIT no tomó en cuenta que en sujeción al parág. II del art. 97 de la L. N° 2492 se intimó al contribuyente en la vista de cargo a presentar la declaración jurada extrañada o apersonarse a la dependencia de su jurisdicción, a efecto de exhibir el duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren la presentación de la misma, dentro del término de treinta días computables a partir de su legal notificación con la vista de cargo, haciendo caso omiso, ante lo cual se emitió el informe CITE:SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03312/12 de 18 de diciembre de 2012 que concluye señalando se proceda a la emisión y notificación de la resolución determinativa correspondiente.

Señala que de esa manera, la Autoridad General de Impugnación Tributaria dejó en estado de indefensión a la administración tributaria siendo, correcta la determinación efectuada por esta entidad, basándose el error en la existencia del formulario 200 que no está vigente porque lo presentó cuando ya no tenía la obligación de presentar el formulario 200 por que a raíz de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0001.06 tenía la obligación de presentar el 210, por tanto, correspondía dar por bien hecha la presentación de la declaración jurada 200 en vez de la 210.

I.2.2. Falta de motivación de la resolución.

En relación a la motivación o fundamentación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014, manifiesta que la misma se encuentra viciada al no contar con el requisito de motivación y fundamentación, aspecto que se cumple en tanto y en cuanto se exponga lo hechos, se realice una fundamentación legal y se cite las disposiciones legales

que la sustentan, requisitos con los que no cumple la citada resolución jerárquica, todo ello haciendo cita y en el marco de la S.C. Nº 0043/2005-R de 14 de enero.

1.2.3. Violación al principio del debido proceso.

Sobre este punto, argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no hace referencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014, en que normativa se basa para la decisión asumida, no cita norma jurídica que establezca textualmente la posibilidad de aceptar la declaración jurada formulario 200 por la 210 o viceversa, aspecto que señala, viola el debido proceso.

Arguye que el derecho al debido proceso es reconocido constitucionalmente por los arts. 115-II de la C.P.E.; 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, hace también cita a fragmentos de la S.C. N° 2692/2010-R de 6 de diciembre; por lo cual señala; se evidenciaría que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, habría transgredido el derecho al debido proceso de la administración tributara al no fundamentar con normativa legal vigente su resolución jerárquica y basar su decisión en aspectos jurídicos.

Precisa que en materia administrativa, la garantía del debido proceso está regida por el principio de la verdad material frente a la verdad formal, por lo referido señala que verdad material se entiende como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos la cual está sustentada en la realidad. Señala que el contribuyente en el presente caso debió solicitar dicha rectificación ante la Administración tributaria con el fin de que la verdad formal contenida en su declaración coincida con la verdad material sin embargo no lo hizo, es más no presento dichas declaraciones juradas cuando estas fueron solicitadas por la administración tributaria, por lo señalado concluye que la aplicación del principio de verdad material no supone que esa administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones juradas presentadas de forma equivocada y negligente por los contribuyentes tal como pretende la Autoridad General de Impugnación Tributaria que de forma errada resolvió dejar sin efecto la resolución determinativa violando así el debido proceso.

I.2.4. Aceptación irregular de pruebas que no son de reciente obtención y violación del principio de oficialidad

Haciendo referencia a parte de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014, señala que de manera oficiosa la AGIT aceptó la documentación presentada por el sujeto pasivo, no siendo ésta de reciente obtención, a pesar de que jamás ésta documentación fue presentada ante la administración tributaria en la etapa de descargo, violando el principio de oficialidad, extralimitando sus facultades y no considerando lo dispuesto por el Tribunal Supremo de Justicia sobre el principio de oficialidad o de impulso de oficio en la Sentencia N° 288/2013; aspectos que evidenciarían que la AGIT al margen que deja en estado de indefensión a la administración tributaria con este acto repudiable, también violó el principio de oficialidad, puesto que el contribuyente ocultó documentación que tenía en su poder y del cual tenía conocimiento de donde se encontraba, siendo ésta de su entero conocimiento, con el fin de obstaculizar la fiscalización no la presentó en su momento, habiéndose extinguido su derecho, aspecto que no se tomó en cuenta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria ya que toda prueba debió previamente ser expuesta dentro el proceso de determinación y no así aceptarla sin juramento de reciente obtención, no debiendo darle valor alguno.

I.2.5. Sobre el estado de indefensión que dejó la AGIT a la administración tributaria.

Manifiesta que, en consideración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, mismos que jamás fueron presentados ante la administración tributaria, la AGIT coloco en estado de indefensión a ésta Gerencia Distrital, demostrando una vez más la parcialización que tiene la AGIT con el contribuyente; citando partes de la S.C. N° 0912/2011-R de 6 de Junio.

I.2.6. Violación del Principio de Legalidad.

Argumenta que la AGIT no aplicó la normativa tributaria vigente en la resolución de recurso jerárquico ahora demandado, convalidando una incomprensible e ininteligible situación jurídica, aceptando un descargo mal concebido; menciona que nadie puede desconocer la normativa tributaria vigente, no tomándose en cuenta lo estipulado en el art. 6 de la L. Nº 2492, evidenciando la inexistencia de sustento legal para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria admita como válida una declaración jurada presentada en otro formulario que no corresponde al impuesto que debe pagar y que en el presente caso ya no estaba vigente para el contribuyente.

En consecuencia señala; que antes de emitir la resolución de recurso jerárquico la AGIT debió observar el Principio de Legalidad ya que las actuaciones de esta administración tributaria se basaron únicamente en lo que establece y señala la normativa vigente.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0686/2014 de 5 de mayo.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante providencia de 13 de agosto de 2014, fs. 26, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose su Director Ejecutivo a.i., Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 30 a 34, reproduce los argumentos de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0686/2014 de 5 de mayo, haciendo transcripción de partes de la demanda, señala que no existe interpretación errada, sino aplicación de la normativa legal vigente cuando evidenciaron que la prueba presentada en instancia de alzada, no era prueba de reciente obtención pues fue presentada oportunamente por el sujeto pasivo mediante el Sistema Informático Newton, donde se constató que el contribuyente, cumplió materialmente la obligación tributaria por el Impuesto al Valor Agregado, si bien cometió un error al presentar el F-200 en lugar del F-210 este hecho se constituye en una formalidad, por lo que manifiesta, se hace imperioso verificar frente a ello la verdad material; manifiesta que no se produce indefensión alguna cuando las partes conocen y actúan en igualdad de condiciones, es así que la administración tributaria, ejerció su derecho a la defensa recurriendo a la instancia jerárquica, al haber identificado que la resolución del recurso de alzada le causó agravios, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 144 de la L. Nº 2492 (CTB), efectuando un detalle del procedimiento administrativo en fase administrativa.

Por otro lado, manifiesta que según la administración tributaria, el sujeto pasivo era responsable de corregir el error identificado, pues se trataría de un error insinuando que debió pedir la rectificación; aclara que no es rectificatoria cualquier información o dato no vinculado a la determinación de la deuda tributaria; en consecuencia si bien la administración tributaria reclama inacción por parte del contribuyente, la misma no precisa, cómo el sujeto pasivo debió corregir su error, quien con la figura de "rectificatoria", presentó el formulario 210 según el rubro "E; refrendado por la entidad financiera" el 11 de diciembre de 2013 a hrs. 19: 10:34, misma que contiene similar información a la del formulario 200 presentado inicialmente.

Manifiesta que, si bien la administración tributaria, en esa instancia Jerárquica, señala con convicción que en este caso debió realizar la rectificatoria, señala que no aplica el art. 78 de la L. Nº 2492, que indica que las rectificatorias también pueden ser presentadas a solicitud de la administración tributaria.

Aduce que, según la administración tributaria, sus actuaciones se encuentran respaldadas -entre otros- en el num. 3, del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0024-08, referido a la aplicación de métodos de determinación en base presunta, sin tomar en cuenta que la resolución es aplicable en aquellos casos en los que se evidencie que el sujeto pasivo, no presentó las declaraciones juradas de los impuestos por los que es responsable; sin embargo, en el presente caso, el sujeto pasivo presentó el formulario de declaración jurada del IVA, en su condición de contribuyente exportador mediante el Sistema Informático Newton; declaración que fue de conocimiento de la administración tributaria; por lo que no correspondía la determinación presunta de la deuda tributaria, ya que si bien el sujeto pasivo, utilizó otro formulario, realizó la declaración voluntaria del IVA, Manifiesta que, sobre la valoración de la prueba presentada, es importante precisar que la declaración jurada del IVA F-200, ya fue puesta a conocimiento de la administración tributaria, antes del vencimiento de la obligación tributaria mediante el Sistema Newton, razón por la que la ARIT, no tenía motivo para rechazarla.

Argumenta que la Instancia Jerárquica verificó que la resolución de alzada fue emitida en observancia del Principio de Legalidad y Principio de Especialidad, considerando que el Formulario del IVA, fue presentado oportunamente, basando su fundamento en la Constitución Política del Estado, el Código Tributario Boliviano, la L. Nº 843, Ley de Procedimiento Administrativo, Decretos Supremos y Resoluciones Normativas de Directorio, según la jerarquía jurídica y lo dispuesto en el art. 4 de la L. Nº 2492 (CTB), sin que tampoco se vulnere el principio de oficialidad, ya que la documentación presentada en instancia de alzada, fue presentada oportunamente ante la administración tributaria.

Asimismo, señala que, los argumentos citados en la demanda contencioso administrativa no desvirtúan los fundamentos técnico jurídicos expuestos por la AGIT, debiéndose tomar en cuenta que la presente demanda contencioso administrativa, es independiente en sus argumentaciones; arguye que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más el mismo demandante solo se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas; finaliza haciendo referencia a jurisprudencia.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada 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° 00686/2014 de 5 de mayo.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1.- La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales I, el 13 de noviembre de 2012, emitió la Vista de Cargo Nº Orden 2034471163 contra la sociedad Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., notificada el 15 de noviembre de 2012, al establecer que revisada la información registrada en la base de datos corporativa de la administración tributaria, se evidenció que no existe constancia de presentación de la declaración jurada por el IVA periodo fiscal diciembre 2007, en virtud a lo dispuesto por el num. 2 del art. 44 de la L. N° 2492 concordante con el art. 34-II del D.S. N° 27310 y num. 3 del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0024-08, obteniendo el monto presunto, estableciendo el tributo omitido e intereses en 19.770 UFV's, obtenido sobre una base imponible presunta, refiriendo que en caso de ratificarse el monto presunto establecido en la presente vista de cargo por no presentación de la DDJJ, implicará el no pago de la deuda tributaria incurriendo en omisión de pago, con calificación preliminar de la conducta del contribuyente de acuerdo a los arts. 165 del Cód. Trib., y 42 del D.S. N° 27310, emplazándole a presentar la declaración jurada extrañada o duplicado, con su constancia de presentación en el término de 30 días a partir de su notificación.

2.- El 18 de diciembre de 2012 el Departamento Gestión de Recaudaciones y empadronamiento de la Gerencia Distrital La Paz del SIN, emite el informe CITE: SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03312/2012, señalando que el contribuyente Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., fue notificado con la vista de cargo por omisión a la presentación del formulario 210, período fiscal diciembre 2007; no obstante transcurrido el plazo de descargo establecido en el art. 98 de la L. N° 2492, el contribuyente no presentó ningún descargo que se encuentre registrado en el sistema; concluyendo citado informe, instruir la emisión y notificación de la resolución determinativa.

3.- La Gerencia Distrital La Paz del SIN, emitió la R.D. N° 17-01005-13 de 11 de julio de 2013, mediante la cual resuelve determinar de oficio la obligación impositiva del contribuyente y/o responsable por no presentación de la declaración jurada del IVA periodo fiscal diciembre 2007, calculado sobre base presunta por un importe que asciende a 20.214.- UFV's, por tributo omitido e intereses, más sanción por omisión de pago en aplicación del art. 165 del Cód. Trib. Boliviano; acto administrativo notificado mediante cédula el 23 de octubre de 2013.

Instancia de alzada.

4.- El recurso de alzada interpuesto por Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., legalmente representada por Juan Jaime Paniagua Peña, contra la R.D. N° 17-01005-13 de 11 de julio de 2013, fue admitido mediante auto de 21 de noviembre de 2013, notificado de forma personal el 27 de noviembre de 2013 al representante legal de la empresa recurrente.

5.- La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial presentado el 17 de diciembre de 2013, respondió en forma negativa al recurso de alzada interpuesto, recurso que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada Nº 0154/2014, que revocó la R.D. N° 17-01005-13 de 11 de julio de 2013, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), contra Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., legalmente representada por Juan Jaime Paniagua Peña.

Instancia jerárquica.

6.- Contra dicha Resolución, Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital a.i. del SIN interpuso recurso jerárquico de fs. 120 a 125; resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0686/2014 de 5 de mayo, que confirmó la resolución de alzada; en consecuencia, queda sin efecto legal la R.D. N° 17-01005-13 de 11 de julio de 2013.

7.- En conocimiento de dicha Resolución, el SIN, Gerencia Distrital La Paz I, interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

9.- Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 86 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

De compulsa de la demanda, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014 emitido por la AGIT, porque a decir del demandante se incurrió en:

Errada interpretación de la normativa.

Falta de motivación de la resolución.

Violación al principio del debido proceso.

Aceptación irregular de pruebas que no son de reciente obtención y violación del principio de oficialidad.

Estado de indefensión de la administración tributaria.

Violación del principio de legalidad.

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:

V.1.2. Errada interpretación de la normativa.

La Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manifiesta que los argumentos planteados por la AGIT dejan en estado de indefensión a la administración

tributaria, por cuanto el sujeto pasivo se encontraba confeso al señalar que la declaración jurada se encontraba equivocada, y no realizó el trámite correspondiente para componer éste error, pues la administración tributaria no puede de oficio modificar o cambiar la presentación de un formulario 200 por el 210. Aduce que la AGIT, no hizo un correcto análisis de los arts. 44, 78-II, y 97 de la L. N° 2492; 28-I; parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310; y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N°10.0024.08.

El Principio de Legalidad; Primacía de la Ley o Reserva de Ley, pilar fundamental del Derecho Tributario previsto en el art. 6 de la L. N° 2492; conforme al cual todo ejercicio del poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisdicción, determinando que: I. Sólo la ley puede. 1. Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. Principio recogido por la L. N° 843, que en su art. 3 dispone que son sujetos pasivos del impuesto -entre otros- quienes: a) En forma habitual dediquen a la venta de bienes muebles; art 5 señala que la base imponible del IVA es el precio neto de la venta de bienes muebles; el art. 9, señala que cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación, si la diferencia es a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a periodos fiscales posteriores, asimismo, su art. 10 menciona que, el impuesto resultante liquidará y abonará sobre la base de la declaración jurada efectuada en formulario oficial.

En ese contexto, toda pretensión de cobro de tributos propiciada por el sujeto activo de la relación tributaría, sea esta determinación de cobro sobre base cierta o base presunta, debe ajustarse a este principio con base en la normativa prevista en el art. 6 de la L. N° 2492, a cuyo efecto; de revisión de antecedentes administrativos se advierte que, Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., empresa dedicada a la importación y exportación de productos varios, fue notificada a través de su representante legal; con la vista de cargo por la supuesta omisión a la presentación de la declaración jurada formulario 210, período fiscal diciembre 2007; otorgando el plazo de los 30 días al sujeto pasivo para asumir defensa, transcurrido el término otorgado, el sujeto pasivo no habría presentado documento alguno de descargo; ante este hecho, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-01005-13 de 11 de julio de 2013, que fue notificada el 23 de octubre de 2013, determinando la obligación impositiva sobre base presunta, por no presentación de la declaración jurada del IVA diciembre 2007, calculado un importe que asciende a 20.214.- UFV's, por tributo omitido e intereses, calificando la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago en aplicación del art. 165 de la L. Nº 2492 (CTB), sancionando con el 100% del tributo omitido, aspectos puntuales que bien podrían evidenciar el cumplimiento del procedimiento administrativo en dicha sede.

Ahora bien, en fase de determinación se observa que la resolución determinativa impugnada, hace cita de la norma tributaria dispuesta en el num. 2 del art. 44 de la L. Nº 2492 (falta de presentación de declaración jurada) y segundo párrafo del parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310; art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N°10.0024.08; normativa específica para determinación de tributos sobre base presunta, para casos especiales, vale decir que la normativa señalada, faculta y otorga esa potestad de determinación sobre base presunta, sí y solo sí; el sujeto pasivo no proporciona la información requerida para la

determinación sobre base cierta y se verifica entre otros la falta de presentación de la declaración o la omisión en ella de datos básicos que impiden la determinación del tributo.

En el marco citado, la administración tributaria; alega como punto central de su decisión para aplicar la determinación del IVA en su resolución determinativa -sobre base presunta, norma de determinación para casos especiales- señalando que, el contribuyente Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., habría omitido la presentación de la declaración jurada del IVA por el período fiscal diciembre 2007, formulario 210.

Sin embargo; de la revisión de actuados administrativos del reporte emitido por el sujeto activo (fs. 7 antecedentes administrativos Anexo 2) se advierte que el sujeto pasivo tiene como obligaciones tributarias -entre otros- el Impuesto al Valor Agregado (IVA) Exportadores, obligación material que es descargada con el formulario 210; asimismo se evidencia de actuados administrativos (Anexo 1 fs. 36) que en fase de término de prueba en instancia de alzada el contribuyente presentó el formulario 200, formulario que fue presentado a través del portal Newton, acápite "D: Refrendado de la entidad financiera Banco Solidario S.A" conforme se evidencia de la certificación de declaraciones del Servicio de Impuestos Nacionales (pie de página), documento que goza de validez probatoria de acuerdo con el art 79 de la L. N° 2492, presentado por el sujeto pasivo el 18 de enero de 2008, es decir que, el sujeto pasivo presentó el cumplimiento de su obligación, -declaración jurada-, dentro el plazo otorgado por el D.S. Nº 25619.

Resulta pertinente señalar, conforme lo aclaró la Autoridad de Impugnación Tributaria, que el contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración jurada del IVA en el F-210 (Exportadores) y que por un error de precisión, que en el caso presente es un error de forma, dada la complejidad de pagos a través de formularios del Sistema Tributario, presentó en el formulario F-200 (IVA mercado interno), el 18 de enero de 2008, -dentro del plazo previsto por norma- formulario que también corresponde al IVA, sin embargo de ello en instancia de impugnación de alzada, advertido de su error formal el sujeto pasivo presentó el formulario 210 IVA Exportadores gestión diciembre de 2007 fs. 37 Anexo 1, toda vez del impedimento previsto por el art. 78-II que prevé la rectificatoria se efectiviza solo cuando se evidencie el pago en exceso o en defecto de la administración o del contribuyente, declaración jurada que fue presentada en instancia de alzada que tampoco puede ser interpretada de manera alguna como prueba de reciente obtención, toda vez que la presentación del formulario 200 se produjo mediante el Sistema Newton en fecha 18 de enero de 2008 en el plazo previsto por ley, aspecto que fue correctamente compulsado en instancia de impugnación administrativa.

En consecuencia, como corolario de este punto acusado por la demanda, se muestra que no correspondía la determinación presunta de la deuda tributaria prevista por el num. 2 del art. 44 de la L. Nº 2492, segundo párrafo del parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310, y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0024.08; en un primer punto, por ausencia de norma que permita aplicar la determinación sobre base presunta, en un segundo punto, por inexistencia de normativa que autorice la aplicación de sanción para este tipo de error formal, y finalmente por ausencia de normativa que prevea el camino a seguir en un caso análogo; todo ello en el marco del Principio de Legalidad o Reserva de Ley prevista en el art, 6 de la L. N° 2492; pues si bien el sujeto pasivo, utilizó otro formulario, realizó la declaración voluntaria del IVA, dentro del plazo previsto por norma; toda vez del impedimento para la presentación de declaración jurada rectificatoria prevista por el art. 78-II, que es pretendida

incorrectamente en su aplicación por parte del sujeto activo; estos aspectos y hechos fueron de pleno conocimiento del sujeto activo a partir de 18 de enero de 2008.

En el referido entendimiento este tribunal advierte la no configuración de ninguna de las circunstancias de determinación especiales establecidas en el art. 44 de la L. Nº 2492, y parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310, advirtiéndose al contrario, que fue el propio SIN quien efectuó una interpretación y aplicación errónea de los señalados artículos, efectuando erradamente una determinación de oficio sobre base presunta; toda vez que recurriendo nuevamente a antecedentes administrativos del caso de autos se advierte a fs. 36 de Anexo 1, declaración jurada, formulario 200 con Número de Orden N° 5018425 presentado el 18 de enero de 2008, “antes del vencimiento de obligación tributaria”, en el "Cód. 013 ventas y/o servicios facturados más servicios conexos, devoluciones, descuentos y otros autorizados", (sin movimiento) declarando "O" (cero), toda vez que de acuerdo al art. 11 de la L. Nº 843 las exportaciones se encuentran liberadas del débito fiscal; "Cód. 026-Compras importaciones vinculadas con operaciones gravadas, mas descuentos (…)", declaró "O" (cero), Cód. 635 y 592 con registro de Bs 6.387.-, ambos referentes al saldo del periodo anterior y del siguiente periodo, mostrándose como consecuencia la ausencia de la posibilidad de pago en exceso o a favor del contribuyente o de la administración tributaria, que amerite una declaración jurada rectificatoria, conforme lo exige el citado art. 78-II.

De compulsa de antecedentes sobre el punto primero puede concluirse que, la declaración jurada Form. 200, no registra ni menos establece la consolidación o configuración de hecho generador alguno durante el periodo diciembre 2007, al haberse declarado “o” (cero), exento de monto dinerario y como consecuencia no puede generar pago material alguno del Impuesto al Valor Agregado por la gestión diciembre 2007, y más aun no puede pretenderse una determinación de oficio sobre base presunta en conocimiento de ausencia de hecho generador como lo pretende la administración tributaria, toda vez que dicho periodo tributario se encontraba "sin movimiento", conforme se refirió supra, mostrándose como consecuencia la correcta interpretación normativa por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria sobre la aplicación del art. 44 de la L. Nº 2492, y parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310 y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N°10.0024.08, contenida en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0686/2014.

Respecto a la alegada errada interpretación de la AGIT de los arts. 78-II de la L. Nº 2492, y 28-I del D.S. N° 27310, acusada por la entidad demandante, se advierte que como se señaló supra, el sujeto pasivo no omitió la presentación de la declaración jurada del IVA por el período reclamado; el art. 78-II establece que podrán rectificarse a requerimiento de la administración tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento de saldo a favor del fisco o la disminución del saldo a favor del declarante; asimismo el parág. III del señalado articulado, aclara que no es rectificatoria cualquier información o dato no vinculado a la determinación de la deuda tributaria; el art. 26 del D.S. Nº 27310 Reglamento del Código Tributario, establece que las declaraciones juradas rectificatorias, son las que modifican saldos, evidenciándose en ese marco que la rectificatoria asumida por el sujeto pasivo no modificaba en aumento o decremento de la administración o del sujeto pasivo deuda tributaria alguna, toda vez que las declaraciones juradas en formularios 200 y 210 no consignan deuda tributaria alguna y menos disminución o decremento.

Si bien es cierto que el sujeto pasivo no habría realizado su declaración en el formulario correspondiente, se evidencia que éste no fue informado y asistido por parte de la administración tributaria, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de su derecho conforme lo establece el art. 68-I de la L. N° 2492, tomando en cuenta el principio de buena fe previsto en el art. 69 del referido Cód. Trib.; asimismo se evidencia que no se configuró la falta de presentación de la declaración jurada como sustenta la administración tributaria para consolidar un procedimiento errado de determinación de casos especiales previsto en el parág II del art. 44 de la L. Nº 2492, más aún, sí el contribuyente habría efectuado materialmente la presentación del formulario.

En consecuencia si bien la administración tributaria reclama en su demanda inacción por parte del contribuyente, la misma exige erradamente que el sujeto pasivo debió corregir su error mediante una declaración jurada rectificatoria, sin advertir de la inexistencia de saldo a favor o en contra del contribuyente o de la administración tributaria; lo que causó confusión en el contribuyente, quien con la figura errada de "rectificatoria", presentó el formulario 210; (fs. 37 Anexo 1), advirtiéndose asimismo la inexistencia de normativa específica que otorgue facultades a la administración para determinar tributo omitido y sancionar al contribuyente con el 100% del tributo por error en la presentación de formulario, evidenciándose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria interpreto adecuadamente el art. 78-II de la L. N° 2492, no siendo pertinente ni aplicable la alegación de la administración de errada interpretación del art. 28-I del D.S. N° 27310.

V.1.3. Falta de motivación de la resolución.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, acusa que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014, se encuentra viciada al no contar con el requisito de motivación y fundamentación,

La C.P.E., reconoce y garantiza el derecho al debido proceso en sus arts. 115-II y 117-I y 180-I; siendo así que, la garantía del debido proceso contiene entre uno de sus elementos la exigencia de la fundamentación y motivación de las resoluciones, lo que significa que el juzgador al emitir el fallo debe resolver los puntos demandados, efectuando una exposición de los hechos, el conjunto de razonamientos de hecho y de derecho en los que apoya su decisión. Es así, que en consideración a la exigencia contenida en la Constitución Política del Estado, la doctrina legal aplicable de este tribunal ha establecido determinados parámetros o exigencias mínimas en el contenido de la fundamentación o motivación de un fallo; es decir, el requisito de la fundamentación o motivación debe ser tomado en cuenta por el juzgador a momento de emitir la resolución, a fin de que sea válida; lo contrario significaría incurrir en falta de fundamentación y de motivación.

Revisados los antecedentes del procedimiento administrativo seguido por instancias impugnatorias administrativas se advierte que en fase de impugnación Jerárquica la Autoridad General de Impugnación Tributaria, efectuó una detallada exposición de los hechos y de la normativa inmersa en la problemática, efectuando una debida motivación y detallada fundamentación legal y describiendo correctamente la normativa en la cual basó su decisión, efectuando una explicación razonada de los fundamentos de su resolución, citando detalladamente las disposiciones legales en las cuales sustenta su fallo, por consiguiente este tribunal no evidencia la falta de motivación y fundamentación acusada por la administración tributaria, mostrándose a contrario una debida motivación y fundamentación de la resolución impugnada mediante demanda.

V.1.4. Violación al principio del debido proceso.

Sobre este punto, argumenta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no hace referencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0686/2014, en que normativa se basa para la decisión asumida, señala que no se cita norma jurídica que establezca textualmente la posibilidad de aceptar la declaración jurada formulario 200 por la 210 o viceversa, aspecto que señala, viola el debido proceso.

De acuerdo a los argumentos vertidos por esta Sala Plena en el Punto V.1.2. de la presente Sentencia, se advierte que el sujeto pasivo evidentemente incurrió en un equivocación de forma, al efectuar su declaración mensual del IVA periodo diciembre de 2007 en el formulario 200, cuando correspondía hacerlo en el formulario 210; dicho formulario 210 fue declarado por el contribuyente, "sin movimiento, es decir con saldo "0" (cero) por no haberse generado durante el periodo hecho generador alguno de obligación tributaria en favor de la administración tributaria; sin embargo advertido el sujeto pasivo de su equivocación pretendió reparar su equivocación generando una declaración jurada rectificatoria en formulario 210, sin advertir la no correspondencia de rectificación, en aplicación del art. 78-II de la L. N° 2492, aspecto que pretendió ser capitalizado por la administración, la cual sin sustento legal alguno, primeramente efectúa una determinación sobre base presunta, sin contar con el respaldo legal exigido por la norma -art. 44-II de la L. N° 2492-; pretendiendo además, sancionar con una multa del 100% sobre un supuesto tributo omitido, sobre la determinación presunta obtenida, pese a tener conocimiento de la inexistencia de hecho generador alguno que no amerita pago alguno por inexistencia de hecho generador.

En ese marco, la administración tributaria insistió durante el desarrollo del proceso la inexistencia de norma en la cual basaron las instancias tributarias impugnatorias para no aceptar su determinación de tributos y sanción; ahora bien, debe advertirse que inversamente tampoco existe normativa alguna en el marco del principio de legalidad o reserva de ley que faculte a la administración tributaria a determinar una obligación inexistente sobre base presunta, toda vez de la inexistencia de hecho generador que dé lugar a pago alguno en favor de la Administración, evidenciándose que no se configuró la falta de presentación de la declaración jurada como sustenta la administración tributaria para consolidar un procedimiento de determinación de casos especiales previsto en el parág. II del art. 44 de la L. Nº 2492, sin advertir a contrario la ausencia de norma alguna en el marco del Principio de Legalidad o reserva de ley, aspecto que fue correctamente valorado por la instancia jerárquica, no evidenciándose la violación al Principio del Debido Proceso.

V.1.4. Aceptación irregular de pruebas que no son de reciente obtención y violación del principio de oficialidad.

Señala que de manera oficiosa la AGIT aceptó la documentación presentada por el sujeto pasivo, no siendo ésta de reciente obtención.

Conforme se refirió en el Punto V.1.2., Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., presentó el 18 de enero de 2008 el formulario IVA 200 del periodo diciembre de 2007, en el plazo establecido por ley, posterior a ello y advertido de su error formal presentó en instancia de alzada el formulario rectificatorio 210; en ese marco debe convenirse que las instancias impugnatorias administrativas en cumplimiento al principio de verdad material previsto por la C.P.E., en su art. 180-I, están compelidos a valorar las pruebas presentadas por las partes, advirtiéndose que la presentación del formulario extrañado fue realizada (fs. 36 Anexo 1), con anterioridad a su presentación en recurso de alzada, es decir el 18 de enero de

2008, dentro del plazo previsto por norma, aspecto que era de pleno conocimiento de la administración tributaria, es decir era de pleno conocimiento de parte adversa, en consecuencia la instancia de alzada se encontraba plenamente habilitada para valorar el formulario 200, al constituirse esta en prueba decisiva para la resolución del caso y sin necesidad de ser arrimada a los actuados bajo juramento de reciente obtención, dado que la declaración jurada formulario 210 –fs. 37 Anexo 1- no cumple mayor relevancia en el proceso al no adecuarse a lo previsto por el art. 78-II de la L. N° 2492, no advirtiéndose como consecuencia indefensión de la administración tributaria; asimismo no se evidencia vulneración al principio de oficialidad toda vez que la administración actuó en el marco de su competencia y deber.

En consecuencia se concluye sobre este punto de la demanda que, la AGIT valoró adecuadamente la presentación del formulario 200 llegando a establecer la verdad material para emitir una resolución apegada a derecho.

V.1.5. Estado de indefensión de la administración tributaria.

Manifiesta que, en consideración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, mismos que jamás fueron presentados ante la administración tributaria, la AGIT coloco en estado de indefensión a esa Gerencia Distrital. Conforme se muestra en el desarrollo de la presente sentencia, el sujeto pasivo efectuó la presentación de su formulario 200 el 18 de enero de 2008, dentro del plazo previsto por norma, mediante el Sistema Portal Newton, portal cibernético que es administrado y utilizado en la modalidad “on line” por el Servicio de Impuestos Nacionales en sus distritos del país, portal digital que es un instrumento de uso diario de las diversas reparticiones unidades del Servicio de Impuestos; aspecto que evidencia sin lugar a confusión que la administración tributaria tenia pleno y total conocimiento de la declaración jurada formulario 200 efectivizada el 18 de enero de 2008, por lo cual mal puede ahora la administración alegar desconocimiento de ese documento y peor aún alegar “estado de indefensión”, por desconocimiento de dicho formulario, aspecto que muestra una actitud dilatoria de la administración para la resolución del presente caso. Evidenciándose a contrario sensu el adecuado actuar de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la resolución del caso, no siendo evidente el estado de indefensión alegado.

V.1.6. Violación del principio de legalidad.

Sobre este punto argumenta que la AGIT no aplicó la normativa tributaria vigente en la resolución de recurso jerárquico ahora demandado, no tomándose en cuenta lo estipulado en el art. 6 de la L. Nº 2492.

De revisión de Resolución Determinativa No. CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/ PAAJ/RD/00775/2013, se advierte que la administración tributaria determina de oficio la obligación impositiva del contribuyente calculando el adeudo sobre base presunta por la supuesta no presentación de la declaración jurada por concepto del impuesto y periodo ya referido, amparada en el num. 2 del art. 44 de la L. N°2492, y segundo párrafo del parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, obteniendo el monto del tributo omitido en aplicación del num. 1 del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0024.8 de 25 de julio de 2008, aplicando la sanción con el 100% del tributo omitido en aplicación del art. 165 del Cód. Trib.

En ese contexto, en fase impugnatoria y luego de ser notificado con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/0154/14, de 11 de febrero de 2014, el SIN señala en la parte

pertinente “Que la administración tributaria actuó según lo dispuesto en el num. 2, del art. 44 de la L. Nº 2492 (CTB), el art. 34 del D.S. Nº 27310 (RCTB) y el num. 3 del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0024.08, por lo que demostró que la determinación realizada es correcta, (…), cita el art. 6 del Cód. Trib., y señala que evidenció la inexistencia de la norma legal para admitir como válida una declaración jurada que fue presentada en un formulario, que no corresponde al impuesto que debe pagar, y que en presente caso no estaba vigente; por lo que antes de emitir la resolución, debió observar el Principio de Legalidad; argumento que las actuaciones de la administración tributaria, se basaron en la normativa vigente, ya que el pronunciamiento contiene elementos señalados en el art. 28 de la L. Nº 2341 (LPA).”(sic.).

Ante la interposición del recurso jerárquico por parte de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0686/2014 de 5 de mayo, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto señalando.”(…) se evidenció que Culturas Andinas Tiahuanacu Import Export S.R.L., presentó la declaración jurada del IVA, correspondiente al periodo fiscal diciembre 2007, en el formulario 200 debiendo haber utilizado el formulario 210, por ser contribuyente exportador; no obstante, no se configuró lo señalando en el parág. II del art. 97 de la L. Nº 2492 (CTB), al existir una declaración jurada del IVA, presentada antes del vencimiento de la obligación tributaria (…); así tampoco corresponde la aplicación de los arts. 44-2 de la mencionada L. Nº 2492 (CTB), 34, parág. II segundo párrafo del D.S. Nº 27310 (RCTB) y 5-1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0024-08; de igual forma la resolución del recurso de alzada, no causó indefensión a la administración tributaria y cumplió con el Principio de Legalidad y de Especialidad, en virtud a que se aplicaron normas tributarias para el análisis del presente caso ” (sic.).

De todo lo referido por la administración tributaria compulsado con los actuados del procedimiento en fase administrativa y en fase impugnatoria jerárquica, se advierte conforme lo ampliamente desarrollado en la presente sentencia que, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales al aplicar la normativa prevista en el num. 2 del art. 44 de la L. Nº 2492, segundo párrafo del parág. II del art. 34 del D.S. N° 27310, y art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N°10.0024.08, derivando en la imposición de la determinación de un tributo omitido sobre base presunta, sin advertir la inexistencia de hecho generador alguno al haber tomado conocimiento del formulario 200 presentado en el plazo previsto por ley, emitiendo su resolución determinativa sin sustento normativo, toda vez que la presentación de la declaración jurada presentada por el contribuyente en otro formulario no es considerada por la normativa como factor habilitante para aplicar la normativa para determinación sobre base presunta, asimismo también se advirtió la inexistencia de normativa que faculte al sujeto activo para imponer sanciones dentro un proceso de determinación de oficio sin base legal para su consolidación, legitimidad y legalidad; aspectos esenciales que denotan que la administración tributaria no dio cumplimiento al Principio de Legalidad o Reserva de Ley, al emitir una resolución determinativa sin sustento legal sobre base presunta.

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, violación de la normativa

legal tributaria como alegó erradamente la entidad demandante; por lo que, corresponde en consecuencia, confirmar la resolución jerárquica impugnada.

V.1.7.- 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° 0686/2014 de 5 de mayo, 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 caso en examen, 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° 0686/2014 de 5 de mayo, 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 Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 24, 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° 0686/2014 de 5 de mayo dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

30

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 22, interpuesta por Carlos Romualdo Calle Rivera, representante legal de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0932/2014, pronunciada el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 28 a 32; réplica de fs. 80 a 82; dúplica de fs. 85 a 87; notificación del tercero interesado de fs. 75; 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 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0932/2014 de 24 de junio resolvió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0274/2014 de 31 de marzo dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz dentro del recurso de alzada interpuesto por Ángel Tito Alvares Soria en representación de Roberto Mendoza Ayaviri contra la Gerencia Distrital El Alto del SIN y que en alzada se revocó totalmente por prescripción la R.A. Nº 23 0301 13 de 5 de noviembre de 2013, declarando prescrita la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria de los títulos de ejecución tributaria contenidos en el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) de Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008 de 12 de diciembre y en el PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008, de conformidad a los arts. 59, 60 y 61 del Cód. Trib. Boliviano (CTB).

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital El Alto del SIN señala que la Resolución de Recurso Jerárquico ATIG-RJ Nº 0932/2014 vulnera lo establecido en los arts. 5-II y 8-III del Cód. Trib. Boliviano y consiguientemente los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., normativa tributaria que refiere a la aplicación con carácter supletorio de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular que se trata, cuando exista un vacío legal en el Código Tributario Boliviano, que en el presente caso no existe normativa tributaria que trate de la interrupción de la prescripción en ejecución tributaria, motivo por el que se aplica por analogía la normativa del Código Civil en su aspecto concreto.

Manifiesta que de acuerdo al art. 10 del Cód. Trib. Boliviano, los mencionados títulos cuentan con medidas coactivas desde el 2009 hasta el 2013, y por la normativa tributaria citada la administración tributaria vino ejerciendo constantemente su titularidad de sujeto activo (acreedor), ejecutando para ello distintas medidas de cobranza coactiva, sin renunciar a su derecho de acreencia, por lo tanto, la acción de cobro no fue desistida por parte del SIN, siendo claros los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., recurrido por analogía y por existir un vacío jurídico en la norma tributaria.

Continúa señalando, que la prescripción se interrumpe por cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor y comienza desde que el derecho ha podido hacerse valer o desde que el titular ha dejado de ejercerlo y de fs. 17 a 23 y 39 a 70 de los antecedentes administrativos, cursan las medidas ejecutivas contra ECOGREZ S.R.L., siendo en este contexto, que el fisco ha realizado constantemente medidas de cobranza coactiva, que es la fase de la ejecución tributaria para viabilizar el cobro de la deuda tributaria, por lo que dichas actuaciones deben ser consideradas como mecanismos de interrupción de la prescripción, por lo que no existe ninguna prescripción como infundadamente señala la ARIT y la AGIT y cita como línea la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0318/2012 de 14 de mayo respecto a la prescripción y que no se operó la misma por actos efectuados tendientes al cobro de la deuda tributaria antes de los cinco años.

Señala también, que la resolución del recurso jerárquico impugnada hace una errónea interpretación de los arts. 59-I-4 y 60 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que, aunque se encuentre vigente el art. 59 del citado Código, tampoco hace mención a las causales de interrupción de la prescripción en fase de ejecución tributaria, por lo que por analogía y vacío jurídico se aplicó el Código Civil, pero la ARIT negó la aplicación de tal analogía y supletoriedad, causando violación y lesión a los derechos del SIN consagrados en la Constitución Política del Estado como es el debido proceso en su vertiente de seguridad jurídica ya que se debe considerar que el título de ejecución tributaria, R.D. Nº 98/2008 contiene periodos de enero a diciembre de la gestión 2003 y habiendo ocurrido el hecho generador con la L. Nº 1340 y 2492 Código Tributario Boliviano; y el hecho de que no se haya podido ejecutar o hacer efectivo el cobro del adeudo tributario o en su caso el remate de algún bien, fue porque el contribuyente no tiene bienes registrados a su nombre, ni cuentas bancarias sobre las cuales se pueda hacer efectivo el cobro, por lo que ”La aplicación del principio de que la prescripción no corre contra quienes no pueden cobrar” (sic), conforme el art. 1493 del Cód. Civ., es aplicable al presente caso conforme los arts. 5 y 8-III del Cód. Trib. Boliviano.

En ese sentido, habiendo agotado todas las medidas de cobro coactivo el fisco durante el 2009 a 2013, sin haber obtenido ningún resultado favorable emitió la Derivación de Acción Administrativa Nº 25 1483 13 contra Roberto Mendoza Ayaviri por ser el representante legal del contribuyente ECOGREZ S.R.L., conforme el art. 28 del Cód. Trib. Boliviano y mediante la R.A. Nº 23 0301 13 de 5 de noviembre de 2013, se intimó al representante legal citado en calidad de responsable subsidiario a cumplir con el pago de la deuda tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita resolución declarando la revocatoria parcial de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0932/2014 en la parte que declara prescrita la facultad de ejecución tributaria por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE gestiones 2003 y 2004 contenidos en el PIET del Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº1794/2008 y el PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008; y en

consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0274/2014 de 31 de marzo y se confirme la R.A. Nº 23 03010 13 de 5 de noviembre de 2013, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

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 4 de mayo de 2015, que cursa de fs. 28 a 32, y señala lo siguiente:

En cuanto a la interrupción por cualquier acto del cómputo de la prescripción de la sanción; señala que la demanda expone fundamentos con incorrectas interpretaciones de la norma, tergiversando la verdad de los hechos y los antecedentes del proceso, debiendo previamente puntualizar que la prescripción, de la facultad de ejecución tributaria de la Gerencia Distrital El Alto del SIN; respecto a los hechos generadores del IVA e IT de los periodos junio a octubre 2003, ocurrieron en vigencia de la L. Nº 1340 y para el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003 y enero a diciembre 2004 e IUE gestiones 2003 y 2004 en vigencia del CTB (L. Nº 2492).

En ese sentido, en lo que respecta a los periodos reclamados en la presente demanda y alcanzados por la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, son el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre de 2004 e IUE gestiones 2003 a 2004; indica que en previsión de los arts. 59-4 y 60-II del Cód. Trib. Boliviano, el SIN tiene 4 años para ejercer su facultad de ejecución tributaria, siendo que el término se computa desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria; en cuanto a las causales de interrupción y suspensión, previamente transcribe los arts. 61 y 62 del citado Código y continúa señalando que el 22 de diciembre de 2008, el SIN notificó a ECOGREZ S.R.L., con el PIET del Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008 por una multa de 300 UFV, por la falta de presentación del formulario 80, IUE 2004, dentro los plazos fijados por la administración tributaria; el 19 de marzo de 2009, se notificó al contribuyente mencionado con el PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008, el cual establece que estando firme y ejecutoriada la RD E.A. Nº 98/2008 de 8 de octubre respecto al IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE 2003 y 2004, y anuncia al contribuyente el inicio de la ejecución tributaria al tercer día de su legal notificación con el presente proveído.

Bajo ese contexto, el cómputo de la prescripción, para el PIET de Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/08 se inició el 23 de diciembre de 2008 y concluyó el 23 de diciembre de 2012 y para el PIET Nº 1880/08 el término de la prescripción se inició el 20 de marzo de 2009 y concluyó el 20 de marzo de 2013, motivo por el que la facultad de la administración tributaria para la ejecución tributaria de la deuda por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre de 2003, enero a diciembre de 2004 e IUE 2003 y 2004, se encuentran prescritas.

Continúa señalando que, sobre los argumentos expuestos referidos a la presentación de memoriales sobre medidas precautorias y coactivas a distintas instituciones, habrían logrado interrumpir el término de la prescripción; sin embargo, los plazos y el cómputo para la ejecución tributaria de la deuda determinada se encuentra claramente establecidos en el L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), lo que no ocurría en la L. Nº 1340, motivo por el cual no existe vacío legal en los conceptos reclamados y no corresponde la aplicación supletoria de ninguna otro normativa (Código Civil) como pretende el demandante porque el cómputo y causales de interrupción y suspensión de la prescripción deben realizarse dentro del marco

de los dispuesto en los arts. 61 y 62 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, causales que la administración tributaria no demostró que se hayan configurado, por lo que, no corresponde aplicar analogías y recurrir a otras normas del derecho, cuando la L. Nº 2492 es clara sobre el tema y la presentación de varios oficios no pueden reemplazar al documento válido que interrumpe la prescripción dentro de los plazos establecidos conforme la normativa mencionada; además que el demandante se limitó a realizar afirmaciones por demás generales, sin exponer razonamientos de carácter jurídico y dicha carencia de la carga argumentativa no puede ser suplida por éste tribunal. En ese sentido, cita a manera de jurisprudencia, las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 238/2013 de 27 de 5 de julio, ambas emitidas por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada por la Gerencia Distrital El Alto del SIN carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución de recurso jerárquico.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital El Alto del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0932/2014 de 24 de julio emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que, el 27 de noviembre de 2008, la administración tributaria notificó a Roberto Mendoza Ayaviri, representante legal de la Empresa ECOGREZ SRL con la RD E.A. Nº 98/2008 de 8 de octubre, que determinó de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 6.963.417 UFV equivalente a Bs 9.939.024.-, por el impuesto omitido e intereses más la sanción por omisión de pago, cursante de fs. 10 a 15 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 22 de diciembre de 2008, el SIN notificó al representante legal de la Empresa ECOGREZ S.R.L., con el PIET del Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008, por la multa de 300 UFV, por la falta de presentación del formulario 80, IUE dentro los plazos fijados por la administración tributaria y advirtiendo que se aplicarán las medidas coactivas al tercer día de su legal notificación con el citado proveído, conforme consta de fs. 34 a 37 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 19 de marzo de 2009, administración tributaria notificó a ECOGREZ S.R.L., mediante su representante legal con el PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008, el cual establece que estando firme y ejecutoriada la RD E.A. Nº 98/2008 de 8 de octubre anuncia al contribuyente el inicio de la ejecución tributaria al tercer día de su legal notificación con el citado proveído, cursante de fs. 16 y vta., del Anexo 2.

Posteriormente, el 4 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó a ECOGREZ SERL con la RD Nº 23-0207-13 de 13 de septiembre de 2013, que declaró agotado el patrimonio y/o la insolvencia del contribuyente ECOGREZ S.R.L., para cubrir la deuda tributaria, debiendo iniciarse el procedimiento de derivación de acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a quienes resulten responsables subsidiarios; por lo que, notificó también el Auto Administrativo de Derivación de Acción Administrativa Nº 25-1483-13, que dispuso el inicio de sumario administrativo contra Roberto Mendoza Ayaviri por

la acción de la derivación administrativa, cursante de fs. 80 a 90 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, respectivamente.

El 6 de diciembre de 2013, el SIN notificó a Roberto Mendoza Ayaviri con la RD Nº 23-0301-13 de 5 de noviembre, que derivó la acción administrativa, por concepto del PIET Nº 1794/2008 y PIET Nº 1880/08 de fs. 114 a 123 del citado Anexo 2.

Contra dicha resolución, Roberto Mendoza Ayaviri mediante su representante legal, interpuso recurso de alzada de fs. 58 a 64 vta., del Anexo 1 de antecedentes administrativos; resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0274/2014 de 31 de marzo de fs. 102 a 116 del Anexo 1, que revocó totalmente, por prescripción la R.A. Nº 23-0301-13 de 5 de noviembre de 2013; consecuentemente se declaró prescrita la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria de los títulos de ejecución tributaria determinados en el PIET de Auto de Multa ADEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008 de 12 de diciembre y en el PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008, de conformidad a los arts. 59, 60 y 61 del Cód. Trib. Boliviano.

Ante dicha resolución, la Gerencia Distrital El Alto del SIN interpuso recurso jerárquico de fs. 121 a 124 vta., del Anexo 1; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0932/2014 de 24 de junio de fs. 150 a 162 vta., del Anexo 1 y fs. 2 a 14 vta., del expediente, que revocó parcialmente la Resolución de Alzada N° 0274/2014 de 31 de marzo; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la facultad de ejecución tributaria del SIN por el IVA e IT de los periodos junio a octubre 2003; declarándose prescrita la facultad de ejecución tributaria por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE gestiones 2003 y 2004 contenidos en los PIET del Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008 de 12 de diciembre y PIET Nº 1880/08 de 18 de diciembre de 2008; de conformidad a lo previsto al art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Gerencia Distrital El Alto del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

3. Cursa también el apersonamiento de Roberto Mendoza Ayaviri, como tercero interesado, quién con memorial de fs. 95 y vta., con los argumentos expuestos en el mismo, presentado fuera de plazo establecido por ley, por lo que ameritó la providencia de 12 de mayo de 2017, que estableció “En lo principal, estese al decreto de autos para sentencia, de 21 de agosto de 2015” (sic) cursante de fs. 96 de obrados.

4. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 88 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para el cobro de las obligaciones tributarias del contribuyente por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE gestiones 2003 y 2004 establecidos en los PIET mencionados en aplicación de los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., ante el vacío jurídico en la normativa tributaria; y si existió o no la interrupción a la prescripción por parte del SIN.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto a la prescripción, el cómputo de la misma y las causas de interrupción en la normativa boliviana vigente en ese entonces.

Previamente se debe conceptualizar la normativa legal aplicable al caso, en ese sentido y tratándose la solicitud de prescripción de deudas que se encuentran en etapa de ejecución, cuyo origen concierne al IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre de 2004 e IUE gestiones 2003 y 2004; se advierte que, los hechos generadores ocurrieron durante la vigencia del Código Tributario Boliviano (L. Nº 2492), por lo tanto, corresponde desarrollar el análisis, según la aplicabilidad del citado Código; más aún, porque los periodos e impuestos aplicados por la L. Nº 1340 no fueron motivos de reclamo en la presente demanda.

En este sentido, el art. 59-4 del Cód. Trib. Boliviano, señala que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria. A su vez el art. 60-II señala que el término de la prescripción se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria. A su turno el art. 61, indica que se interrumpe la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; o por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, como también por la solicitud de facilidades de pago. A su turno, la parte in fine de la citada disposición, indica que cuando se interrumpa la prescripción, empezará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Ahora bien, los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., están referidos a la "constitución en mora del deudor, cómputo de la prescripción y la interrupción de la misma por citación judicial y mora; por lo que resulta pertinente indicar que, de acuerdo a la normativa anteriormente descrita no es aplicable la supletoriedad en materia tributaria, pretendiendo la aplicación del régimen civil, pues la supletoriedad solo es aplicable en caso de ausencia de normas en una materia, lo que no ocurre en la especie, ya que el Código Tributario Boliviano prevé el régimen de prescripción en sus arts. 59 al 62, teniendo preferente aplicación por ser Ley especial, al tenor de lo dispuesto por el parág. I del art. 15 de la L. N° 25, del Órgano Judicial.

Respecto a lo indicado en cuanto el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, tiene un vacío, pues no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor, debiendo en consecuencia aplicarse el parág. III del art. 8 del Cód. Trib. Boliviano, sobre los métodos de interpretación y analogía en materia tributaria, en relación con el art. 5-II del mismo Código, en cuanto a la aplicación de la analogía y el carácter supletorio al Código Tributario Boliviano ante la existencia de un vacío legal a otras ramas jurídicas, lo que remite al contenido del art. 340 del Cód. Civ., concordante con el parág. II del art. 1503 del mismo Compilado Legal, debe tenerse presente lo siguiente:

No existe el pretendido vacío legal en la interpretación del art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, ya que el mismo establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la interrupción del curso de la prescripción, sin que pueda constituir un vacío, la pretensión de la entidad demandante, tomando en cuenta por otra parte, que el art. 340 del Cód. Civ., regula relaciones de orden personal y patrimonial entre particulares, siendo la naturaleza fiscal del tributo totalmente distinta.

En materia tributaria no es necesaria la intimación, requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, pues el único acreedor posible es el Estado a través de los diversos regímenes en que se manifiesta la administración tributaria, ingresando en mora el sujeto pasivo con el solo incumplimiento de su obligación tributaria en el momento en que se produjo su vencimiento.

Por otra parte, no es posible la aplicación del parág. I del art. 8 del Cód. Trib. Boliviano, de manera extensiva o restrictiva en el presente caso, pues han sido determinadas expresamente las causas por las que se producirá la suspensión o interrupción del término de la prescripción, lo que tiene íntima relación con la observancia y aplicación del principio de reserva legal.

En cuanto al contenido del parág. III del art. 8 del Cód. Trib. Boliviano, si bien el mismo admite la posibilidad de aplicar la analogía para llenar vacíos legales, expresamente determina que en virtud de ella, "…no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes".

Otro aspecto a tomar en cuenta es que el parág. II del art. 5 del Cód. Trib. Boliviano, de la misma forma, hace referencia al carácter supletorio al adjetivo tributario, únicamente cuando exista un vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario u otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular; empero como ya se tiene expresado, en el caso de autos, no existe un vació legal; por consiguiente, no corresponde y menos significa que deba aplicarse el Código Civil como pretende la demandante en cuanto a los periodos y tributos motivos de reclamo.

Finalmente, en lo relativo al parág. II del art. 1503 del Cód. Civ., como ya se expresó, las causas de interrupción en materia tributaria se encuentran expresamente determinadas por el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, motivo por el cual no existe vacío legal y no corresponde la aplicación del Código Civil como normativa supletoria; más aún porque la administración tributaria en ningún momento demostró que se hayan configurado las causales establecidas en las disposición legal tributaria citada puesto que, la presentación de oficios por parte del SIN cómo mecanismos de interrupción de la prescripción y como medidas de cobranza coactiva no se encuentran establecidas en el precepto legal referido, sin que pueda hacerse una interpretación extensiva en observancia del principio de reserva legal, pero que además, el Código Tributario Boliviano (L. Nº 2492), tiene preferente aplicación de acuerdo con el principio de jerarquía normativa expresado en su art. 5, por lo que las medidas tendientes al cobro de la deuda no establecieron efecto legal alguno en estricto cumplimiento de lo establecido en el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano.

Bajo la normativa legal descrita precedentemente, los antecedentes administrativos del proceso desarrollados en el Punto III del presente fallo y conforme lo dispuesto en los arts. 4-3 y 60-II del Cód. Trib. Boliviano, se evidencia que el cómputo de la prescripción para el PIET de Auto de Multa GDEA/DTJCC/UCC Nº 1794/2008, se inició el 23 de diciembre de 2008 y concluyó el 23 de diciembre de 2012; y para el PIET Nº 1880/08 el término de la prescripción inició el 20 de marzo de 2009 y concluyó el 20 de marzo de 2013 conforme las fechas de notificación al contribuyente establecidas en el Acápite III "Antecedentes administrativos y procesales" del presente fallo, por consiguiente, se encuentra totalmente prescrita la facultad de la administración tributaria para la ejecución tributaria de la deuda por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE 2003 y

2004 como acertadamente se estableció en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica) en cuanto a los citados periodos e impuestos.

Finalmente, de acuerdo al análisis y los fundamentos ya expresados en la presente resolución, por una parte, quedó claramente determinado que no es posible la aplicación del régimen civil porque existe una previsión específica que determina el término de la prescripción, su respectivo cómputo y las causales de interrupción de la prescripción y al no existir vacío legal respecto a la interrupción de la prescripción se la debe sustanciar conforme los arts. 59 a 62 del Cód. Trib. Boliviano; por consiguiente, no corresponde la aplicación subsidiaria del sustantivo civil para el inicio del cómputo de la prescripción e interrupción por citación judicial y mora establecidos en el Código Civil y como erradamente alega el SIN en su demanda; y por otra, las notificaciones con los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) mencionados, como la presentación de oficios por parte del SIN, no son causales de interrupción del cómputo del término de la prescripción de acuerdo con lo que dispone el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que se concluye que lo afirmado por la demandante, carece de veracidad.

VI.- 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° 0932/2014 de 24 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de las normas tributarias referidas al término de la prescripción de la facultad de la administración tributaria para la ejecución tributaria de la deuda por el IVA e IT de los periodos noviembre y diciembre 2003, enero a diciembre 2004 e IUE 2003 y 2004, como también el cómputo de la prescripción y las causales establecidas en el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano para la procedencia de la interrupción de la prescripción, lo cual no aconteció en el caso de autos, por lo que, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda, por 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° 0932/2014, 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 Cód. Pdto. Civ., de 1975, 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 18 a 22, interpuesta por Carlos Romualdo Calle Rivera, representante legal de la Gerencia Distrital El Alto del SIN; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0932/2014 de 24 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

31

Instituto Educativo Los Pinos c/ Dirección Departamental de Educación de La Paz
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por el Instituto Educativo Los Pinos (IELP), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 250/2014, pronunciada el 12 de junio, por la Dirección Departamental de Educación de La Paz, la respuesta de fs. 134 a 140 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 165; renuncia a réplica de 20 de octubre de 2015; decreto de autos para sentencia de fs. 208; 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 Director Distrital de Educación La Paz-2 recibió el informe Nº 1363/2013 de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación y emitió el Memorándum Nº 66/2014, en el cual manifiesta que en cumplimiento al Informe Nº 1363/2013 emanado de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación, se impone la sanción, recomendada por esa unidad, en contra del Instituto Educativo Los Pinos. Manifiesta que hasta la fecha de interposición de la demanda presentada por la Dirección Distrital de Educación no ha establecido ni fundamentado porqué la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación es la entidad encargada de tramitar el proceso sancionatorio y la Dirección Distrital de Educación simplemente aplica la sanción sugerida por dicha institución; señala que han solicitado conocer expresamente el procedimiento aplicado y las normas legales que respaldan esos actos administrativos.

Refiere que el Recurso Jerárquico Nº 250/2014, en su Considerando II se refiere a la competencia y atribuciones del Ministerio de Educación, en el marco de la L. N° 070, pero también reconoce que las direcciones departamentales de educación son entidades públicas descentralizadas, bajo tuición del Ministerio de Educación, con patrimonio propio y autonomía de gestión en los campos administrativo, financiero, legal y técnico; manifiesta que la resolución jerárquica, pese a que dispuso revocar el Memorándum Nº 66/2014, sigue violando los derechos y garantías constitucionales del Instituto Educativo Los Pinos (IELP) ya que la Dirección Departamental de Educación le otorga plena validez y eficacia al Informe IN/DE/UT Nº 1363/2013 estableciendo que dichas recomendaciones son obligatorias y de estricto cumplimiento, entonces se cuestiona, si dicho informe es de cumplimiento obligatorio, cual la finalidad de seguir un procedimiento sancionatorio presumiéndose la culpabilidad.

El Instituto Educativo Los Pinos, interpuso recurso de revocatoria ante la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, misma que no emitió ninguna resolución dentro del plazo de ley aplicándose el silencio administrativo negativo.

Contra el silencio administrativo de la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, en impugnación del Memorándum Nº 66/2014, Instituto Educativo Los Pinos interpuso recurso jerárquico, mismo que es resuelto el 12 de junio de 2014, mediante Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 emitido por la Dirección Departamental de Educación.

Dicha Resolución Jerárquica Nº 250/2014, fue notificada a Instituto Educativo Los Pinos, el 16 de junio de 2014.

Dentro el plazo previsto por el art 780 el Cód. Pdto. Civ., Instituto Educativo Los Pinos interpone proceso contencioso administrativo ante el Tribunal Supremo de Justicia, impugnando la Resolución Jerárquica Nº 250/2014.

I.1.2. Fundamentos de la demanda.

Instituto Educativo Los Pinos (IELP), a través del presidente de directorio interpone demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 250/2014, pronunciada el 12 de junio, por la Dirección Departamental de Educación de La Paz, en mérito a los argumentos siguientes:

I.1.3. Violación al procedimiento y debido proceso.

Argumenta que el procedimiento sancionador se inició por y ante la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación, instancia que reconoce carecer de atribución o competencia para tramitar procesos administrativos sancionatorios; unidad que determinó la existencia de faltas administrativas, recomendando a la Dirección Distrital de Educación la imposición de sanción administrativa en contra del Instituto Educativo Los Pinos, individualizando la sanción correspondiente e instruyendo la realización de otros actos a través de su Informe IN/DE/UT N° 1363/2013, estableciendo sin procedimiento preestablecido sanciones, desconociendo el procedimiento administrativo sancionador, recomendando la imposición de una sanción, informe que no ha sido de conocimiento del Instituto Educativo Los Pinos, vulnerando su derecho a la defensa y al debido proceso.

Manifiesta que el Director Distrital de Educación La Paz-2, recibió dicho Informe de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación y emitió el Memorándum N° 66/2014, manifestando esta autoridad que "en cumplimiento al Informe N°1363/2013 emanado de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación se impone la sanción, recomendada por la Unidad de Trasparencia del Ministerio de Educación, en contra del Instituto Educativo Los Pinos"; sin que hasta la fecha la Dirección Distrital de Educación haya fundamentado porque la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación es la entidad encargada de tramitar el proceso sancionatorio y la Dirección Distrital de Educación simplemente aplica la sanción sugerida por dicha unidad.

Aduce que la Resolución del Recurso Jerárquico Nº 250/2014, refiere a la competencia y atribuciones del Ministerio de Educación contempladas en la L. Nº 070, pero también reconoce que las Direcciones Departamentales de Educación son entidades públicas descentralizadas, bajo tuición del Ministerio de Educación, con patrimonio propio y autonomía de gestión en los campos administrativo, financiero, legal y técnico. No obstante, en este punto hace referencia a sujeción tanto a normas y mecanismos de control y supervisión establecidas por el Ministerio de Educación, así como el cumplimiento estricto y obligatorio de

las instrucciones y recomendaciones emanadas de la Unidad de Transparencia dependiente del Ministerio de Educación; razón por la cual señala, el Memorándum Nº 66/2014, obedece estrictamente a las recomendaciones emitidas de la Unidad de Trasparencia.

Alega que el Recurso Jerárquico Nº 250/2014, resuelve revocar el acto administrativo establecido en el Memorándum Nº 66/2014, por no haber observado la forma y el procedimiento sancionatorio; y pese a revocar el Memorándum Nº 66/2014, sigue violando los derechos y garantías constitucionales del IELP, toda vez que la Dirección Departamental de Educación le otorga plena validez y eficacia al Informe IN/DE/UT Nº1363/2013 estableciendo que dichas recomendaciones son obligatorias y de estricto cumplimiento; cuestionando que, si dicho informe es de cumplimiento obligatorio, cual la finalidad de seguir un procedimiento sancionatorio, presumiéndose la culpabilidad.

Arguye que la Resolución Jerárquica Nº 250/2014 viola el debido proceso en los siguientes puntos: Vulneración al derecho a la defensa; vulneración al derecho al juez natural; ausencia de fundamentación del acto administrativo; vulneración al derecho a la igualdad procesal de las partes y violación del debido proceso en su aspecto de congruencia.

I.1.4. Nulidad del acto administrativo.

Haciendo cita y transcripción del art. 35 de la L. Nº 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), argumenta que el Informe IN/DE/UT Nº 1363/2013 cumple los presupuestos establecidos en los incs. a), e) y d) del art. 35 de la L. Nº 2341.

Finaliza su fundamentación haciendo referencia a doctrina constitucional aplicable al caso, sobre principios, libertades y garantías consideradas fundamentales, el sometimiento de la administración a la ley, aspectos doctrinales inherentes al debido proceso como derecho fundamental, principios del derecho administrativo sancionador y hace cita de jurisprudencia constitucional.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando:

Se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 y su adecuación a los derechos y garantías constitucionales invocadas.

La declaración de nulidad de todo el proceso sancionatorio seguido por la Dirección Distrital de Educación, que originó el Memorándum Nº 66/2014.

Nulidad del proceso administrativo ejecutado por la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación.

En defecto, nulidad de la Resolución Jerárquica Nº 250/2014, debiendo la autoridad demandada emitir nueva resolución adecuados a los parámetros solicitados.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda, mediante Decreto de 8 de octubre de 2014, cursante de fs. 54, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Departamental de Educación de La Paz, para responder a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 134 a 140 vta., el Director Departamental de Educación de La Paz, responde la acción apartándose de los datos de la demanda, haciendo cita de la interpretación constitucional contenida en la S.C. Nº 0702/2004-R de 12

de mayo de 2004 sostiene que la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/14 de 12 de junio de 2014 que resuelve revocar el acto administrativo establecido en el Memorándum Nº 66/14 de 5 de febrero de 2014, por no haber observado la forma y el procedimiento sancionatorio establecido en el Capítulo VI de la L. Nº 2341 y D.S. Nº 27113 y otras que regulan este ámbito, aun no adquirió ejecutoria ni tiene la calidad de cosa juzgada, siendo retrotraídos todos sus efectos jurídicos hasta la emisión del respectivo informe IN/DE/UT Nº1363/2013, emitido por la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación, debiéndose reencausar las acciones sancionatorias correspondientes conforme lo establecido en el procedimiento sancionatorio a fin de evitar nuevas nulidades y actuaciones posteriores que perjudiquen toda disposición administrativa.

Argumenta que, conforme a la Nota CITE: D.D.E.LP-2/ Nº 386/14 de 18 de julio de 2014, dicho procedimiento administrativo sancionador es reencauzado con el mismo objeto, sujeto y causa preestablecidas, enmarcándose en lo establecido en el Capítulo VI de la L. Nº 2341 de Procedimiento Administrativo, por el cual la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, instruye a la Directora General de la Unidad Educativa Los Pinos un informe documentado sobre si se procedió a la devolución de mensualidades de la tercera hermana de las niñas Altuzarra Monrroy (la estudiante Rowena Altuzarra Monrroy) y toda otra familia que cuente con 3 o más hijos(as) en el IELP, durante la gestión 2013. Mismo que ante su incumplimiento y representación el Instituto Educativo Los Pinos, se sanciona con el memorándum CITE: D.E.LP.2/Nº 616/14 de 14 de agosto de 2014 con el 20% de su ingreso anual de la gestión 2013 aplicando las normas vigentes en acción de acuerdo a la R.M. N° 01/2013, que conforme al memorial de 28 de agosto de 2014 el Directorio del Instituto Educativo Los Pinos interpone ante la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, recurso de revocatoria contra memorándum CITE: D.D.E.LP.2/Nº 616/14 de 14 de agosto de 2014, entidad que rechaza dicho recurso ratificando el Memorándum Nº CITE: D.D.E.LP.2/Nº 616/14 de 14 de agosto de 2014, quedando así lo que en norma corresponda para su ejecución, por lo que conforme a memorial de 15 de octubre de 2014, el Instituto Educativo Los Pinos interpone recurso jerárquico contra la resolución de recurso de revocatoria con CITE DDELP2/Nº 524, aclaración y complementación respondida con silencio administrativo y memorándum DDELP2/Nº 616/2014, que a la fecha cursa en la Dirección Departamental de Educación de La Paz, para su pronunciamiento y resolución correspondiente, aspectos que señala; demuestran en forma clara y objetiva que el directorio de IELP no ha agotado aun la vía administrativa respectiva que le pueda habilitar su admisión correspondiente en sede judicial respectivamente conforme lo establecido por el art. 69 (agotamiento de la vía administrativa), art. 70 de la L. Nº 2341.

Manifiesta que, en lo referente a la ejecución de los actos y disposiciones administrativas impugnadas judicialmente no pueden ser ejecutados mientras esté pendiente su revisión judicial estableciendo que nuestra legislación actual no prevé el efecto concreto que éste genera sobre el acto administrativo impugnado. Es decir, señala que no determina si la interposición de una demanda contenciosa administrativa suspende o no la ejecución del acto impugnado, no es especifica en la asignación de un efecto determinado a la interposición de una demanda contenciosa administrativa, haciendo cita a la interpretación constitucional contenida en la S.C. Nº 0702/2004-R de 12 de mayo de 2004 que expresa; la ejecución de las resoluciones administrativas se realizará siempre y cuando las mismas hayan adquirido ejecutoria y tengan calidad de cosa juzgada, aspecto que señala, no ocurre en otros reglamentos administrativos que establecen en forma taxativa que la interposición de la

demanda contenciosa administrativa no suspenderá la ejecución inmediata de las resoluciones dictadas en sede administrativa.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se rechace in limine, la demanda contenciosa administrativa, por carecer de fundamento jurídico y coherencia lógica al invocar la vía contenciosa, sin agotar la vía administrativa, conforme la normativa regulatoria invocada.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 4 de diciembre de 2013 Magda Claret Monroy Botetano, efectúa una denuncia ante la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación, en contra del Instituto Educativo Los Pinos, señalando que los estudiantes Fabiana Rowena y Alexia Altuzarra Monroy estarían inscritas en esa unidad educativa y habría solicitado la beca del 100% para el tercer hermano, tal como indica la norma, sin embargo, se le habría otorgado solo el 50% de la beca.

El 19 de diciembre de 2013, la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación emite Informe UN/DE/UT Nº1363/2013; informe el cual no fue de conocimiento del IELP; dicho informe, en su parte final sugiere que la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, sancione al Instituto Educativo Los Pinos por infringir la R.M. 001/2013 art. 78-b).

Mediante nota NE/DE/UT Nº 2339/13 de 19 de diciembre de 2013, la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación remite a la Dirección Distrital de Educación La Paz-2 el informe UN/DE/UT Nº 1363/2013.

El 5 de febrero de 2014 la Dirección Distrital de Educación La Paz-2 emite el Memorándum Nº 66/2014, en el que textualmente señala. “En cumplimiento al informe Nº1363/2013 emanada de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación y R.M. N° 01/2013 (…) art. 78 (Becas) por incumplimiento a esta resolución ministerial la U.E. Los Pinos es pasible a la sanción del 10% de su ingreso anual de acuerdo al art. 85 (Sanciones) (…).” (Sic).

El Instituto Educativo Los Pinos interpuso Recurso de Revocatoria ante la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, misma que no emitió ninguna resolución dentro del plazo de ley aplicándose el silencio administrativo negativo.

Contra el silencio administrativo de la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, sobre la impugnación del Memorándum Nº 66/2014, Instituto Educativo Los Pinos interpuso recurso jerárquico, mismo que es resuelto el 12 de junio de 2014, mediante Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 emitido por la Dirección Departamental de Educación, mismo que señala en su parte resolutiva: “Revocar el acto administrativo establecido en el Memorándum Nº 66/14 de 5 de febrero de 2014, emitido por el Lic. Freddy Mendoza Quispe Director Distrital de Educación La Paz-2, (...) debiendo la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, realizar el procedimiento sancionatorio precautelando los derechos y garantías de las personas emitiendo lo que en derecho corresponda (…)”

Dicha Resolución Jerárquica Nº250/2014, fue notificada a Instituto Educativo Los Pinos, el 16 de junio de 2014.

Dentro el plazo previsto por el art 780 el Cód. Pdto. Civ., Instituto Educativo Los Pinos interpone proceso contencioso administrativo ante el Tribunal Supremo de Justicia, impugnando la Resolución Jerárquica Nº 250/2014.

IV.- De la problemática planteada.

Compulsada la demanda se advierte que, el objeto principal de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 de 12 de junio, emitido por la Dirección Departamental de Educación de La Paz, porque a decir del demandante dicha resolución ha violado el debido proceso en sus elementos vulneración al derecho al juez natural; toda vez que la Dirección Departamental de Educación de La Paz, revocó obrados hasta el Memorándum Nº 66/2014, pero pese a ello sigue violando los derechos y garantías constitucionales del instituto Educativo Los Pinos, otorgándole aún plena validez, al informe UN/DE/UT Nº 1363/2013, pese a la ausencia de procedimiento sancionatorio, amparando su decisión en el entendido que dichas recomendaciones son obligatorias y de estricto cumplimiento.

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:

V.1.1. Siendo que la demanda acusa violación del derecho al debido proceso, cabe señalar que si bien el Recurso Jerárquico Nº 250/2014, resuelve revocar el acto administrativo establecido en el Memorándum Nº 66/2014, por no haber observado la forma y el procedimiento sancionatorio; éste a decir de la entidad demandante, sigue violando los derechos y garantías constitucionales del IELP, toda vez que la DDE le otorga plena validez y eficacia al Informe IN/DE/UT Nº1363/2013, pese a la inexistencia de procedimiento sancionatorio previo que lo sustente.

En ese contexto, y toda vez que las normas procesales son de orden público y como consecuencia de obligado acatamiento, tanto por la autoridad judicial como por las partes y eventuales terceros; es en ese marco que si en obrados se observaren vicios de procedimiento que constituyan defectos absolutos que atenta derechos fundamentales, estos deben ser corregidos de oficio por el tribunal, facultad que está restringida para casos donde se encuentren violaciones flagrantes al debido proceso y existan defectos absolutos que determinen nulidad.

La C.P.E., en sus arts. 115 y 117, reconoce y garantiza la aplicación del debido proceso al constituirse en fundamento esencial del Estado Plurinacional, que tiene entre sus fines y funciones esenciales garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en ella, en ese contexto constitucional, la jurisprudencia establecida por este tribunal -respecto al debido proceso- ha señalado que, “El debido proceso es el derecho de toda persona a ciertas garantías mínimas tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitir la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez o tribunal, quienes deben observar los derechos fundamentales de las partes, principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos”.

Asimismo, entre los elementos que configuran el debido proceso se encuentran: a) El derecho a la defensa, b) El derecho al juez natural, c) La garantía de presunción de inocencia, d) El derecho a ser asistido por un traductor o intérprete, e) El derecho a un proceso público,

f) El derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo razonable, f) El derecho a recurrir, g) El derecho a la legalidad de la prueba, h) El derecho a la igualdad procesal de las partes, i) El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, j) el derecho a la motivación y congruencia de las resoluciones, k) La garantía del non bis in ídem, l) El derecho a la valoración razonable de la prueba, ll) El derecho a la comunicación previa de la acusación; m) La concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; n) El derecho a la comunicación privada con su defensor; o) El derecho a que el Estado le otorgue un defensor proporcionado por el Estado cuando el imputado no tuviere medios o no nombrare un defensor particular.

En ese cuadro garantista, y teniendo presente que la acusación de la demanda señala que la Resolución del Recurso Jerárquico Nº 250/2014, sigue violando los derechos y garantías constitucionales del IELP, toda vez que la DDE le otorga plena validez al inexistente proceso sancionatorio y eficacia al Informe IN/DE/UT Nº 1363/2013; a cuyo tenor, de la revisión de actuados administrativos se evidencia que el 4 de diciembre de 2013 Magda Claret Monroy Botetano, efectúa una denuncia ante la UT del Ministerio de Educación, en contra del IELP, señalando se le habría otorgado solo el 50% de la beca, correspondiéndole el 100%; advirtiéndose que la UT emite informe UN/DE/UT Nº 1363/2013; evidenciándose que dicho sumario ni el informe de la UT fueron de conocimiento del IELP, toda vez que de la inexistencia alguna de actuado con ese propósito. Dicho informe en su parte final sugiere que la Dirección Distrital de Educación La Paz-2, sancione al IELP por infringir la R.M. N° 001/2013 art. 78-b); en mérito a dicho informe, el 5 de febrero de 2014, la DDE LP-2 emite el Memorándum Nº 66/2014, en el que textualmente señala. “en cumplimiento al informe Nº 1363/2013 emanada de la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación y R.M. N° 01/2013 (…) art. 78 (Becas) por incumplimiento a esta resolución ministerial la U.E. Los Pinos es pasible a la sanción del 10% de su ingreso anual de acuerdo al art. 85 (Sanciones) (…).”; observándose asimismo la ausencia de procedimiento sancionatorio en contra del IELP, que respalde el acusado informe UN/DE/UT Nº1363/2013.

Ahora bien, debe tenerse presente que el marco legal en el que las Unidades de Transparencia desarrollaban sus funciones previo a la promulgación de la Ley de Unidades de Transparencia y Lucha Contra la Corrupción Nº 974 de 4 de septiembre de 2017; se encontraba establecido en la Constitución Política del Estado y el Decreto Supremo de Organización del Órgano Ejecutivo; D.S. Nº 29894 de 7 de febrero de 2009, que en su art. 125 establece su creación, en el marco de la Política Nacional de Transparencia y Lucha Contra la Corrupción, considerado en el D.S. Nº 0214 de 22 de julio de 2009, advirtiéndose en ese tenor como fines de estas unidades, las de prevención y lucha contra la corrupción; ambas destinadas a promover la transparencia en la gestión pública, formulando políticas al interior de cada institución, sustentadas en el acceso a la información, la ética pública, y la rendición de cuentas; y la de identificar e investigar posibles actos de corrupción pública, para remitirlos a la instancia correspondiente.

En contrapartida se advierte que el D.S. Nº 813 reglamenta la estructura, composición y funciones de las Direcciones Departamentales de Educación-DDE's, de la L. Nº 070; estableciendo en su art. 4, que la autoridad competente para llevar adelante los procesos sancionatorios por faltas y sanciones del Sistema Educativo Plurinacional que emita el Ministerio de Educación, son las Direcciones Departamentales de Educación.

Debemos convenir que, de la lectura de las funciones y atribuciones de las unidades de transparencia, están aquellas referidas a promover la transparencia en la gestión pública,

identificando e investigando posibles actos de corrupción pública, para remitirlos a la instancia correspondiente, aspecto que difiere completamente con aquellas atribuciones administrativas previstas para la imposición de faltas y sanciones a los administrados de la educación previstas por el art. 4 del D.S. Nº 813, para su aplicación en el marco normativo de los arts. 81 al 84 de la L. Nº 2341, Ley de Procedimiento Administrativo; evidenciándose como consecuencia, que el procedimiento sancionador se inició por y ante la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación (UT), instancia que carecía de atribución o competencia para tramitar procesos administrativos sancionatorios en contra de los administrados de ese ministerio; unidad que determinó mediante su Informe IN/DE/UT N° 1363/2013 la existencia de faltas administrativas, recomendando a la DDE; pese a carecer de competencia, la imposición de sanción administrativa en contra del IELP, estableciendo sin procedimiento sancionatorio preestablecido una sanción y recomendado su imposición, desconociendo de esta manera el procedimiento administrativo sancionador previsto por la L. Nº 2341, y actuando en contra de la prohibición constitucional expresa prevista en el art. 122, sancionado con nulidad.

Corresponde precisar que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia al recurrente, es decir, que se materializa con la posibilidad de que las partes conozcan la autoridad encargada de su procesamiento y el motivo de su procesamiento a objeto de su derecho a ser oído y producir las pruebas que crea convenientes. Concretamente, es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, 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.

De la doctrina citada y la compulsa de los antecedentes se evidencia que la Unidad de Transparencia del Ministerio de Educación violó desde el inicio del proceso el derecho al debido proceso y el principio de legalidad emitiendo su informe IN/DE/UT Nº 1363/2013, sin previo proceso sancionatorio y sin competencia alguna, determinando la existencia de faltas administrativas, y recomendando a la DDE; pese a carecer de competencia, la imposición de sanción administrativa en contra del IELP, estableciendo sin procedimiento preestablecido una sanción, y recomendado su imposición, desconociendo de esta manera el procedimiento administrativo sancionador previsto por la L. Nº 2341y D.S. N° 27113, aspectos que devienen en la vulneración del principio de legalidad al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido previsto en el inc. c) del art. 4 de la L. Nº 2341, concordante con los arts. 81 al 84 de la L. Nº 2341 en concordancia con el D.S. Nº 813 y el derecho al debido proceso en sus elementos derecho al juez natural, correspondiendo dejar sin efecto el informe IN/DE/UT Nº 1363/2013.

V.1.2. En relación al criterio de la Dirección Departamental de Educación que señala que, el procedimiento administrativo sancionador fue reencauzado a partir del informe IN/DE/UT N°1363/2013 emitido por la UT del Ministerio de Educación, con el mismo objeto, sujeto y causa preestablecidas, sancionando con memorándum CITE: D.E.LP.2/Nº 616/14 de 14 de agosto de 2014 con el 20% de su ingreso anual de la gestión 2013 al IELP, bajo el argumento de que las disposiciones administrativas impugnadas judicialmente no pueden ser ejecutadas mientras esté pendiente su revisión judicial al no existir norma expresa que lo prevea, toda vez que la ejecución de las resoluciones administrativas se realizaría siempre y cuando las mismas hayan adquirido ejecutoria y tengan calidad de cosa juzgada; criterio errado que fue asumido por la DDE LP-2, para validar un yerro procedimental que no le

permite a dicha dirección precisamente aplicar una nueva sanción sin haberse previamente dilucidado los efectos de la demanda contenciosa sobre la primera sanción del 10% sobre los ingresos el IELP mediante Memorándum Nº 66/2014, aspecto que importaría a una segunda violación al debido proceso en su elemento de garantía del non bis in ídem, aspecto improponible que no puede ser avalado por este tribunal, correspondiendo su rechazo.

Finalmente se evidencia que, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico N° 250/2014 de 12 de junio, la Dirección Departamental de Educación de La Paz no aplicó adecuadamente la norma, en cuanto se evidencia que la autoridad demandada interpreto y aplicó indebidamente las disposiciones legales citadas. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por parte del Instituto Educativo Los Pinos resultan fundadas; por lo que, corresponde en consecuencia dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico N° 250/2014 de 12 de junio.

V.1.7.- 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 Nº 250/2014 de 12 de junio, fue emitida al margen de la normativa legal citada, puesto que la Dirección Departamental de Educación de La Paz no efectuó una adecuada interpretación de las normas aplicables al caso en examen, conforme a los argumentos expuestos, por lo que existe razón legal para dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada, más aún cuando la misma no veló por los derechos del administrado consagrados en la Constitución Política del Estado.

Por lo argumentado, se concluye que la Dirección Departamental de Educación de La Paz no obró adecuadamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 de 12 de junio, correspondiendo dar lugar a la pretensión contenida en la demanda en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo.

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 Cód. Pdto. Civ., de 1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 44, interpuesta por Instituto Educativo Los Pinos; en consecuencia, DEJA SIN EFECTO la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 250/2014 de 12 de junio, dictada por la Dirección Departamental de Educación de La Paz, debiendo dicha dirección emitir una nueva resolución jerárquica en el marco de los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

No suscriben los Magistrados Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

33

Empresa Estatal de Televisión Bolivia TV c/ Tribunal Supremo Electoral
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 34 a 38, que impugna la resolución TSE-RSP Nº 0383/2014 de 26 de agosto pronunciada por el Tribunal Supremo Electoral; la contestación de fs. 109 a 114, memorial de réplica de fs. 122 a 124, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1.Fundamentos de la demanda.

a) Falta de legalidad en la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14.

Gustavo Iván Portocarrero Thellaeche en representación legal de la Empresa Estatal de Televisión Bolivia TV (Bolivia TV), manifiesta, que "el 22 de agosto de 2014 en horas inhábiles administrativas, 20:30, se notificó mediante cédula a la empresa que representa, con el Informe de Transmisión de Televisión SIFDE-CPP-INF-046-14, en flagrante violación del principio de legítima defensa y dejándoles en estado de indefensión, pues el plazo de 24 horas otorgado para la presentación de descargos, vencía a las 20:30 del 23 de agosto, horario en el cual la empresa no desarrolla funciones administrativas."

Refiere que posteriormente el 28 de agosto de 2014, Bolivia TV fue notificada mediante cédula con la Resolución TSE-RSP N° 383/2014, por "el supuesto incumplimiento del régimen de prohibiciones adicionales de propaganda, sancionándola con la imposición de una multa pecuniaria de Bs 130.625,28 (Ciento treinta mil seiscientos veinticinco 28/100 Bolivianos), a pagarse en el plazo de 3 días hábiles", poniendo en riesgo su economía. Interpuso incidente de nulidad, argumentando que la notificación con el informe se realizó en horas inhábiles, sin tener la expresa habilitación de horas extraordinarias, conforme lo dispuesto por el D.S. Nº 0078 de 15 de abril de 2009, el horario de trabajo ordinario para Bolivia TV está comprendido entre las 8:30 a 12:30 y de 14:30 a 18:30, encontrándose sujeta al régimen legal de días y horas hábiles establecidos en los arts. 19 y 21 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, y 19 y 37 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo.

Señala que el incidente presentado no fue resuelto debidamente, pues si bien se invoca la inaplicabilidad de la Ley de Procedimiento Administrativo al régimen electoral, este órgano dentro de su propio procedimiento especial debió contemplar la habilitación de horas extraordinarias y regir sus actos administrativos a los principios de legalidad y de buena fe, y considerar que Bolivia TV se rige por la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

Invoca la S.C. Nº 395/2003 de 26 de marzo, que desarrolla el Principio de Buena Fe y sostiene que en este caso el Tribunal Supremo Electoral, no actuó bajo este principio, al realizar una notificación en horas inhábiles, sin existir habilitación expresa, estableciendo que así como esa entidad no puede someterse a la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo en lo que se refiere a notificaciones, de la misma manera la empresa que representa no puede someterse a procedimientos especiales. Asimismo, observa que se incurrió en error al invocar normas inexistentes para exigir la presentación de descargos, ya que la providencia que instruye el traslado con el informe hace referencia al art. 32 del Reglamento para la Difusión de Propaganda Electoral, cuando este solo contiene 29 artículos, violando con ello el debido proceso y el Principio de Legalidad.

b) Inexistencia de parámetros para la imposición de la multa.

Denuncia que el Tribunal Supremo Electoral le impuso como sanción una multa pecuniaria de Bs 130.625,28 (Ciento treinta mil seiscientos veinticinco 28/100 Bolivianos), sin establecer los aranceles o parámetros de multas que utilizó para determinar dicha sanción y sin establecer el tiempo exacto de duración de la transmisión por la cual fue sancionada, en un accionar abusivo y atentatorio a los recursos económicos de su empresa.

Considera que se debió reconocer que su medio cubrió la gestión del gobierno, y no así la supuesta presentación de candidatos en época electoral, pues en la transmisión sancionada el presidente dispuso dar inicio a la obra de la planta de tratamiento del sistema de agua potable en Chuquiaguillo, por lo que no se puede considerar que infringió el régimen de prohibiciones adicionales de propaganda electoral establecido en el art. 1-1-b) de la Resolución TSE-RSP Nº 347/2014, ya que si bien se presentó a un candidato del partido político, esta no duró más de 6 minutos, siendo exagerada la imposición de semejante sanción, que supera cualquier cifra que podría calcularse para la emisión de un spot publicitario, no encontrándose definidos los parámetros o respaldos legales en los que se basó.

Agrega que de forma discriminatoria no se procesó ni se sancionó a otros medios que replicaron su transmisión, procesando solo a Bolivia TV por supuestamente promover organizaciones políticas e infringir el art. 119 de la L. Nº 026 Ley del Régimen Electoral, extremo que no fue demostrado, solo realizó una transmisión gubernamental, sin ninguna opinión o promoción de candidatos.

Finalmente, indica que el Tribunal Supremo Electoral violó el principio de legalidad al realizar notificaciones en forma ilegal, e imponer un sanción económica arbitraria sin parámetros para su determinación, asumiendo la condición de juez y parte dentro del proceso sancionatorio, por lo que al amparo de las SS.CC. Nos. 1077/01-R de 4 de octubre y 263/02-R de 13 de marzo, que desarrollan el principio de legalidad, establece que el Órgano Electoral no puede desconocer que sus actos son de naturaleza administrativa, solo con el fin de actuar arbitrariamente en su contra y tras haber agotado la vía administrativa, con el recurso extraordinario de revisión, en cuya respuesta se dictó el Auto TSE Nº 15/2014, que declaró inadmisible dicho recurso, en uso de su derecho a la impugnación reconocido en el sistema constitucional boliviano, interpone la presente demanda, invocando las líneas jurisprudenciales del Tribunal Constitucional, que versan sobre el derecho a la petición, como ser las SS.CC. Nos. 1670/2004-R, 1534/2003-R y 275/2003-R.

I.2.- Petitorio.

Concluye solicitando que se declare probada la demanda y en consecuencia se deje sin efecto la multa impuesta en su contra.

II.- De la contestación a la demanda.

Jorge Gustavo Fuentes Aspiazu, en representación del Tribunal Supremo Electoral, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda bajo los siguientes argumentos:

Argumenta que el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que los procesos contenciosos administrativos tienen lugar sólo en contra de las resoluciones del Poder Ejecutivo, por lo que al emanar la resolución impugnada del Tribunal Supremo Electoral (Órgano Electoral), no corresponde la admisión y resolución del presente proceso, por no adecuarse a lo dispuesto en la normativa.

Sin perjuicio de lo señalado, aclara que en materia electoral debe aplicarse la Constitución Política del Estado, la Ley del Órgano Electoral y la Ley de Régimen Electoral con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria y que el Tribunal Supremo Electoral ejerce la función electoral de manera exclusiva, siendo de su competencia la fiscalización de propaganda electoral en medios de comunicación, además de conocer y decidir, sin recurso ulterior, las controversias sobre faltas electorales. Asimismo, refiere que el Reglamento para la Difusión de Propaganda Electoral, establece en su art. 19 los plazos para la propaganda electoral y por su parte la Resolución TSE-RSP N° 347/2014 de 18 de agosto, estableció el régimen de prohibiciones adicionales para los medio de comunicación, resaltando que la L. Nº 2341 en su art. 3 inc. d) excluye de su alcance de aplicación al régimen electoral, en consecuencia los plazos invocados por el demandante del procedimiento administrativo no son aplicables en materia electoral.

Manifiesta que el Reglamento para la Difusión de Propaganda Electoral, sí contempla dentro de sus disposiciones al art. 32, que establece que el Servicio Intercultural de Fortalecimiento Democrático (SIFDE), como responsable del monitoreo de la propaganda electoral emitirá informe técnicos diarios sobre el cumplimiento de la normativa legal y las resoluciones emitidas por el Tribunal Supremo Electoral.

Refiere que Bolivia TV, en su recurso extraordinario de revisión no observó la determinación del importe de la multa, cuando debió solicitar esta aclaración en la vía de la complementación a efecto de agotar la vía, para recién presentar dicho reclamo ante esta instancia, sin embargo, explica que al amparo del art. 121-VII de la L. Nº 026, sancionó a Bolivia TV, por haber utilizado 408 segundos para difundir propaganda electoral del candidato a la presidencia por el MAS IPSP, considerando que el monto de la tarifa más alta inscrita ante el TSE es el del Medio Illimani Comunicaciones (ATB) de Bs 160.08 (Ciento sesenta 08/100 Bolivianos), importe que multiplicado por la cantidad de segundos más el doble de la tarifa establecida, da como resultado el importe sancionado.

Respecto a los demás medios de comunicación involucrados, señala que estos replicaron la señal de Bolivia TV, no habiendo previsto la situación generada, aspecto que fue explicado y demostrado en sus memoriales de respuesta a la notificación con el informe de transmisión de televisión, evidenciando que no existió intencionalidad de incurrir en vulneración normativa, siendo el hecho de responsabilidad directa de la organización política; sin embargo, Bolivia TV no presentó en su momento respuesta o justificación al mismo.

En cuanto al recurso extraordinario de revisión, manifiesta que el art. 217 de la L. N° 026, establece que su interposición procede sólo cuando con posterioridad a la resolución

sobrevengan hechos nuevos o se descubran hechos preexistentes que demuestren con prueba de reciente obtención que la resolución fue dictada erróneamente, además de que sólo se habilita en casos de demandas de inhabilitación de candidaturas, controversias entre organizaciones políticas, y otras en ese régimen. En este entendido, refiere que Bolivia TV para la interposición de este recurso, tenía la obligación de acompañar prueba que demuestre la configuración de estos presupuestos, documental que precisamente se extraña en el Auto N° 015/2014 , ya que no demostró que la resolución fuera emitida con errores que vulneren derechos o garantías de la parte interesada.

Por último, señala que el 2 y 3 de septiembre de 2014, Bolivia TV solicitó efectuar el pago de la multa impuesta a través de espacios otorgados al Órgano Electoral, en previsión del art. 120-III de la L. Nº 026, habiendo suscrito el Convenio Interinstitucional el 23 de agosto de 2014, en el que acepta el pago de la referida multa, con espacios de difusión de spots, documentales, material educativo y de propaganda sobre la base del plan de medios diseñado para tal efecto, conllevando una aceptación tácita por parte del demandante.

Sin perjuicio de los argumentos de respuesta expuestos, reitera que las resoluciones del TSE son inapelables, irrevisables y de cumplimiento inmediato, conforme lo dispuesto en el art. 121-V de la L. Nº 026.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, debiendo quedar vigentes los actos adoptados por el Tribunal Supremo Electoral y sea con costas.

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 22 de agosto la Unidad de Control Propaganda y Publicidad del SIFDE emitió el Informe de Transmisión en Televisión SIFDE-CPP-INF-046-14, concluyendo que el medio televisivo Bolivia TV, entre otros, vulneró los plazos de difusión de propaganda electoral en medios de comunicación y la Resolución TSE-RSP Nº 0347/2014 en las prohibiciones adicionales, por haber transmitido una inauguración de obra, en la que el presidente del Estado realizó la presentación de sus candidatos. (Fs. 3-4).

III.2. En la misma fecha, el Tribunal Supremo Electoral, mediante providencia, dispuso se corra en traslado el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, a Bolivia TV, para que responda en el plazo de 24 horas; efectuándose a hrs. 20:30 p.m. del mismo día, la notificación con ambos actuados. (Fs. 1-2).

III.3. El 26 de agosto de 2014, el TSE emitió la Resolución TSE-RSP N° 0383/2014, resolviendo sancionar a Bolivia TV, con la multa pecuniaria de Bs. 130.625,28 (Ciento treinta mil seiscientos veinticinco 28/2014 Bolivianos), por incumplir el régimen de prohibiciones adicionales de propaganda electoral establecido en el art. 1-1-b) de la Resolución TSE –RSP N° 347/2014; notificándose a Bolivia TV con este actuado el 28 de agosto de 2014. (fs. 5 a 10).

III.4. Mediante memorial de 29 de agosto de 2014, Bolivia TV interpuso incidente de nulidad de la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, mismo que fue rechazado mediante providencia, al amparo del art. 26 de la Ley del Órgano Electoral. (Fs. 12 a 14).

III.5. El 2 de septiembre de 2014, Bolivia TV interpuso recurso extraordinario de revisión contra la Resolución TSE-RSP N° 0383/2014, dando lugar a la emisión del Auto TSE Nº 015/2014 que resolvió declarar inadmisible dicho recurso, en virtud a la ausencia de prueba de reciente obtención. (Fs. 15 a 17).

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 el Tribunal Supremo Electoral.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: 1) Si la notificación con el informe de Transmisión de Televisión SIFDE-CPP-INF-046-14, generó indefensión a Bolivia TV; 2) Si es legal la determinación de la multa impuesta como sanción a Bolivia TV.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Cuestión previa.

Ante el cuestionamiento por parte del Tribunal Supremo Electoral, sobre la competencia que asiste a este Tribunal Supremo de Justicia para el conocimiento del presente proceso contencioso administrativo, en el que se impugna la Resolución TSE-RSP N° 0383/2014, por no encontrarse previsto en la normativa que rige al régimen electoral, y por considerar sus decisiones inimpugnables en virtud a la previsión del art. 121 de la L. N° 026, corresponde señalar, que si bien el art. 3 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, exime de su alcance al régimen electoral, no se puede negar que los actos del Órgano Electoral, son de carácter eminentemente administrativo, habiendo emitido el Tribunal Supremo Electoral, en este caso la resolución impugnada, no bajo el ejercicio de su función electoral, cuyo fin es la elección de representantes en las otras ramas del poder público a efecto de garantizar el ejercicio pleno y complementario de la democracia; sino lo hizo en ejercicio de su potestad administrativa sancionadora y en virtud a sus facultades de regulación y control sobre los medios de comunicación, que se constituyen en los administrados.

Ante esta situación, se advierte que la administración pública, en este caso el Órgano Electoral, en el ejercicio de su potestad sancionadora no debe ni puede proceder por puro arbitrio, sino que debe cumplir determinadas condiciones para que sean constitucionales, observando las garantías básicas de orden material y formal, debiendo considerarse en toda esfera administrativa sancionadora los elementos del debido proceso, máxime si se parte del hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés, y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito o acto contravencional que se le atribuye, correspondiendo

previamente enjuiciar una conducta, no cabe duda que el proceso administrativo debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la Constitución Política del Estado.

Adicionalmente, se debe considerar que el proceso contencioso administrativo se constituye en una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho a la impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados, proceso en el que además la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad y conveniencia de los actos realizados en sede administrativa, aclarando que el art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece la vía del proceso contencioso administrativo "…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,…", disponiendo como único requisito previo del agotamiento de la vía administrativa para su interposición, sin limitar el alcance del proceso contencioso administrativo a los actos del Órgano Ejecutivo, como pretende interpretar en su intervención el Tribunal Supremo Electoral.

Efectuadas las consideraciones de orden competencial y en virtud a que el ente demandado, en su contestación sólo realizó un cuestionamiento general sobre la competencia de este tribunal para el conocimiento de la presente causa, sin interponer en ningún momento excepción de Incompetencia, que merezca mayor pronunciamiento, que por el contrario, ha dado respuesta a la demanda convalidando con su accionar la interposición de la demanda, en consecuencia, se tiene acreditada y reconocida la competencia de este tribunal para la resolución de la presente causa.

V.1. Sobre la notificación del Informe SIFDE-CPP-INF-046-14.

En el caso de autos, el demandante acusa la nulidad de la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, por haber sido efectuada en horas inhábiles (20:30 p.m.), alegando que en mérito a esta situación no tuvo conocimiento oportuno del actuado, lo que le impidió asumir defensa contra los cargos formulados en esta, vulnerándose con ello su derecho al debido proceso.

Al respecto, la Constitución Política del Estado, en sus arts. 115-II y 117-I, reconoce al debido proceso como derecho fundamental y garantía jurisdiccional, cuya consideración y aplicación, debe revestir no sólo a los procedimientos judiciales, sino como se tiene expresado en el punto anterior, al accionar de la administración pública en uso de su potestad sancionadora, donde toda sanción debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, con la cual se garantice al administrado o procesado el conocimiento certero de los cargos sindicados a efectos de que pueda asumir una defensa efectiva y oportuna, otorgándole la posibilidad de presentar las pruebas que desvirtúen la acusación, así como la posibilidad de impugnar la resolución sancionatoria aplicada contra él, ante la instancia competente; aspecto refrendado con la previsión del art. 410 de la C.P.E., que establece que todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la Constitución Política del Estado, gozando esta norma de primacía frente a cualquier otra disposición normativa.

En el caso de autos, verificada la diligencia de notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14 y la providencia de 22 de agosto de 2014, presentada como prueba por el demandante, se evidencia que esta efectivamente fue realizada a hrs. 20:30 del 22 de agosto

de 2014, horario en el que Bolivia TV no presta servicios ni atención al público, no existiendo, en consecuencia receptor personal identificado en dicha diligencia, a pesar de que la misma registra que se habría notificado a Tatiana Plata Patiño- Responsable de Ventas de Bolivia TV, quien además de no ser la representante legal de Bolivia TV, tampoco firma la diligencia en constancia de recepción de las copias de ley de los actuados notificados, descartándose en consecuencia que se hubiere realizado una notificación personal, y evidenciándose que tal como expone el demandante, se procuró efectuar una notificación cedularía, sin embargo, se advierte que ésta no registra el domicilio o lugar donde se habría constituido el funcionario a efecto de verificar si se trata del domicilio de Bolivia TV, así como tampoco consigna la presencia o firma del testigo de actuación requerido al efecto.

Ante esta situación, nos encontramos ante un acto unilateral del funcionario notificador, en el cual no se evidencia que se hubiera puesto en conocimiento efectivo, del representante legal, o siquiera de algún funcionario encargado del medio televisivo, los actuados supuestamente notificados, además de haberse efectuado dicha diligencia en un día viernes, lo que implicó que Bolivia TV no tomó conocimiento de la misma sino hasta el día siguiente hábil para su funcionamiento, como es el lunes, encontrándose aparentemente ya vencido el plazo de 24 hrs. otorgado para la presentación de su respuesta y descargos, pues tanto la providencia que instruye el traslado como el Reglamento para la Difusión de Propaganda en su art. 32-b) señalan: “Cuando sea de oficio, el Tribunal Electoral correspondiente correrá en traslado el informe técnico presentado por el SIFDE, al infractor y/o al medio de comunicación, para que los mismos respondan en el plazo de 24 horas.”; sin establecer si el cómputo de los plazos se efectuará en días calendario o en días hábiles, situación que pone en indefensión al administrado, quien en desconocimiento del proceso y los cargos formulados en su contra, no pudo asumir una defensa oportuna, amplia y adecuada, habiendo interpuesto con este motivo incidente de nulidad el 29 de agosto, mismo que fue rechazado por la autoridad demandada sin ingresar a considerar ni analizar si efectivamente se vulneró o no, su derecho a la defensa.

A lo expuesto, se advierte que el ente demandado durante todo el desarrollo del proceso en sede administrativa e incluso en su memorial de contestación a la demanda, ha omitido pronunciarse acerca de la nulidad reclamada, limitándose a invocar normativa que regula el régimen electoral y desestimar la aplicación de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo en su accionar, empero, tal como se expuso precedentemente, si bien el órgano electoral desarrolla sus procedimientos conforme normativa específica para su régimen, estos deben considerar en su desarrollo y tramitación, las garantías jurisdiccionales reconocidas en la Constitución Política del Estado, debiendo en este caso contemplar los días y horas habilitadas para el cómputo de plazos procesales, y las formalidades necesarias que revisten a cada uno de sus actos para que estos alcancen su fin.

En ese sentido, a pesar de no encontrarse expresamente determinadas estas exigencias en la normativa reglamentaria del Órgano Electoral, se evidencia que la diligencia de notificación no cumplió con los requisitos de validez para asegurar el conocimiento efectivo de los actuados que tiene como fin la misma, dejando en indefensión a Bolivia TV, que no tuvo conocimiento de los cargos establecidos en su contra a efecto de asumir defensa, dentro del plazo oportuno y previsto por ley, lo que constituye una flagrante vulneración al debido proceso como garantía constitucional, en su elemento del derecho a la defensa, configurándose como causal de nulidad ante la ineficacia de este acto procesal, viciando en consecuencia el accionar del Órgano Electoral, pese a que su normativa no prevé un régimen de nulidades, sin embargo en aplicación de la Constitución Política del Estado, se evidencia la

vulneración del debido proceso, que debe regir todo trámite judicial o administrativo, correspondiendo, por tanto, dejar sin efecto la resolución impugnada y anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, debiendo la entidad demandada realizar nueva diligencia de notificación con las formalidades que exige la misma para su validez.

Ante la existencia de vicios en el procedimiento, que conllevan la nulidad de obrados hasta la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, inclusive, no corresponde a este tribunal emitir pronunciamiento sobre el segundo punto de controversia, por referirse a cuestiones de fondo, que deberán ser dilucidadas nuevamente en sede administrativa.

VI.- Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que el Tribunal Supremo Electoral al pronunciar la resolución impugnada, no cumplió con la normativa administrativa legal citada, incurriendo en infracción y vulneración de derechos en la emisión de la resolución impugnada, acto administrativo sobre el que esta autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la Resolución impugnada, debiendo anularse obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, inclusive, e instruyendo la notificación de este acto en una forma en que se asegure el efectivo conocimiento de los cargos establecidos en su contra, a Bolivia TV.

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. Nº 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo y art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contencioso administrativa presentada de fs. 34 a 38, consecuentemente se deja sin efecto la Resolución TSE-RSP Nº 0383/14 de 26 de agosto de 2014 y anula obrados hasta la notificación con el Informe SIFDE-CPP-INF-046-14, inclusive, debiendo proceder a la notificación de Empresa Estatal de Televisión BOLIVIA TV, con las formalidades que exige la misma.

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

34

Carlos Humberto Sittye Pérez c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 18 a 21 vta. y memorial de subsanación de fs. 27, interpuesta por Carlos Humberto Sittyc Pérez representado legalmente por Viviana Liliana Pedraza Salvatierra, en los que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 906/2014 de 17 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 28; la contestación de fs. 48 a 54, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 71 y 75-76 vta., respectivamente, 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 27 de marzo de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), comisaron diez (10) desbrozadoras, adquiridas de la Empresa Hiller S.A. Comercio e Industria, que se encontraban siendo trasladadas a Trinidad. Tras esta intervención la administración aduanera emitió y notificó con el Acta de Intervención Contravencional (AIC) Nª COARSCZ-C-0312/2013 de 17 de abril, y la Resolución Sancionatoria (RS) AN-SCRZI-SPCCR-RS N° 350/13, declarando probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando en su contra.

Señala que contra la referida RS, interpuso recurso de alzada, adjuntando prueba documental de descargo de reciente obtención, emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0712/2013, que resolvió confirmar la RS. Interpuesto el Recurso Jerárquico, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2190/2013, dispuso anular la resolución de alzada e instruir la valoración de las pruebas de descargo presentadas como de reciente obtención.

En cumplimiento a esta disposición la ARIT Santa Cruz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2014 de 24 de marzo, resolviendo, nuevamente, confirmar la RS, suscitando la interposición de un nuevo recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio, que resolvió confirmar la resolución de alzada, que se constituye en el objeto de la presente impugnación.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostiene que la AGIT, en su resolución de recurso jerárquico, efectuó una fundamentación y valoración fáctica errónea de los descargos presentados, vulnerando su

derecho a la defensa y al debido proceso, esto, en virtud a que la inspección física de la mercadería comisada, dio como resultado el Acta de Intervención COARSCZ-C-0312/2013, en la cual se identificó los números de serie de las desbrozadoras comisadas, habiéndose apersonado con estas al importador (su proveedor) Hiller S.A. Comercio e Industria, quien le proporcionó las Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) correspondientes a dicha maquinaria, conteniendo cada una de estas en su "Página de información adicional" una declaración expresa y clara, de que se adjuntan listados con los números de serie para efectos de fiscalización, información que fue aceptada y revisada por la administración aduanera oportunamente, tal cual lo establece la Resolución de Directorio N° 01-031-05, concordante con el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

En virtud a lo expuesto, señala que presentó ante la autoridad demandada las DUI's que amparan la legal importación de las mercancías que le fueron vendidas por Hiller S.A. Comercio e Industria, encontrándose declaradas todas las máquinas con sus correspondientes números de serie e informados a la administración aduanera para su correcta identificación, sin embargo, refiere que la AGIT procura desvirtuar la declaración del importador, al exigir que el listado de series de las máquinas se encuentre transcrito obligatoriamente en la página de información adicional, adoptando un criterio incorrecto, ya que al haberse declarado la existencia de listas dentro de esta página, las mismas automáticamente forman parte de la DUI, constituyéndose estos listados en prueba plena, idónea y pertinente en mérito al principio de verdad material establecido en el art. 4-d) de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

En cuanto a las diferencias identificadas en la numeración del exportador "P/N 4119-011-2330" y la numeración que hace Hiller S.A. "Artículo 4119 204 014", consideradas en el Punto xxi de la Resolución impugnada, señala que estos responden a numeraciones contables a efectos de identificación en inventarios que realiza de forma interna cada sociedad, y que varían de acuerdo a su propia organización, sin embargo, la descripción "STIHL FS 280" que identifica plenamente a las desbrozadoras se mantiene, no existiendo óbice que desvincule la identificación de la maquinaria con la respectiva partida arancelaria.

Invocando el art. 47 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, acusa a la AGIT de no haber valorado debidamente las pruebas consistentes en: "1) Carta de solicitud de certificación de importación de las desbrozadoras dirigida a Hiller S.A., de 30 de mayo de 2013, 2) Carta de solicitud de certificación de exportación / relación facturas, fecha, emitida por Hiller S.A., para Stihl Ferramentas Motorizadas Ltda., de 3 de junio de 2013, y 3) Certificación de exportación emitida por Ferramentas Motorizados sobre las desbrozadoras con detalle de serie, número de parte, factura comercial y fecha de la factura, enviado desde Brasil"; constituyéndose esta certificación en prueba que relaciona no solo las desbrozadoras con su número de serie, sino también los documentos de las DUI's como ser las facturas comerciales y número de parte, adquiriendo este documento gran relevancia para el establecimiento de la verdad material.

Por último señala que la AGIT ha emitido una agraviante resolución, al indicar que no son aceptables los descargos presentados y no valorarlos, siendo documentos que relacionan la maquinaria comisada con los documentos de respaldo presentados para cada una de ellas, demostrando que estas se encuentran amparadas legalmente por esta documentación, habiendo incurrido en una incorrecta valoración fáctica y falta de valoración de los descargos que cursan en el expediente.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se dicte sentencia declarando probada su demanda, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio, y dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-350/2013 de 4 de junio.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 29 de diciembre de 2014, señalando lo siguiente:

Transcribe los argumentos de la demanda y señala que el cumplimiento del art. 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, no es un mero formalismo, pues existen plazos y formas de presentación de la prueba, que no pueden ser desconocidos por la instancia Jerárquica. Invoca la S.C. N° 1642/R de 15 de octubre de 2010, referida al Principio de Oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, mismo que establece que para la admisión de prueba en instancia recursiva, el actor debe probar que la omisión no fue por causa propia y prestar juramento de reciente obtención, interpretación que se encuentra conforme a la Constitución a la luz del debido proceso, por lo que en caso de no concurrir estos presupuestos, opera la preclusión, no pudiendo valorarse la prueba presentada que incumpla estos requisitos.

Refiere que a pesar de los criterios expuestos, en estricta observancia del Principio Inquisitivo de favorabilidad o verdad material, que en este caso se contrapone a la preclusión, y en aplicación de los arts. 200 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 4 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, compulsó la prueba presentada ante la ARIT Santa Cruz, estableciendo que esta no ampara la importación de la mercancía comisada.

Transcribe la fundamentación técnico jurídica contenida en los párrafos x al xxi de su Resolución de recurso jerárquico, de cuyo análisis establece que la DUI es el único documento que demuestra la legal importación de la mercancía, no debiendo contener errores y responder fielmente a sus características, por lo que conforme dispone el art. 181-b) de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, si durante el aforo documental o físico se advierte la falta de correspondencia entre los datos de la DUI y la Declaración Jurada del Valor Aduanero (DJVA), documento que detalla la calidad, cantidad, marca modelo, color, etc. de las mercancías amparadas en la DUI, la conducta se adecúa a la tipificación mencionada de contrabando, correspondiendo el comiso de la mercancía previsto en el art. 161-5, del mismo cuerpo legal.

Asimismo, refiere que el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el D.S. N° 784, establece que la Declaración de Mercancías debe ser completa, correcta y exacta, debiendo corresponder en todos sus términos a la documentación de respaldo o al examen previo. En atención a ello, refiere que los argumentos del demandante no son evidentes, y 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, considerando que la demanda carece de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado con la referida resolución.

Invoca como precedente doctrinal las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ/0059/2010, AGIT-RJ-2181/2013, AGIT-RJ-2255/2013 y AGIT-RJ-0086/2014, referidas a la consumación del contrabando por la falta de documentación de respaldo y correspondencia de datos entre la DUI y la DJVA.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio, emitida por la AGIT.

III. Réplica.

Mediante memorial presentado el 2 de febrero de 2015, el demandante hizo uso de la réplica, argumentando que la AGIT tiene un criterio errado al considerar que los descargos no cumplen con el principio de oportunidad, pues las pruebas fueron presentadas bajo juramento de reciente obtención y la omisión fue justificada en razón a que los documentos fueron solicitados a terceros y algunos de ellos, incluso, enviados desde otro país, adecuándose a la S.C. N° 1642/R de 15 de octubre de 2010.

En cuanto a las pruebas, reitera que estas guardan una línea de congruencia, al ser documentos que confirman la relación entre la DUI y la identificación de la mercadería a través de las series, rastreándose estas desde el fabricante, el importador, los documentos de aduana y otros que fueron verificados por la administración aduanera , sin embargo la AGIT sin valorar las pruebas indica que no existen los números de series de las maquinas en las DUI's ofrecidas como prueba, siendo que estas se encuentran declaradas en un listado adicional formando parte del mismo documento.

IV. Dúplica.

La AGIT en su memorial de dúplica, puntualiza que la mercancía comisada no se encuentra amparada por las DUI's presentadas como prueba de descargo, ya que no presentan suficiente información que permita relacionarlas entre ellas, pues si bien las facturas y el listado de series contienen los códigos de serie de las máquinas, no se puede establecer dicha relación ya que esta información no se encuentra detallada en la Página de Información Adicional como dispone la Resolución de Directorio N° 01-031-05 de 19 de diciembre 2005, sobre "Procedimiento de Importación para la Importación a consumo" en su Punto V Acápite A num. 2.5; advirtiendo que en este caso, las mismas solo señalan que "por su tamaño no pueden ser insertadas en la DUI", no pudiendo establecerse con certeza la relación entre la DUI, la DAV, la factura comercial y el listado general de series, siendo que solo el código "Material PIN 4119-011-2330" guarda relación con la descripción señalada en las facturas comerciales, pero no así con la factura N° 664. Consiguientemente, concluye que la documentación de descargo no ampara la mercancía comisada conforme a normativa en actual vigencia, por lo que su accionar en la resolución jerárquica se ajustó al procedimiento y a la normativa actual, sin que la demanda y la réplica hayan podido enervar los fundamentos jurídico doctrinales que contiene la misma.

V.- 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:

V.1. El 27 de marzo de 2013, funcionarios del COA, presumiendo el ilícito de contrabando, procedieron al comiso preventivo de diez cajas grandes, conteniendo máquinas podadoras de pasto de procedencia extranjera, en vista de que el conductor de la empresa de transporte no presentó documentación que respalde la legal importación de la mercancía comisada.

V.2. El 17 de abril de 2013, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, notificó el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0312/13, en la que presume la comisión de la contravención de contrabando de acuerdo al art. 181-b) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, sobre la mercancía comisada, otorgando a los presuntos propietarios el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

V.3. Dentro del plazo establecido, el actual recurrente presentó carta de solicitud de devolución de la mercancía adjuntando a la misma documental de descargo al AIC, misma que fue objeto de compulsa por la administración aduanera quien posteriormente emitió la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-350/13 de 4 de junio de 2013, que declaró probada la contravención aduanera de contrabando en contra del conductor Porfidio Rodríguez Rocha y el recurrente Carlos Humberto Sittyc Perex, disponiendo además el comiso definitivo de la mercancía.

V.4. En virtud al recurso de alzada interpuesto por el sujeto pasivo en contra de la RS, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0712/2013 de 7 de octubre, resolviendo confirmar la RS. Interpuesto el recurso jerárquico, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2190/2013, resuelve anular la resolución de alzada e instruye a la ARIT Santa Cruz, que proceda a valorar las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente adjuntas a su recurso de alzada, por ser de reciente obtención.

V.5. En cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la ARIT Santa Cruz emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-SCZ/RA 0152/2014 de 24 de marzo, resolviendo nuevamente confirmar la resolución sancionatoria. Interpuesto el recurso jerárquico, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, manteniendo firme y subsistente la resolución sancionatoria.

VI.- 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 las instancias recursivas (ARIT, AGIT) omitieron valorar, de forma integral, la prueba documental de reciente obtención, presentada por el sujeto pasivo en alzada.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado.

VII.1. De la revisión de obrados, se advierte que la ARIT Santa Cruz y la AGIT, amparadas en los arts. 88, 90 de la L. Nº 1990 Ley General de Aduanas, y 101 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, han establecido en sus respectivas resoluciones que la DUI es el único documento que ampara la legal importación de mercancías a territorio aduanero nacional, en la cual debe ser posible verificarse todos los datos de la mercancía y el correcto pago de tributos aduaneros de importación. Bajo este

argumento, al momento de valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo, se han limitado a contrastar los datos contenidos en el inventario físico de mercancías elaborado por la administración aduanera con las DUI's presentadas por el sujeto pasivo y sus respectivas DAV's, sin considerar ni valorar la documentación complementaria presentada por el sujeto pasivo (anexos a la DUI listado general de números de series, solicitud de certificación dirigida a Hiller S.A. Comercio e Industria, solicitud de certificación dirigida a STIHL Ferramentas Motorizadas, Certificación de Exportación emitida por STIHL Ferramentas Motorizadas Ltda.), concluyendo sin mayor fundamento, que los datos registrados en las DUI's y DAV's resultan insuficientes para identificar plenamente la mercancía comisada, por lo que no amparan su legal importación.

En este contexto, es pertinente remitirnos a la C.P.E., que en su art. 180-I establece: "La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, (…), verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez"; y por su parte la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, en su art. 4 prevé: "La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (…) d) Principio de Verdad Material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (…)

Asimismo el art. 200 de la L. Nº 3092 dispone: "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: 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, (…); 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"; y el 210 del mismo cuerpo legal, prevé: "(Resolución) I. 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, dentro o no de la audiencia pública a que se refiere el art. 208 de la presente Ley.

Los Superintendentes Tributarios también pueden contratar peritos, a costa de la institución, cuando la naturaleza del caso así lo amerite".

Conforme se evidencia en la normas transcritas, el procedimiento administrativo tributario se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual bajo las amplias facultades conferidas por el art. 210 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, la autoridad administrativa competente, no solo tiene la facultad sino la obligación de desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que le sirven de fundamento para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes durante el desarrollo del proceso, priorizando siempre la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo en consecuencia, su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo válido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo

adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos. Entendimiento que ha sido asumido y desarrollado también por el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo.

En sujeción a los argumentos expuestos, se advierte que en el caso de autos, la ARIT Santa Cruz y la AGIT, en desconocimiento e inobservancia del Principio de Verdad Material y sin mayor fundamento han omitido valorar la documentación complementaria ofrecida junto a las DUI's presentadas por el sujeto pasivo, consistente en: listas generales de códigos de serie anexos a las DUI's, solicitud de certificación al proveedor, y certificación de exportación, sin considerar que estos contienen datos específicos como son los códigos de serie y otras características de la mercancía objeto de comiso, que pudieron ser verificados por las autoridades administrativas, como elementos para relacionarlas con las DUI's presentadas, a efecto de determinar si estas amparan o no la mercancía comisada, debiendo las instancias de alzada y jerárquica, en razón a las facultades conferidas por ley, no solo admitir y valorar estas pruebas, sino además requerir a las partes del proceso los elementos probatorios que considere necesarios para el establecimiento de la verdad material, en caso de surgir duda en cuanto a la conexitud de los documentos y la información contenida en ellos; no pudiendo en consecuencia soslayarse la valoración de las pruebas presentadas ante estas instancias, cuando podrían dar idea cabal de si la pretensión del ahora demandante es justa o no.

Asimismo, en cumplimiento de la previsión contenida en el art. 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, tanto la ARIT Santa Cruz, como la AGIT, tienen la obligación de efectuar la valoración y apreciación de las pruebas presentadas por el sujeto pasivo conforme a las reglas de la sana crítica, debiendo constar dicha compulsa de forma expresa en el contenido de sus resoluciones, más aún cuando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2190/2013 anuló la primera Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0712/2013 y dispuso que se valoren las pruebas de descargo presentadas en calidad de reciente obtención por haberse acreditado tal condición y ajustarse a derecho, no existiendo óbice sobre la admisibilidad de las mismas que pueda justificar la omisión de su valoración, motivo por el que extraña que ambas instancias, sin motivo aparente solo se pronunciasen sobre las DUI's, sin considerar los listados anexos a estas y las certificaciones del fabricante, cuando existe resolución expresa que dispone efectuarla.

Consiguientemente, la decisión de desestimar la prueba documental presentada ante la instancia de alzada, sin asignarle valoración probatoria, resulta totalmente contraria al precitado art. 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y los principios que rigen el procedimiento administrativo tributario, más aun cuando la autoridad ante quien se la presenta, cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las DUI's y su documentación complementaria, pues al tratarse de importaciones tramitadas ante la Aduana Nacional de Bolivia, y específicamente ante la Administración de Aduana Interior Santa Cruz, que se constituye incluso en parte de este proceso, las instancias recursivas (ARIT, AGIT) pudieron oportunamente solicitarle la información y/o documentación necesaria para contrastar y verificar el contenido de las pruebas presentadas, con aquellos que figuran en sus registros informáticos o archivos documentales, resaltando además que en su momento la administración aduanera ante quien se tramitaron las referidas DUI's, consideró que las descripciones contenidas sobre las características de la mercancía eran suficientes, razón por la cual procedieron a la validación

y la consolidación de la importación, no existiendo argumentos ni pruebas que demuestren que estas fueron observadas oportunamente por la propia administración aduanera .

De lo anterior, se evidencia que tanto a la ARIT como a la AGIT, les asistió la posibilidad permanente de solicitar a la administración aduanera , a la Agencia Despachante de Aduanas o al mismo importador, la remisión de la información complementaria necesaria para esclarecer las características de la mercancía amparada por las DUI's presentadas como prueba, así como también tuvieron la posibilidad de efectuar, no solo a petición de parte, sino de oficio la verificación física de la mercancía comisada a efecto de determinar aquellas características relevantes que puedan servir para su identificación, concluyéndose entonces que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar las gestiones necesarias para su comprobación, rechazando injustificadamente la prueba presentada, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso; restringiendo en consecuencia el acceso a la justicia y el derecho al debido proceso del contribuyente reconocido en el art. 115 de la C.P.E., y viciando de nulidad las resoluciones emitidas en etapa de impugnación en mérito a lo establecido en el art. 36-I de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

Por todo lo relacionado, queda establecido, que, en el caso de autos no se probó ni evidenció que se introdujo al país "sin la documentación legal que acredite que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita" tal cual se afirma en las resoluciones de las instancias recursivas, consiguientemente, en aplicación del art. 36-I de la L. Nº 2341 Ley del Procedimiento Administrativo que a su vez señala: "I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior."; corresponde otorgar la razón al demandante y anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2014 de 24 de marzo inclusive, debiendo esta instancia efectuar una evaluación exhaustiva de toda la prueba documental presentada ante la misma, específicamente de los documentos complementarios de las DUI como son los listado de códigos de series, las certificaciones emitidas por el proveedor y el exportador, todas presentadas oportunamente por el ahora demandante, en virtud a los arts. 81 y 215 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), debiendo rechazarlas o aceptarlas de manera fundamentada, además de efectuar las diligencias necesarias para comprobar la efectiva comisión del contrabando contravencional.

VII.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución ahora impugnada, no cumplió con la normativa administrativa legal citada, incurriendo en infracción y vulneración de derechos en la emisión de 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, deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio y anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2014, por no haber valorado en su totalidad la prueba de descargo presentada por el contribuyente, vulnerando el debido proceso en su elemento del derecho a la defensa del sujeto pasivo.

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. Nº

620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 18 a 21 vta., consiguientemente, deja sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0906/2014 de 17 de junio y anula obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2014 de 24 de marzo, inclusive, debiendo emitirse nueva resolución que contenga la valoración de las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo conforme los fundamentos expuestos en el presente fallo.

No suscriben los Magistrados Marco Ernesto Jaimes Molina, Ricardo Torres Echalar, Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

35

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 47 vta., la contestación de fs. 71 a 76, la réplica y dúplica que cursan de fs. 80 a 85 y 88-89 vta., respectivamente, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

La parte demandante señala que efectuada la determinación sobre base presunta, el 2 de marzo de 2007 se emitió las Vistas de Cargo Nos. 4031231262 y 4031233691 en contra de la contribuyente Sonia Gloria Miranda Téllez, con las que se notificó el 27 de marzo de 2007, posteriormente se pronunció las RR.DD. Nos. 31323298 y 31323299 de 16 de mayo de 2007 que fueron notificadas en 21 de junio de 2007, de acuerdo al art. 89 del Cód. Trib.

Encontrándose firmes y ejecutoriadas las resoluciones determinativas, indica que se dictó los Proveídos de Ejecución Tributaria Nos. 2295/2007 y 2296/2007 de 18 de octubre de 2007, por los que se advierte a la contribuyente el inicio a la ejecución tributaria al tercer día de su legal notificación, en conformidad a los arts. 108 del Cód. Trib., y 4 del D.S. N° 27874, proveídos que afirma fueron notificados el 31 de agosto de 2007.

Refiere que el 26 de febrero de 2008 la administración tributaria emitió notas de solicitud a diferentes instituciones a efectos de dar inicio a las medidas coactivas en virtud del art. 110 del Cód. Trib., que fueron dirigidas al Organismo Operativo de Tránsito, Alcaldía Municipal, Superintendente de Pensiones, Valores y Seguros, Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras, Derechos Reales, COTEOR, Director de Migraciones, quienes elevaron los informes solicitados, precisando que el 10 de octubre de 2008 solicito hipoteca judicial del bien inmueble registrado a nombre de la contribuyente efectivizada el 19 del mismo mes y año; más adelante, arguye que se tramitó una solicitud de nulidad y anulabilidad de obrados de 25 de marzo de 2010, donde se dictó resoluciones de recurso de alzada y jerárquico.

Afirma también, que el 12 de diciembre de 2011, la administración tributaria continuo realizando notas de solicitud a las diferentes instituciones, hasta que el 3 de enero de 2013 fue notificada con la solicitud de prescripción liberatoria planteada por la contribuyente, habiendo continuado con la emisión de notas de solicitud de información a diferentes entidades públicas.

Señala que el 4 de noviembre de 2013 la contribuyente opuso prescripción liberatoria ante la ATT, emitiéndose el proveído de respuesta el 12 del mismo mes y año, siendo

notificada el 17 de diciembre del mismo año, contra el mismo la contribuyente interpuso recurso de alzada notificado a la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales el 13 de enero de 2014, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 281/14 de 31 de marzo de 2014, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT), disponiendo la revocatoria del proveído 24-1690-13 de 12 de noviembre de 2013, para luego la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0899/2014 de 17 de junio del mismo año, que confirmo la resolución de alzada.

Fallo que motivo la interposición de la presente demanda, de la cual se extrae como agravio, que los argumentos utilizados a momento de pronunciarse sobre la prescripción planteada, son erróneos, puesto que la AGIT declaro la prescripción respecto al IVA e IT del periodo de abril de 2004 contenidos en el Proveído de Ejecución Tributaria Nos. 2295/2007 y 2296/2007 de 18 de octubre de 2007, es decir declaró prescrita la facultad de la administración tributaria por la deuda tributaria contenida en las resoluciones determinativas, lo cual considera contrario a los intereses de la administración tributaria y del Estado, sin tener presente que dentro de los cuatro años ejecutó ininterrumpidamente la acción de cobro de la deuda al contribuyente.

Alega que por analogía y subsidiariedad previstas en los arts. 5 y 74 del Cód. Trib. correspondía aplicar los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., sobre la prescripción, figura que solo se presentaría cuando se demuestra la inactividad del acreedor durante cinco años, la cual no aconteció en el caso de autos.

Circunstancias por las que asevera que el argumento de la AGIT es incorrecto cuando alude a que las solicitudes de información a las instituciones, no se encuentran establecidas en la L. Nº 2492, puesto que considera que emitida la resolución sancionatoria o determinativa, la calidad de título de ejecución tributaria no termina en esa etapa, sino continua con el cobro coactivo, efectivizando las medidas coactivas previstas en el art. 110 de la L. Nº 2492 a través de las acciones de cobro coactivo que realizó, no encontrándose por consiguiente prescrita esa facultad.

De otro lado, manifiesta que la prescripción, carece de sustento legal en su formulación, puesto que la contribuyente no realizó cómputo alguno, tampoco se refirió a los actos de la administración tributaria, ni señaló sobre que títulos de ejecución tributaria se estaría solicitando la prescripción en infracción del art. 198-d) y e) de la L. Nº “3092” (sic), aspectos sobre los que no se habría pronunciado la AGIT, no obstante que el IVA e IT del periodo fiscal de 2004 fueron notificados el 18 de diciembre de 2007 dentro del plazo establecido por el art. 89 de la L. Nº 2492, ejerciendo el cobro según el art. 59 del mismo cuerpo normativo, habiéndose interrumpido la prescripción con la notificación de la resolución determinativa según prevé el art. 61 del ya mencionado compendio legal y el art. 1503 del Cód. Civ., haciendo nuevamente referencia a la emisión de las notas de solicitud de información a las diferentes instituciones y del trámite adicional que hubo a raíz de la solicitud nulidad y anulabilidad efectuada el 25 de marzo de 2010 que obtuvo las resoluciones de recurso de alzada y jerárquico respectivamente, aclarando que esta última le fue notificada a la administración tributaria en 23 de noviembre de 2010, que con posterioridad a ello el 20 de julio de 2011 se notificó a la contribuyente con el proveído 24-00624-11 de 18 de julio de 2011, donde efectuó notas de solicitud a las diferentes instituciones continuando con las medidas coactivas de acuerdo al art. 110 de la L. Nº 2492, por lo que no hubo inactividad de

su parte para hacer efectivo el cobro desde el momento que la resolución impugnada adquirió calidad de firmeza, desde la gestión 2008 a la 2013, añadiendo que de acuerdo a la L. Nº 291 de modificación al art. 59-V de la L. Nº 2492, establece que la facultad de ejecutar deuda tributaria determinada es imprescriptible y que el caso de autos se encuentra en ejecución tributaria, por lo que la facultad de la administración tributaria es imprescriptible.

Asimismo acudiendo nuevamente a que en el presente proceso existe un vacío legal y que por analogía correspondía remitirse a los arts. 340 y 1503-II del Cód. Civ., señala que las ya citadas actuaciones de cobro coactivo debieron ser consideradas como mecanismos de interrupción de la prescripción, no obstante se negó dicha aplicación lesionando sus derechos constitucionales al debido proceso en su vertiente de la seguridad jurídica, igualdad jurídica de las partes y no discriminación, encontrándose por consiguiente vigente la facultad de ejecución de la administración tributaria.

Finalmente afirma que se habría cambiado de línea manejada por la AGIT, al establecer que no existe vacío legal en la L. Nº 1340 y 2492, lesionando así los derechos arriba señalados a cuyo efecto cita la S.C. N° 0948/13 de 24 de junio de 2013, arguyendo que los actos de la administración tributaria fueron desarrollados observando los principios de legalidad, presunción de legitimidad, imparcialidad, verdad material, publicidad y buena fe previstos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo en resguardo de los derechos constitucionales.

I.2. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio y por ende la resolución de alzada, confirmando el proveído 24-1790-13 de 12 de noviembre de 2013 emitido por la administración tributaria, manteniéndola firme y subsistente en todas sus partes.

II.- De la contestación a la demanda.

La representante de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se apersonó al proceso y respondió negativamente, puntualizando sobre la prescripción los arts. 59-4, 60-II, 61 y 62 de la L. Nº 2492 Código Tributario, afirmando que todos los proveídos fueron notificados el 18 de diciembre de 2007 desde donde inició el computo finalizando el 19 de diciembre de 2011, que el sujeto pasivo mediante memoriales de 25 de marzo y 7 de abril de 2010 realizó la impugnación del procedimiento, siendo rechazado el recurso por la ARIT, devueltos los antecedentes el 23 de febrero de 2011 se suspendió el término de prescripción por 10 meses y 28 días, extendiéndose el término de prescripción hasta el 19 de octubre de 2012, a raíz de ello la contribuyente solicito la prescripción de la facultad para ejecutar la deuda tributaria en la gestión 2013.

Afirma que es evidente que opero la prescripción por el transcurso del término establecido en el art. 59 del Cód. Trib., en consecuencia las facultades de la administración tributaria de cobrar; empero aclara con relación a las constantes notas y solicitudes de información efectuadas por la administración tributaria, que los plazos y el cómputo para la ejecución de la deuda se encuentran establecidos en la L. Nº 2492 no existiendo por consiguiente vacío legal y no corresponde la aplicación supletoria de otra norma adicional, puesto que tanto el cómputo, causales de interrupción y suspensión del mismo, se efectúa de acuerdo a las previsiones de los arts. 61 y 62 del Cód. Trib., causales que indica no fueron acreditadas por la administración tributaria, ya que esas mencionadas solicitudes de información o aplicación de medidas coactivas no se hallan contempladas en el art. 61 del

Cód. Trib., y si bien la L. Nº 291 efectuó modificaciones referentes a la prescripción, la disposición adicional quinta modifica el art. 59 de la L. Nº 2492, el régimen de la prescripción establecido en la L. Nº 2492 se encontraría vigente con las respectivas modificaciones realizadas por las L. Nos. 291 y 317, consecuentemente la imprescriptibilidad en materia tributaria se presenta sobre la facultad de ejecutar la deuda tributaria determinada según la Disposición Transitoria Quinta de la L. Nos. 291 y 317 vigente desde el 11 de diciembre de 2012 y considerando que las deudas cuya ejecutoriedad es anterior a la vigencia de dichas modificaciones, no correspondería su aplicación, ya que el art. 59 de la L. Nº 2492 prevé la prescripción de las acciones o facultades de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributo, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria y cita como precedentes administrativos la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0280/2013 de 4 de marzo, advirtiendo que el demandante no puede ingresar a su demanda nuevos aspectos que no fueron observados en su oportunidad, en resguardo del principio de congruencia establecido en la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia N° 0228/2013 de 2 de julio.

Adicionalmente, señala que la demanda en análisis no desvirtúa los fundamentos expuestos por la AGIT que es independiente en sus argumentaciones, resultando la resolución jerárquica impugnada, clara en sus fundamentos, citando sobre el particular las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 396/2013 de 18 de septiembre, así como el A.S. N° 276/2012.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico impugnada.

III.- Contenido de la réplica y dúplica.

La Gerencia Distrital Oruro a través de su representante, presentó memorial de réplica el 20 de marzo de 2015, cursante de fs. 80 a 84 vta., reiterando los argumentos expuestos en su demanda contenciosa administrativa, resaltando que en cuanto al cómputo para que opere la prescripción debe tomarse en cuenta las normas del Código Civil y que no se presentó dicha figura porque se procedió a la emisión de notas y solicitudes de información a instituciones con el afán de ejercer el derecho del cobro de la deuda Tributaria, además de señalar que se debe tener en cuenta lo prescrito por la L. Nº 291 en la modificación del art. 59 de la L. Nº 2492, concluyendo en síntesis que la resolución de recurso jerárquico no tiene fundamento ni asidero legal ni constitucional.

La autoridad demandada presentó memorial de dúplica el 10 de abril de 2015, corriente de fs. 88-89, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa, manifestando que la norma aplicable para establecer la prescripción es la L. Nº 2492, aclarando el cómputo para la ejecución de la deuda se encuentran previstos en el Código Tributario, por lo que no existiría vacío legal y no correspondería la aplicación supletoria de otra normativa como la civil.

IV.- Intervención del tercero interesado.

Sonia Gloria Miranda Téllez, presentó memorial el 19 de mayo de 2015, contestando negativamente la demanda contenciosa administrativa, manifestando que no existe norma procesal que faculte al tribunal a conocer este tipo de procesos, pide que se anule obrados

hasta la admisión y se emita una resolución de rechazo de la demanda a efectos de evitar vicios de nulidad, no obstante de ello en el otrosí del memorial de demanda, responde a la demanda en forma negativa, argumentando que el 4 de noviembre de 2013 en fase de ejecución tributaria opuso prescripción liberatoria de los dos procedimientos de determinación.

Asimismo, señala que es errada la afirmación de que las deudas económicas por daños económicos al Estado no prescriben, porque el Tribunal Constitucional Plurinacional, definió como línea jurisprudencial los alcances de la interpretación y aplicación de la prescripción en materia Tributaria, sobre todo de los alcances e interpretación del art. 324 de la C.P.E., citando las SS.CC. Nos. 1606/2002-R y 205/2006-R; y, que sobre la seguridad jurídica también emitió las SS.CC. Nos. 753/2003-R de 4 de junio de 2003 y 1278/2006-R de 14 de diciembre de 2006, concluyendo que el SIN Oruro interpreta de manera equivocada la prescripción liberatoria en materia Tributaria regulada en los arts. 59, 60, 61 y 62 de la L. Nº 2492, cuyas normas prevén la interrupción y suspensión, por lo que existen normas expresas que regulan este aspecto en materia impositiva, que ante la negligencia el art. 59-IV de la L. Nº 2492 sanciona esa dejadez con la prescripción liberatoria como sucedió en el caso de autos, por consiguiente no podría aplicarse los arts. 61 y 62 del mismo cuerpo Normativo, razones por las que pide se rechace la demanda y se la declare improbada y probada la contestación, con costas.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

En principio se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en el que el tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En ese sentido, de la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

V.1. El 21 de junio de 2007 la administración tributaria notifico a la contribuyente Sonia Gloria Miranda Téllez con las RR.DD. Nos. 31323298 y 31323299 de 16 de mayo de 2007, determinando la deuda tributaria.

V.2. El 18 de diciembre de 2007 la administración tributaria notifico al sujeto pasivo con los proveídos de inicio de ejecución Tributaria GDO/DJUCC/P.E.T. 2295/2007 y GDO/DJ/UCC/P.E.T. 2296/07 de 18 de octubre de 2007, en los que se declaró firmes y ejecutoriadas las resoluciones determinativas, advirtiéndole que se dará inicio a la ejecución tributaria al tercer día de su legal notificación.

V.3. El 25 de marzo de 2010 la contribuyente, presento la solicitud de nulidad y anulabilidad de obrados e interpuso alzada en contra de las resoluciones determinativas, que mediante Resoluciones de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 0308/2010 y Jerárquico AGIT-RJ 514/2010 se resuelve rechazar el recurso de alzada.

V.4. Por memorial de 3 de enero de 2013 la contribuyente opuso prescripción, en razón a los proveídos de ejecución tributaria correspondientes a los impuestos del IVA e IT del periodo fiscal de abril de 2004, que mereció el proveído de 15 de enero de 2013 notificado a la contribuyente el 23 de enero de 2013, haciéndole saber que la administración tributaria ejerció su derecho de cobro mediante la emisión de proveídos de inicio de ejecución tributaria

y que en aplicación del art. 410 de la C.P.E., no prescriben las deudas por daños económicos al Estado y que no corresponde esa solicitud en etapa de ejecución tributaria.

Posteriormente nuevamente la contribuyente opuso prescripción contra los proveídos de ejecución Tributaria Nos. 2295/2007 y 2296/2007, que mereció el proveído 24-01690 de 12 de noviembre de 2013 que rechazó esa solicitud al amparo del art. 4 del D.S. N° 27478.

V.5. Mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0281/14 de 31 de marzo de 2014 la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, resolvió revocar el proveído de 12 de noviembre de 2013 emitido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, declarando prescrita la facultad de la administración tributaria de ejecución tributaria del IVA e IT del periodo fiscal de abril de 2004.

V.6. Contra esta determinación la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales interpone recurso jerárquico que obtuvo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio, que confirma la resolución de recurso de alzada, dejando sin efecto el proveído 24-01690-13 de 12 de noviembre de 2013, declarando prescrita la facultad de ejecución tributaria de la administración tributaria por impuesta al IVA e IT del periodo fiscal de abril de 2004.

VI. Identificación del problema jurídico planteado.

Con base en lo descrito y los argumentos expuestos por ambas partes se advierte que la controversia radica en lo siguiente: i) Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio, realizó el correcto cómputo del plazo para declarar la prescripción de la facultad de ejecución tributaria de la administración tributaria por impuesto al IVA e IT del periodo fiscal de abril de 2004; ii) Si las notas de solicitudes emitidas por la administración tributaria interrumpen el plazo para que opere la prescripción; y, iii) Si las deudas por daños económicos al Estado no prescriben.

Fijado el thema decidendum y revisados los antecedentes descritos ut supra, corresponde verificar la veracidad de los hechos precedentemente expuestos.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado.

VII.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

Con carácter previo a resolver las problemáticas planteadas en la demanda, considerando que durante el trámite desarrollado ante este tribunal, el tercero interesado en la presente causa, Sonia Gloria Miranda Téllez en su memorial de respuesta a la demanda, solicitó la nulidad de obrados, argumentando no existe norma procesal que faculte a este tribunal a conocer este tipo de procesos, al respecto se debe tener en cuenta 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", razones por las que no procede la nulidad de obrados como pretende inicialmente el tercero interesado, quien además dentro del mismo escrito presenta respuesta a la demanda en forma negativa.

Quedando establecida así 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.

VII.2. Sobre si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio, realizó el correcto cómputo del plazo para declarar la prescripción.

Para resolver esta controversia es preciso señalar que 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 a 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".

En materia tributaria "Es un instrumento de seguridad jurídica y tranquilidad social, puesto que de otro modo, la administración tributaria tendría facultades para perseguir el cobro de impuestos generados siglos atrás" (...) "La razón de ser o finalidad de este instituto jurídico reside en la necesidad de preservar la paz y el orden de la sociedad ya que, de no poner un límite temporal a las exigencias de las personas o instituciones a reclamar extemporáneamente el pago de deudas o consolidación de sus derechos no satisfechos por negligencia propia, se desataría la violencia general durante generaciones entre acreedores y deudores. En otras palabras, el transcurso del tiempo, elemento puramente objetivo de la prescripción liberatoria debe concurrir conjuntamente con el elemento subjetivo cual es la inactividad del titular de la acción" (Derecho Tributario, Alfredo Benítez Rivas, Azul Editores, 2009, pág. 262).

En ese contexto el art. 52 de la L. Nº 1340 (Código Tributario Boliviano) señala: "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. 59 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), establece: "Que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria, imponer sanciones administrativas y ejercer su facultad de ejecución tributaria".

Asimismo el art. 53 de la L. Nº 1340, determina: "El término se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en se produjo el hecho generador(…)"; situación legal que también se puede observar en el art. 60 de la L. Nº 2492 al anunciar que el cómputo

de prescripción, determinando que el plazo para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, se computan desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo y el término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria.

Es importante tomar en cuenta que el D.S. N° 27310, en su Disposición Transitoria Primera, establece que las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieren acaecido antes de la vigencia de la L. Nº 2492 (4 de noviembre de 2003), sobre prescripción, se sujetarán a la ley vigente, cuando ha ocurrido el hecho generador de la obligación; correspondiendo su tratamiento con la L. Nº 1340 (Código Tributario Boliviano), respecto al periodo fiscal septiembre de 2003; y, con la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), con relación al periodo fiscal octubre de 2003, puesto que el hecho generador se perfeccionó al finalizar el periodo de pago respectivo (13 de noviembre de 2003), fecha en la que se encontraba plenamente vigente la L. Nº 2492.

De la compulsa de los antecedentes en el presente caso de autos se establece que de acuerdo a los arts. 59 y 60, las acciones de la administración tributaria prescriben a los cuatro años para ejercer su facultad de ejecución tributaria, cuyo cómputo comienza desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria; por consiguiente en el caso de autos comienza el 19 de diciembre de 2007, teniendo en cuenta que el 18 del mismo mes y año, finalizando el 19 de diciembre de 2011, puesto que la contribuyente fue notificada por la administración tributaria con los proveídos de inicio de ejecución Tributaria GDO/DJUCC/P.E.T. 2295/2007 y GDO/DJ/UCC/P.E.T. 2296/07 de 18 de octubre de 2007, habiéndose interrumpido este cómputo por el periodo en que estuvo en trámite la solicitud de nulidad y anulabilidad de actuados, que se agotó con la emisión de las resoluciones administrativas producto de la presentación de recurso de alzada y jerárquico, como se desprende del Acápite V.3., de los antecedentes administrativos procesales, siendo de nuevo retomado el cómputo a su devolución el 23 de febrero de 2011; por consiguiente siendo formuladas las solicitudes de prescripción en la gestión 2013, es evidente que ha operado la prescripción, no habiéndose demostrado que se haya realizado un incorrecto cómputo del plazo para declarar la prescripción de la facultad de ejecución tributaria de la administración tributaria por impuesto al IVA e IT del periodo fiscal de abril de 2004.

VII.3. Sobre si las notas de solicitudes emitidas por la Administración Tributaria interrumpen el plazo para que opere la prescripción

Durante el contexto de la demanda, la administración tributaria reiteradamente ha ido señalando que no operó la prescripción, puesto que de su parte no hubo inactividad para proceder al cobro, al haber realizado constantes notas de solicitudes de información a diferentes instituciones, acudiendo para ello al argumento de un aparente vacío legal y que por analogía y subsidiariedad se debería dar aplicación a los arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., sin considerar que sobre la temática en análisis no existe el vacío aludido, por cuanto no corresponde la aplicación supletoria de normativa alguna ajena a la que se dio aplicación, ya que el cómputo, causales de interrupción y suspensión se encuentran previstos dentro de los arts. 59, 61 y 62 del Cód. Trib., y en el caso específico de la interrupción solo se presenta en los casos estipulados por el art. 62 de dicho cuerpo Normativo, sin que se halle contemplada la emisión de solicitudes de información como confunde la parte demandante.

VII.4. Sobre si las deudas por daños económicos al Estado no prescriben.

La parte demandante afirma que ejerció su derecho de cobro mediante la emisión de proveídos de inicio de ejecución tributaria y que en aplicación del art. 410 de la C.P.E., y el art. 59 del Cód. Trib., modificado por L. N° 291, la facultad de ejecutar deuda tributaria determinada es imprescriptible y que no prescriben las deudas por daños económicos al Estado; al respecto aclarar conforme lo ha establecido la resolución impugnada, que la L. N° 291 de Modificaciones al Presupuesto General del Estado es de 22 de septiembre de 2012, es decir de fecha posterior al inicio del cómputo de la prescripción como es el 19 de diciembre de 2007, asimismo en cuanto a la afirmación de que las deudas no prescriben por daños económicos al Estado, ahora bien, resulta necesario aclarar a la administración tributaria con relación a la aplicación del art. 324 de la C.P.E., sobre imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, ésta disposición constitucional es aplicable sólo para las deudas por contratos bilaterales que generan ingresos extraordinarios a favor del Estado y no así a los ingresos coactivos como son las obligaciones y multas por sanciones tributarias en contra de los contribuyentes; en ese mismo entendido la Sala Plena de éste tribunal emitió el A.S. Nº 400/2013 de 19 de septiembre, señala que: "…la imprescriptibilidad de las deudas por daños económicos al Estado, se debe entender, que hace referencia a la administración económica y financiera del Estado por medio de todas las entidades públicas, por tanto, se refiere a los actos cometidos por funcionarios públicos que causen pérdida patrimonial al Estado o por particulares que se beneficiaren indebidamente con recursos públicos y fueran causantes del daño patrimonial; en el marco legal señalado por la L. Nº 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".

Por lo expuesto, este tribunal llega al convencimiento de que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio, fue pronunciada conforme a derecho, sin que se haya demostrado que se haya infringido o vulnerado norma o derecho alguno como manifestó la parte demandante.

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. 41 a 47 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0899/2014 de 17 de junio, 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. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

36

Compañía de Seguros y Fortaleza S.A.
c/ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 109 a 115 vta., interpuesta por Sandro Rubén Soliz Morató, representante legal de la Compañía de Seguros y Reaseguro Fortaleza S.A. (Seguros Fortaleza), impugnando la Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 037/2014 de 9 de junio, corriente de fs. 62 a 107, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, representada legalmente por Luís Alberto Arce Catacora; la contestación de fs. 189 a 207 vta., el memorial del tercero interesado de fs. 215 a 222 vta., la providencia que acredita la renuncia a la réplica y autos para sentencia de fs. 341, y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Inicia manifestando que la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, con la nota Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DESP/DJ/DS/7923/2013 de 20 de septiembre, notificó a la asegurador con varios cargos por la presunta infracción a la R.A. N° 731 de 11 de septiembre de 2007 y el art. 12-a) de la L. N° 1883 (Ley de Seguros), con relación al pago de la Póliza CSR-SUC-0226 sobre garantía de cumplimiento de contrato de servicios para entidades públicas, cuyo beneficiario fue el Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos - Santa Cruz.

Que según la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, se incumplió la cláusula de ejecución a primer requerimiento, texto aprobado mediante la R.A. N° 731 (cuyo contenido transcribió); asimismo, sobre el incumplimiento del art. 12-a) de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, relativo a las obligaciones de las aseguradoras -que también transcribió - la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros indicó que la Aseguradora Fortaleza infringió la cláusula de ejecución a primer requerimiento al haber pagado la indemnización mucho después de los 15 días establecidos en la norma.

Considerando ilegal el procedimiento, hace conocer que desde el inicio explicó exhaustivamente con descargos documentados el motivo de la demora en el pago, atribuible al beneficiario, sin considerar ese hecho la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros emitió resolución sancionatoria y luego rechazó su recurso con el argumento de que hubiera incumplido el art. 12-a) de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, que debe entenderse en dos hipótesis: La primera según la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, es pagar los daños y pérdidas, aspecto que si se cumplió; y la segunda cumplir la

prestación convenida al producirse la eventualidad prevista, que no se habría cumplido, motivo por el que procedió la sanción.

Ante esos hechos, refiere que presentó el recurso revocatorio que fue desestimado, confirmando la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros sus actos mediante la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 01/2014 de 6 de enero; contra la que interpusieron el recurso jerárquico y el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas mediante Resolución Ministerial Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 037/2014 de 9 de junio, nuevamente confirmó íntegramente la resolución recurrida.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Afirmando la vulneración de la S.C. Plurinacional N° 0143, referida a la falta de motivación, acusa que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas dictó una ampulosa resolución que solo repite los argumentos expuestos por las partes, sin realizar ningún análisis de fondo sobre el punto en cuestión, por lo que consideró necesario referirse y reiterar los argumentos que expuso en el procedimiento y así, señaló:

1. Con referencia a la infracción de la cláusula de ejecución de primer requerimiento establecida en la R.A. N° 731 por demora en el pago, señaló que dicha tardanza en el pago se debió estrictamente a las omisiones del beneficiario y no a la falta de voluntad o diligencia de la aseguradora y que asimismo, el incumplimiento del plazo no tiene previsto una sanción vinculante con el art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros. A manera de antecedentes del hecho suscitado, refiere que el 5 de junio de 2012, el Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos solicitó la ejecución de las pólizas de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo, mismas que afianzaban el "Estudio Técnico, Económico, Social y Ambiental (TESA), Construcción Mini Centro Eléctrico Río Blanco".

Añadió que el 22 de junio del mismo año, solicitó al beneficiario la remisión de la documentación para su ejecución, la cual fue parcialmente entregada el 28 de junio quedando pendientes: la planilla de conciliación de saldos, el número de cuenta y la entidad a la que debía efectuarse el depósito.

Posteriormente, el 3 de julio, el afianzado remitió a la aseguradora un acuerdo conciliatorio entre el Municipio y las autoridades de la comunidad para el cumplimiento del contrato, el cual fue rechazado por la entidad, que se ratificó en la ejecución de las Pólizas, entretanto no remitió el número de cuenta ni la entidad crediticia, con estas eventualidades pasó el tiempo y no obstante el incumplimiento, las pólizas fueron pagadas el 14 de diciembre de 2012, comunicando ese extremo a la entidad beneficiaria.

No obstante esos hechos, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros consideró que los actos del regulado fueron negligentes y que se demoró excesivamente en efectuar el pago, que debió cumplirse obligatoriamente dentro del plazo de 15 días siguientes a la comunicación (6 de junio al 22 de junio de 2012), que si no se tenían los datos debió efectuarse un pago en consignación.

2. Ratifica su defensa indicando que, no fue la aseguradora la que obstaculizó el pago sino que fue el propio beneficiario, es más aplicó por analogía los arts. 1031 y 1034 del Cód. Com., con la finalidad de extender los plazos ante la falta de diligencia e interés de parte de la entidad beneficiaria; sin embargo la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros manifestó no ser aplicable la analogía, debido a que estos artículos solo son

aplicables en los seguros de daños, interpretación que considera ilegal debido a que el art. 1 del Cód. Com., establece; “En los casos no regulados expresamente se aplicará por analogía las normas de este Código y en su defecto los del Código Civil” (norma supletoria); Aplicando al caso en concreto, afirma que la R.A. N° 731 de 11 de septiembre de 2007, no regula expresamente ningún procedimiento para la demora o falta de presentación de la documentación requerida al beneficiario, que por ese hecho se empleó por analogía a fin de evitar la sanción previsible por la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, debido a que el plazo no corre en tanto no se cuente con la información necesaria para el cumplimiento de su obligación, en la lógica de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros el pago debió efectuarse en plazo haya o no cumplido el beneficiario con la presentación de los requisitos. En concreto dice, que no puede atribuirse infracción a la norma o los anexos de la R.A. N° 731 y el hecho de haber sobre pasado los plazos estipulados en la resolución precedente, no constituyen base para una sanción por aplicación del art. 12-a) de la L. Nº 1883 Ley de Seguros.

Denuncia que la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, realizó una interpretación errada del inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, adecuando su sanción a una conducta que pretende atribuírsele cuando no existió infracción de la ley, debido a que el artículo que se pretende aplicar no establece ningún plazo para efectuar el pago, en cambio para el Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros el plazo está estipulado en la R.A. N° 731; en contrario, a la Aseguradora Fortaleza se le atribuye una sanción por infringir el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 LC, cuando tal infracción no existe y el artículo citado solo obliga al pago, no establece un plazo, concluye en este punto haciendo una interrogante pretendiendo que este Tribunal lo resuelva: ”…se cometió la infracción de la ley..?.

El demandante a manera de conclusiones aduce:

Si bien es un hecho que el plazo para el pago del seguro fue sobrepasado, no es responsabilidad exclusiva de la aseguradora, sino también del beneficiario negligente, que a pesar de ello no se infringió el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, puesto que sí se pagó y la norma citada no prevé plazo alguno.

El haber excedido el plazo señalado en la R.S. N° 731, no implica de ninguna manera una infracción directa o indirecta a lo estipulado en el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros; no corresponde la aplicación de la sanción por analogía.

Haciendo una transcripción del contenido del art. 12-a) de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, dice no existir 2 hipótesis, sino 2 partes referidas a la modalidad de seguros que se administran, por lo tanto no corresponde afirmar la sanción sobre una de las hipótesis de la norma citada.

La analogía aplicada por la aseguradora referida a los arts. 1031 y 1034 del Cód. Com., a fin de evitar el vencimiento de plazos normativos por la no falta de presentación de documentación atribuible al beneficiario, son absolutamente aplicable, al no existir en la Ley de Seguros la acción que deba seguirse ante la negligencia del asegurado.

En resumen dice haberse vulnerado de manera flagrante el debido proceso y el principio de legalidad, al imponer una sanción sobre un hecho que no es sancionable, transgrediendo el principio de tipicidad, debido a que su accionar no se adecúa a ninguna de las infracciones por la cual se sancionó.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita se declare probada la demanda declarando la nulidad de todos los actos de administración pública, por infracción de los principios de legalidad y debido proceso.

II.- De la contestación a la demanda.

María Inés Vera de Ayoroa, en su condición de Directora General de Asuntos Jurídicos, se apersonó al proceso en representación legal del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (Ministerio) respondiendo negativamente a la demanda, argumentando que:

II.1. Haciendo remembranza de los antecedentes, señaló que el 11 de julio de 2011, el Gobierno Autónomo Municipal de Ascensión de Guarayos (beneficiario) contrató con la Empresa Consultora - Constructora EMCCOL (afianzada), la Consultoría para el Estudio Técnico, Económico, Social y Ambiental (TESA), referido a la "Construcción de la Minicentral Hidroeléctrica Río Blanco, al efecto la empresa adjudicataria presentó la póliza de garantía de cumplimiento de contrato de servicios para entidades públicas N° CSR-SUC-0226 de 13 de febrero de 2012, emitida por la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A. (fiadora).

Menciona, que la póliza, en sus condiciones particulares, refiere que la fiadora se compromete al pago de la suma garantizada de Bs 24.279.82, en caso de incumplimiento del contrato por parte de la afianzada, contraprestación del documento de mayor jerarquía del nivel ejecutivo a ser presentado para la ejecución en caso de primer requerimiento; habiendo incumplido la afianzada EMCCOL con el contrato, el beneficiario Gobierno Autónomo Municipal de Guarayo pronunció la R.A. N° 022/2012 de 3 de mayo (documento de mayor jerarquía), declarando resuelto el contrato administrativo de consultoría -transcribe las razones-.

Que el Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos mediante nota DESPACHO/Gobierno Autónomo Municipal/AG/OF. EX. N° 488/2012, recibida por la Aseguradora Fortaleza el 5 de junio de 2012, solicitó la ejecución de 2 pólizas de garantía: cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo (esta última no conforma la controversia); ante ese hecho, la Aseguradora Fortaleza requirió se acredite la personería de la Máxima Autoridad Efectiva (MAE) del Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos, la carta de resolución del contrato debidamente notificada a la afianzada y la resolución que declara resuelto el contrato, documentación que fue acreditada por el Municipio mediante nota de 25 de julio de 2012; y fue el 11 de diciembre que la Aseguradora Fortaleza hizo efectivo el pago de la Póliza N° CSR-SUC-0226 por el monto de Bs 24.279.82, depositado en la cuenta del beneficiario.

Informa, que este hecho fue denunciado por la afianzada EMCCOL ante la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros (Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros) el 3 de julio de 2013, en el sentido de que la póliza fue ilegalmente ejecutada y cancelada el 11 de diciembre de 2012, fuera del plazo de vigencia de la póliza; con ese antecedente, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros mediante nota Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DESP/DJ/DS/7923/2013 de 20 de septiembre, notificó a la Aseguradora Fortaleza con los cargos establecidos en la nota, lo cual lo transcribió de manera inextensa; ante lo cual la aseguradora a manera de descargo presentó una nota el 16 de octubre de 2013, con dichos actos la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros emitió la resolución administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y

Seguros/DJ/DS/N° 1013-13 de 6 de noviembre de 2013, resolviendo sancionar a Seguros Fortaleza con una multa de 40.001 UFV, por contravención a lo determinado en el inc. a) del art. 12 de la L. N° 1883 Ley de Seguros, al no haber hecho efectivo el pago del monto caucionado en la póliza CSR-SUC-0226 de Garantía de cumplimiento de contrato de servicios para entidades públicas, dentro de los 15 días establecidos en la cláusula de ejecución a primer requerimiento, según el art. 16-II-e) de la Resolución Administrativa IS N° 602 de 24 de octubre de 2003. Interpuesto los recursos correspondientes, tanto el revocatorio como el jerárquico confirmaron la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 1013-13 de 6 de noviembre de 2013, de cuyos actos hace una transcripción inextensa particularmente de las resoluciones emitidas.

Respondiendo a los fundamentos de la demanda dice; que deja constancia, que así como el alegato fundamental del fenecido proceso administrativo sancionatorio, tiene que ver con la sugerida falta de tipicidad en las actuaciones anteriores de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, la misma que es ahora reiterado bajo la forma de demanda.

Manifiesta que la demanda, sin mayor fundamento señala que la resolución que impugnó es ampulosa y solo repite los argumentos expuestos por las partes sin realizar ningún análisis de fondo, al respecto explica, que el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas conforme a la técnica normativa de su pronunciamiento estructuró su resolución en varias partes que resultan importantes para justificar y fundamentar la misma; que efectivamente la sentencia citada por la parte actora respecto a la motivación, establece: "Que la fundamentación de las resoluciones no requieren ser extensas sino debe permitir conocer los fundamentos que determinan la decisión", ahora -dice- contrariamente a los argumentos de la demandante, la resolución contiene un minucioso análisis sobre el fondo de la controversia, lo que compilo fue la actuación de la Aseguradora (fiadora) emergente de la conducta violatoria del art. 12 de la L. N° 1883 Ley de Seguros, y fundamental mente a la cláusula de ejecución a primer requerimiento, aprobada por la R.A. N° 731, por lo que no se puede pretender una vulneración de la autoridad jerárquica respecto al debido proceso y al principio de legalidad.

II.2. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda, sea con costas, por corresponder en derecho y con las formas exigidas por ley.

II.3. Réplica y dúplica.

Al no haber respondido la parte demandante al traslado para el uso del derecho a la réplica, por providencia de fs. 341, se dispuso su renuncia.

III.- Del tercero interesado.

Notificada que fue la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Pensiones y Seguros, conforme se desprende la diligencia que cursa de fs. 333 de obrados, la misma respondió a la demanda en su calidad de tercero interesado, a través de Iván Orlando Rojas Yanguas, en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, señalando que:

El caso inició con la solicitud efectuada por Olga Mamani Quispe, representante legal de la empresa Consultora – Constructora "EMCCOL", a efecto de que la Aseguradora Fortaleza, informe la razón de la cancelación de la póliza de caución de cumplimiento de

contrato Nº CSR-SUC-0226, por el monto de Bs 24.270,82 a favor del beneficiario Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos, fuera del plazo de su vigencia.

A fin de enervar los argumentos del demandante, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros refiere que: 1) Respecto a la supuesta inaplicabilidad por analogía de los arts. 1031 y 1034 del Cód. Civ. el art. 5 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, establece que el seguro de caución se asemeja a la fianza, sin embargo el contrato de seguro tiene elementos propios, como el evento y el interés asegurable, que no existe en el contrato de fianza regulado por el Capítulo XII, Sección I del Código Civil, pues entre sus características estaría la existencia de una relación tripartita y dos contratos, uno el de suministro y otro subordinado; por otro lado el art. 1034 no hace referencia a los seguros de fianzas, sino únicamente a seguros de daños, pagadero dentro de 60 días de haberse establecido el derecho del asegurado y el monto de la indemnización, y el seguro de vida, pagadero dentro de 15 días posteriores al aviso de siniestro o llenados los requisitos señalados en el art. 1031 del Cód. Civ.; empero, el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883, establece la obligación de las entidades aseguradoras de indemnizar los daños y pérdidas o cumplir con la prestación convenida al producirse la eventualidad. La cláusula de ejecución a primer requerimiento, aprobada por la R.A. Nº 731 de 11 de septiembre del 2007, prevé de manera expresa que quedan nulas y sin vigencia ni aplicación alguna, las cláusulas 4° y 7° de las condiciones generales de la póliza, debiendo el fiador indemnizar al beneficiario en forma inmediata y a más tardar dentro de los 15 días, para cuyo fin el único requisito sería la presentación del original o copia legalizada de la nota de declaración de incumplimiento emitida y firmada por la MAE o el responsable del proceso de contratación, razones por las cuales la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, señala que no son aplicables los arts. 1031 y 1034 del Cód. Civ., que únicamente prevén casos de seguros de daños y vida, más no de fianzas (cauciones), siendo aplicable la RA IS. 731 de 11 de septiembre del 2007, en concordancia con lo dispuesto por el art. 1 del Cód. Com., que determinaría que en los casos no regulados expresamente, se aplicaran por analogía las normas del Código Comercio y en su defecto las del Código Civil, 2) Asimismo, indica que la Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos, solicitó la ejecución de las pólizas de correcta inversión de anticipo y de la garantía de cumplimiento de servicio, mediante carta de 1 de junio del 2012, recibida por Seguros Fortaleza el 5 de junio del mismo año, habiendo nacido el derecho de crédito del beneficio el 6 de julio de 2012, con la recepción de la documentación que fue el 25 de junio del 2012; la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros referente a las dos pólizas cuya ejecución fue solicitada, aclara que son independientes, razón por la cual no se aceptó como descargo el argumento; que el 19 de julio del 2012, -a dos días de cumplirse el plazo para indemnizar la póliza CSR-SUC-0226- Seguros Fortaleza, habría comunicado al beneficiario que faltaba la remisión de la conciliación de saldos requisitos de la póliza de correcta inversión de anticipo CIR-SUC-1642, es decir que la Aseguradora Fortaleza dejó transcurrir el plazo para el pago de la póliza CSR-SUC-0226, por falta de la documentación necesaria, para dar curso a la ejecución de otra póliza -correcta inversión de anticipo CIR-SUC-1642-, 3) Que el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, contendría dos hipótesis, una de dar, consistente en indemnizar los daños y pérdidas, y la segunda de cumplir la prestación convenida al producirse la eventualidad prevista, lo cual considera la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros, que no es suficiente cumplir con el pago convenido, sino que el mismo debe realizarse según lo previsto en la cláusula de ejecución a primer requerimiento y a más tardar

dentro de los 15 días de recepcionado el único documento exigible que es la carta de incumplimiento firmada por MAE, en el caso, el fiador en lugar de comunicarse con el beneficiario por teléfono para obtener el número de cuenta y el nombre de la entidad financiera para realizar el depósito correspondiente debió realizar el pago en consignación a favor de la Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos, por ello ratifica que el demandante no actuó con la diligencia exigible a un profesional en el área de seguros, incumpliendo lo dispuesto por el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros. Bajo dichos argumentos reitera, que no se vulneraron el debido proceso administrativo y tampoco se transgredió el principio de tipicidad, pues sus acciones estuvieron adecuadas a lo previsto por la RA IS 731 de 11 de septiembre del 2007 y el inc. a) del art. 12 de la Ley de Seguros, que si bien la última norma referida no establecería un plazo de manera expresa, ello no significaría que no exista, por cuanto al relacionarse la cláusula de ejecución a primer requerimiento, se referiría a los 15 días posteriores de la nota de declaración de incumplimiento.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos contrató con la Empresa EMCCOL, la Consultoría para el Estudio TESA, referido a la "Construcción de la Minicentral Hidroeléctrica Río Blanco, contrato garantizado a través de la póliza de garantía de cumplimiento de contrato de servicios para Entidades Públicas N° CSR-SUC-0226 de 13 de febrero de 2012, emitida por la Compañía de Seguros y Reaseguros Fortaleza S.A., por un monto afianzado de Bs 24.279.82, para el caso de incumplimiento del contrato.

Ante su incumplimiento, el Gobierno Autónomo Municipal de Guarayos mediante nota DESPACHO/Gobierno Autónomo Municipal/AG/OF.EX.N° 488/2012, recibida por la Aseguradora Fortaleza el 5 de junio de 2012, solicitó la ejecución de 2 pólizas de garantía: cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo (esta última no conforma la controversia); y fue el 11 de diciembre que la Aseguradora Fortaleza hizo efectivo el pago por la Póliza N° CSR-SUC-0226 por el monto de Bs 24.279.82, depositado en la cuenta del beneficiario.

Ese hecho fue denunciado por la afianzada EMCCOL ante la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros el 3 de julio de 2013, en el sentido de que la póliza fue ilegalmente ejecutada y cancelada el 11 de diciembre de 2012, fuera del plazo de vigencia de la póliza; con ese antecedente, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros mediante nota Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DESP/DJ/DS/7923/2013 de 20 de septiembre, notificó a Seguros Fortaleza con los cargos establecidos en la nota, presentados los descargos la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros emitió la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 1013-13 de 6 de noviembre de 2013, resolviendo sancionar a Seguros Fortaleza con una multa de 40.001 UFV, por contravención a lo determinado en el inc. a) del art. 12 de la L. Nº 1883 Ley de Seguros, al no haber hecho efectivo el pago del monto caucionado en la póliza CSR-SUC-0226 de garantía de cumplimiento de contrato de servicios para entidades públicas, dentro de los 15 días establecidos en la cláusula de ejecución a primer requerimiento, adecuando su conducta a lo señalado en el art. 16-II-e) de la Resolución Administrativa IS N° 602 de 24 de octubre de 2003.

IV.2. Seguros Fortaleza interpuso el recurso de alzada contra la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 1013-2013 de 6 de noviembre, la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros,

emitió la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 01-2014 de 6 de enero, que resolvió confirmar en todas su partes la Resolución Administrativa A Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 1013-2013.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de revocatoria, la entidad regulada interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas mediante Resolución Administrativa Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 037/2014 de 9 de junio, que confirma totalmente la Resolución Administrativa Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros/DJ/DS/N° 01-2014 de 6 de enero.

V.- 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 del ente Regulador Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales administrativas, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, el incumplimiento del plazo establecido en la R.A. N° 731, no tiene prevista una sanción vinculante al art. 12-a) de la L. N° 1883 Ley de Seguros y si corresponde su aplicación por analogía.

Si, existió vulneración al debido proceso y al principio de legalidad, ante la imposición de una sanción a un hecho que no es sancionable, transgrediendo el principio de tipicidad.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Respecto a la demanda en derecho.

Con carácter previo a dictar resolución, corresponde referirse a la demanda planteada por la demandante a efecto de verificar si cumple con los siguientes requisitos:

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso (Quisbert, Ermo, Apuntes de Derecho Procesal Civil Boliviano, Sucre, Bolivia: USFX, 2010). Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

El derecho, expuesto sucintamente.

La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

La petición en términos claros y positivos.

En el marco planteado, el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o el 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" (Teoría General del Proceso, Hernando Devis Echandía, 1985, pág. 533 a 536).

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del Cód. Pdto. Civ., está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

En el caso en análisis y, siguiendo punto por punto la demanda planteada, se concluye que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

La demandante acusó la existencia de vicios de nulidad en la resolución administrativa que le impuso una sanción, debido a que la R.A. N° 731 que señala un plazo para su cumplimiento no determina una sanción vinculada al art. 12-a) de la L. Nº 1883 Ley de Seguros y si es posible su aplicación por analogía, refiriéndose a los actos de la Autoridad de Fiscalización y Control de Pensiones y Seguros en la fase sancionatoria; sin embargo, su planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar los agravios que podrían estar contenidos en la resolución que impugna, no expone cuales son los puntos sobre los que pretende que este tribunal haga su labor de control de legalidad, cuando en su demanda solo acusa de actos vulnerarios de la autoridad sancionadora y no se refiere en ningún momento a los actos de la autoridad demandada, motivo por el cual, no es posible resolver.

Sobre la vulneración al debido proceso y al Principio de Legalidad, ante la imposición de una sanción a un hecho que no es sancionable, transgrediendo el principio de tipicidad. De igual modo, no señala con precisión de qué manera la autoridad jerárquica le causó agravios o cuales son los actos que vulneraron los principios que cita, no define específicamente, el agravio que se le hubiera producido, no pudiendo suplirse la carga argumentativa que corresponde a la demandante en el marco del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., que exige plantear la cosa demandada, designándola con toda exactitud; los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión, el derecho, expuesto sucintamente y formular su petición en términos claros y positivos, respeto de la resolución que impugna, precisamente la demanda fue interpuesto contra el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y en contra de la Resolución Administrativa Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 037/2014 de 9 de junio, sobre el que no existe reclamo, ni exposición de agravios a más de ratificar los argumentos que ya fueron presentados en las instancias inferiores y lógicamente resueltos en derecho; por lo tanto, resulta necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación subjetiva del criterio de la demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver.

De la relación precedente, resulta evidente que la entidad demandante, al presentar su demanda, no ha cumplido con la exigencia del art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975, resultando inconcebible que con la reproducción de argumentos ya resueltos, se pretenda suplir la indicación precisa de los supuestos fácticos correspondientes, y la identificación exacta y precisa de la pretensión que lo impulsa a accionar su derecho, proporcionando a este tribunal los elementos de hecho y de derecho necesarios para 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.

En ese sentido; corresponde señalar que se observa claramente la falta de carga argumentativa en la demanda presentada por Seguros Fortaleza, no habiendo provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haber especificado de qué manera hubiera errado en el análisis y fundamentación jurídica el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, con relación a los vicios procesales en los que incurrió la entidad ahora demandante, 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. Pdto. Civ.-1975; es decir, especificar los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión. Asimismo, tampoco dio cumplimiento al num. 7) del citado artículo, puesto que no expresó el derecho, expuesto sucintamente aplicable al caso de autos porque de ninguna manera basta con una transcripción inextensa de consideración argumentativas que fueron anteladamente compulsadas tanto por la autoridad sancionadora y autoridades recursivas; por lo que, los supuestos argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso administrativa es independiente en su argumentación y totalmente ajena a los fundamentos de derecho emitidos en la resolución jerárquica ahora impugnada. Por consiguiente, éste Tribunal Supremo de Justicia no puede suplir la carencia de carga argumentativa; por lo expuesto y advertidos de la total ausencia de carga argumentativa, no

puede pretenderse que el juzgador supla tal deficiencia y deba “entender” la pretensión del actor establecida en una demanda reiterativa.

Por los fundamentos expuestos, la demandante no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ.-1975 es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, lo contrario significaría vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

VI.3. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente y ante la falta argumentativa de la demanda, este tribunal concluye que no puede ingresar al control de legalidad de los actos de la autoridad demandada contenida en la resolución impugnada; máxime si la demandante no alegó ninguna vulneración de agravios tanto a derechos y cuanto a normas jurídicas presuntamente vulneradas por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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 109 a 115 vta., interpuesto por la Compañía de Seguros y Reaseguro Fortaleza S.A. y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución Administrativa Jerárquica MEFP/VPSF/URJ-SIREFI 037/2014 de 9 de junio, pronunciada por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

37

Asociación Accidental SIDCA-COVAS c/ Servicio Departamental de Caminos Oruro
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de fs. 111 a 119, interpuesta por la Asociación Accidental SIDCA-COVAS, representada por Marcelo Cortez Gutiérrez contra el Servicio Departamental de Caminos Oruro, en su Director, Iver Ayaviri Díaz; que solicita el cumplimiento de obligación de pago por la efectiva ejecución del proyecto "Construcción Puente Márquez II Tramo Quillacas Pampa Aullagas", más incremento de intereses por incumplimiento y resarcimiento de daños y perjuicios; respuesta a la demanda de fs. 145 a 147; memorial de apersonamiento y se tenga presente de la Procuraduría General del Estado de fs. 184-185; autos para sentencia de fs. 186; los antecedentes del proceso.

I.- Argumento de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petición.

El demandante señala que: por Contrato Nº 04/08 de 10 de junio de 2008, previo proceso de licitación pública, SEDCAM contrató sus servicios, para la ejecución del Proyecto "Construcción Puente Marquéz II en el Tramo Quillacas Pampa Aullagas" para ser ejecutada en un plazo de 325 días calendario, por un precio total de Bs 3.897.479.61.

El 17 de septiembre de 2007 se iniciaron los trabajos de ejecución de la obra, concluyendo con los ítems acordados la empresa demandante solicitó la recepción de la obra. El 11 de diciembre de 2009, se suscribió el Acta de Entrega Provisional de la Obra, firmando en constancia el Ing. Carlos Bellot S. Director Técnico SEDCAM, Ing. Abdón López Jefe Unidad Fiscalización y Supervisión SEDDAM, Ing. Leónidas Ferrufino Carrasco representante legal SIDCA-COVAS, Efraín Poma Supervisor de Obra SEDCAM, realizando algunas observaciones a la misma.

Una vez atendidas las recomendaciones y observaciones, SIDCA-COVAS, pidió fecha para la entrega definitiva del puente, atendiendo dicho pedido, se organizó una comisión oficial conformada por representantes de la Gobernación de Oruro y el SEDCAM, además del Concejal de la Provincia, Autoridades Locales y Autoridades Originarias. Que la obra mereció destacados elogios del representante de la Gobernación, señalando que es el Puente más largo de Oruro y el mejor construido, puntualizando además que SIDCA-COVAS cumplió con la obra, atendiendo el pedido de la población se concluyó la obra, a pesar de la falta de pago, firmando dicha entrega las mismas autoridades suscribientes de la recepción provisional.

En el transcurso del proceso de ejecución de la obra, se tuvieron que realizar determinados ajustes técnicos, operativos y administrativos, establecidos en la norma como ser Ordenes de Cambio Nos. 1 y 2 referidos a ampliación de plazo para la conclusión de la obra y una 3º Orden cambio de modificación de volúmenes de obra y presupuesto, por el cual se decremento a valor cero el volumen que corresponde al ítem de provisión y armado de gaviones, disminuyendo en consecuencia el valor de este ítem, de manera que el nuevo presupuesto bajo a Bs 3.137.200,13.

En relación a este cambio de orden fue SEDCAM que propuso a SIDCA-COVAS, ya no se ejecute el ítem de provisión y armado de gaviones, debido a la decisión de la Prefectura de dejar sin efecto su contrato con el SEDCAM. En tal sentido SIDCA-COVAS utilizando sus propios recursos prosiguió hasta la ejecución del proyecto hasta su finalización. Posteriormente a la entrega definitiva de la obra, se produjo la elaboración y conciliación del Certificado Final Nº 16 del proyecto, que alcanzó la suma de Bs 486.646.22, monto que SEDCAM no pagó, solicitando a la Prefectura cargue con tal obligación, que tampoco correspondía por no ser la entidad contratante, en fin como tal pago no se realizó, SIDCA-COVAS, sufre una serie de perjuicios al punto de estar al límite de la quiebra.

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

En relación al resarcimiento por incumplimiento del contrato, de igual modo, los arts. 339, 334 y 568-I del Cód.Civ., señalan: “El deudor que no cumple exactamente con la prestación debida está obligado al resarcimiento del daño si no prueba que el incumplimiento o retraso en el cumplimiento es atribuible a imposibilidad de ejecutar la prestación por una causa que no le es imputable”. “El resarcimiento del daño, en razón del incumplimiento o del retraso, comprende la pérdida sufrida por el acreedor y la ganancia de que ha sido privado…”. “En los contratos con prestaciones recíprocas cuando una de las partes incumple por su voluntad la obligación, la parte que ha cumplido puede pedir judicialmente el cumplimiento…, más el resarcimiento del daño…”.

Por otra parte, expresa que de conformidad al A.S. Nº 193/2013 de 17 de abril, los contratos suscritos con el Estado y que de éstos surgieren algún problema, los afectados pueden accionar sus derechos bajo un tratamiento especial ante el Órgano Judicial.

En ese contexto, amparado en lo dispuesto en el art. 636 del Cód. Civ., al haber sido entregado la cosa de forma satisfactoria, acude a la vía contenciosa conforme lo establece el art. 775 del Cód. Pdto. Civ., y demanda el cumplimiento de obligación por la efectiva ejecución del Proyecto “Construcción Puente Márquez II Tramo Quillacas-Pampa Aullagas”, más incremento de intereses por incumplimiento de pago y resarcimiento de daños y perjuicios; peticiona a la autoridad que previos los trámites de rigor, admita la acción y dicte sentencia declarando probada la demanda y como emergencia de ello disponga que el Servicio Departamental de Caminos Oruro pague a su favor, la suma de Bs 486.646.22 (Cuatrocientos ochenta y seis mil seiscientos cuarenta y seis 22/100 bolivianos) incrementándose a este monto los intereses por incumplimiento de pago, más daños y perjuicios que con esta conducta se ha generado.

2.- Contestación a la demanda y petición.

El representante de la Institución demandada, refiere que, por fotocopia legalizada de la carta notariada de efectivización de resolución de compromiso de trabajo para la Construcción del Proyecto Asfaltado Quillacas-Pama Aullagas de 30 de octubre de 2009, enviada por el Prefecto del Departamento de Oruro de ese entonces Lic. Alberto Luis Aguilar Calle al SEDCAM, se resolvió el compromiso de trabajo suscrito entre la Prefectura y SEDCAM, notificado el 6 de noviembre, resolución de compromiso de trabajo, que incluye la Construcción del Puente Márquez II, para cuyo trabajo fue sub contratada la Sociedad Accidental SIDCA-COVAS, empero al haberse terminado el vínculo original con el cual se dio inicio a esa relación contractual entre el SEDCAM y la Empresa SIDCA-COVAS, se procedió también a la terminación del vínculo contractual, debiendo haberse cerrado el referido proyecto, empero como fue de conocimiento del demandante existió un previo acuerdo entre la Prefectura de ese entonces y la Empresa SIDCA-COVAS, para no parar de forma total la construcción y evitar perjuicios y problemas sociales, bajo el compromiso de la Prefectura de Oruro de proceder a la cancelación del monto restante por la ejecución de los trabajos pendientes para la conclusión de la Construcción del Puente Márquez II, de forma directa a la Empresa constructora ahora demandante, por ésta razón se solicitó el pago a la Prefectura, lo cual prueba que tal obligación quedó fuera de su alcance, puesto que la relación contractual inicial y original de la que nació el sub contrato con SIDCA-COVAS, se extinguió de hecho. El SEDCAM sólo actuó como medidora y viabilizadora, de no ser así, ni siquiera se hubiera continuado con la ejecución de la obra y mucho menos concluirse la misma, pese a tener conocimiento la empresa SIDCA-COVAS de la previa ruptura contractual repetida del SEDCAM y la actual Gobernación.

Finalmente manifiesta que, se puede colegir que un acto administrativo que es el contrato con la administración pública conlleva a una responsabilidad civil, ya que de un acto administrativo no puede ser derivado a un proceso contencioso más al contario debe ser un proceso civil netamente, ya que se reclama una obligación y no se reclama un acto administrativo, peticionando se declare improbada la demanda.

De fs. 184-185, cursa memorial de apersonamiento y se tenga presente, de Roxana Jeannette Duarte Abdala en su condición de Directora General de Asuntos Jurídicos a.i. de la Procuraduría General del Estado, en la que pide se tenga presente que al institución que representa no sustituye el accionar de las Unidades Jurídicas de las entidades públicas, más aun cuando estas son las llamadas por ley a efectuar las acciones judiciales pertinentes.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

El Servicio Departamental de Caminos Oruro, por Licitación Pública N° 04/2007, convocó a empresas interesadas para la Construcción Puente Márquez II Tramo Quillacas Pampa Aullgas. La Comisión Calificadora mediante Resolución Administrativa de Adjudicación N° 43/08 de 9 de mayo de 2008, adjudica la obra a la Empresa SIDCA-COVAS, para cuyo efecto suscribe con el SEDCAM, representado por su Director Carlos Eduardo Bellot Siles y la Jefa de la Unidad Administrativa Financiero Patricia Castillo Villarroel, la minuta de contrato N° 04/08 de 10 de junio de 2008, con un plazo de 325 días calendario; precio total de Bs 3.897.479,61.

El 17 de septiembre de 2007 se iniciaron los trabajos de ejecución de la obra.

En el transcurso de la ejecución del proyecto se emitieron las siguientes órdenes de cambio:

Orden de Cambio Nº 1 que amplía el plazo a 75 días más para la conclusión de la obra.

Orden de Cambio Nº 2 de ampliación de plazo, que autoriza una nueva ampliación de 70 días, a la orden de cambio Nº 1, definiendo el nuevo plazo para la conclusión de la obra el 11 de diciembre de 2009.

Orden de Cambio Nº 3 de modificación de volúmenes de obra y presupuesto, por el cual se decremento a valor cero el volumen que corresponde al ítem de provisión y armado de gaviones, disminuyendo en consecuencia el valor de este Ítem, de manera que el nuevo presupuesto bajo a Bs 3.137.200,13.

Después de concluir la obra en los ítems acordados la empresa solicitó la recepción de la obra. Consecuentemente, el 11 de diciembre de 2009, se suscribió el acta de entrega provisional por conclusión de obra, documento que lleva la firma en constancia el Ing. Carlos Bellot S. Director Técnico SEDCAM, Ing. Abdón López Jefe Unidad Fiscalización y Supervisión SEDDAM, Ing. Leónidas Ferrufino Carrasco Representante Legal SIDCA-COVAS, Efraín Poma Supervisor de Obra SEDCAM.

Finalmente, mediante Acta de Entrega Definitiva por Conclusión de Obra de 29 de enero de 2010 se entregó la obra a una comisión oficial quienes suscribieron la recepción indicada, a la entrega definitiva de la obra, se produjo la elaboración y conciliación del Certificado Final Nº 16 del proyecto, que alcanzó la suma de Bs 486.646.22, monto que SEDCAM no pagó, solicitando a la Prefectura cargue con tal obligación, empero como tal pago no se realizó, SIDCA-COVAS, solicita al SEDCAM el pago de dicha obligación. Aspecto que a la fecha pide mediante la presente demanda contenciosa.

III.- Problemática planteada.

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

VI.- Análisis jurídico legal jurisprudencial pertinente al caso.

A efectos de resolver la problemática planteada, corresponde realizar una interpretación desde la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, así como normas ordinarias pertinentes al caso concreto. En ese marco, el art. 180 de nuestra Ley de Leyes, fundamenta que la Jurisdicción ordinaria se basa en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso, igualdad de las partes, concordante con el art. 109-I, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, y por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme lo expresa el mandato contenido en el 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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social

Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

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

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

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

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

De ese modo, el régimen exorbitante se configura como el sistema propio y típico del derecho administrativo".

Sobre el mismo tema, la jurisprudencia es uniforme y constante cuando sostiene el mismo criterio y para comprender su alcance se podría citar muchos autos supremos, pero que sirva de ejemplo sólo el A.S. N° 264/14 de 27 de mayo de 2014, cuando expresa: "….De lo expuesto diremos que estamos frente a un contrato administrativo cuando: a) Al menos una de las partes que interviene en su celebración es la administración pública (elemento subjetivo); b) Cuando el objeto sobre el que versa se encuentra directamente relacionado con la satisfacción de necesidades de carácter público –servicio o interés público- (elemento objetivo).

Nuestro ordenamiento positivo, en el art. 47 de la L. Nº 1178, reconoce la naturaleza administrativa de los contratos que suscriben las entidades del Estado sujetas a esa normativa de control, en ese sentido, en su parte final dispone que: "…son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza...".

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

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

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

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

Por otra parte la Constitución Política de Estado Plurinacional, así como la Ley del Órgano Judicial, reconocen y regulan las jurisdicciones especializadas y dentro de ellas a la jurisdicción contencioso administrativa, desarrollada y regulada por la L. Nº 620, al igual que la L. Nº 1178 de 20 de julio de 1990; D.S. N° 181 de 28 de junio de 2009, así también el Cód. Pdto. Civ., en su art. 775 dispone: "En todos los casos en que existiere contención emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, conforme a las previsiones pertinentes a la Constitución Política del Estado, se presentará la demanda ante

la Corte Suprema de Justicia…". Precepto normativo que señalaba la competencia de los contratos administrativos a la Corte Suprema de Justicia y que actualmente se encuentra regulada por la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 "Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo" que reconoce la jurisdicción especializada, en relación a lo establecido en el art. 179-I de la C.P.E., de manera que corresponde referir a lo que dispone el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, cuyo texto dice: "(Procesos en trámite). "Los procesos en curso, archivados y los presentados con anterioridad a la vigencia de la presente ley, continuarán siendo de competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y de las Salas Plenas de los Tribunales Departamentales de Justicia, hasta su conclusión, conforme a normativa legal aplicable hasta antes de la promulgación de la presente ley".

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

Consiguientemente son los tribunales mencionados, a quienes por ley se les atribuye la competencia para ejercer la jurisdicción contenciosa administrativa, razón que por expreso mandato de la ley deben conocer las causas a que se refieren los arts. 775 y 778 del Cód. Pdto. Civ., la primera hace referencia a los casos en que exista controversia emergente de los contratos, negociaciones o concesiones del Poder Ejecutivo, sin embargo esta última previsión, no debe ser interpretada de manera limitativa, en sentido de hacer mención únicamente a los contratos, negociaciones y concesiones del Poder Ejecutivo comprendido sólo en su nivel central, por el contrario la misma debe ser interpretada en un sentido amplio, pues, como se analizó inicialmente, el contrato de naturaleza administrativa es el parámetro que debe tenerse en cuenta a efectos de habilitar la jurisdicción especializada contencioso-administrativa, concluyendo que habrá contrato administrativo en la esfera de los 4 Órganos del Estado (Ejecutivo, Legislativo, Judicial y Electoral), entidades públicas con plena autonomía y en si en la esfera de toda entidad estatal sujeta a la L. Nº 1178, pues en esos ámbitos del Estado se desarrolla un función administrativa y existe el interés público, que cuando se constituye en el objeto directo de la contratación determina la naturaleza administrativa del contrato.

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

Dicho criterio ha sido asumido por este tribunal, conforme a la Constitución Política del Estado, la vasta jurisprudencia y la L. Nº 620.

V.- Análisis de la problemática planteada.

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

En ese sentido se tiene que mediante Licitación Pública N° 04/07, el Servicio Departamental de Caminos Oruro (SEDCAM), convocó a empresas constructoras para la Construcción Puente Márquez II Tramo Quillacas Pampa Aullagas, licitación que fue adjudicada a la Empresa SIDCA-COVAS. Posteriormente, ésta ejecutó la obra encomendada en función del contrato administrativo suscrito al efecto. Emergente de la indicada construcción de la obra, según el avance cronológico de la misma, el SEDCAM fue cancelando las diferentes planillas de pago de forma regular, habiendo además realizado 3 órdenes de cambio:

Orden de Cambio Nº 1 que amplía el plazo a 75 días más para la conclusión de la obra.

Orden de Cambio Nº 2 de ampliación de plazo, que autoriza una nueva ampliación de 70 días, a la Orden de Cambio Nº 1, definiendo el nuevo plazo para la conclusión de la obra el 11 de diciembre de 2009, fecha que concordaría con la conclusión del puente conforme consta en el acta de entrega provisional.

Orden de Cambio Nº 3 de modificación de volúmenes de obra y presupuesto, por el cual se decremento a valor cero el volumen que corresponde al ítem de provisión y armado de gaviones, disminuyendo en consecuencia el valor de este Ítem, de manera que el nuevo presupuesto bajo a Bs 3.137.200,13. En relación a este cambio de orden fue SEDCAM que propuso a SIDCA-COVAS, ya no se ejecute el ítem de provisión y armado de gaviones, debido a la decisión de la Prefectura de dejar sin efecto su contrato primigenio con el SEDCAM.

Conforme se evidencia de los datos del proceso la empresa demandante cumple con la carga de la prueba cuando acompaña a su demanda contenciosa el contrato de obra suscrito con la entidad demandada; 3 órdenes de cambio; los 2 primeros referidos a la ampliación de plazo y el tercero a la reducción de volúmenes de obra. En tal sentido, ejecutada la obra se emitieron primero el Acta de Recepción Provisional de 11 de diciembre de 2009 cursante en copia simple de fs. 36-37, y a continuación se suscribe el acta de entrega definitiva por conclusión de obra que cursa en original de fs. 32 a 34 de obrados. Consecuentemente, mediante carta de 6 de abril de 2010, cursante de fs. 84, la empresa demandante, solicitó por la ejecución de obra, el pago de la suma de Bs 486.646,22. A su turno mediante cite: PAQPA 061/10 de 3 de mayo de 2010 el ayudante de residente de la obra solicitó al Director Técnico del SEDCAM el pago correspondiente a la última planilla con un monto final líquido pagable de 486.646,22. Después el Director Técnico del SEDCAM mediante Cite SEDCAM DIR.196/2010 de 3 de mayo pide al Secretario Departamental de Obras Sociales de la Prefectura de Oruro proceda al pago directo a favor de la Empresa SIDCA-COVAS.

Por otra lado de fs. 85 a 91, se evidencia fotografías de la construcción y acabado, así como de la entrega definitiva del referido puente, en tal circunstancia, mediante nota de

19 de mayo de 2010 el Alcalde Municipal de Pampa Aullagas pide al Prefecto del Departamento de Oruro se proceda al pago respectivo.

En ese contexto la entidad demandada en ningún momento negó el hecho irrefutable de que la empresa demandante construyó el referido Puente Márquez II Tramo Quillacas-Pampa Aullagas, limitándose sólo a expresar que no constituye obligación del SEDCAM pagar dicho monto en vista de la resolución de contrato primigenia que le hizo la Prefectura del Departamento de Oruro ahora Gobernación y que este extremo habría automáticamente, roto cualquier obligación con la Empresa SIDCA- COVAS en su calidad de sub-contratista, además el pago por la conclusión del aludido puente lo habría asumido de forma verbal la Gobernación de Oruro.

Consecuentemente, la contratación de la Empresa SIDCA-COVAS para la ejecución del tantas veces repetido proyecto nació de una licitación pública nacional donde se invitó a diferentes Empresas Constructoras participen con sus propuestas en la licitación resultando ganadora la Empresa ahora demandante.

En ese orden, a efectos de brindar seguridad jurídica a cualquier contratista a nivel nacional, con carácter previo a una licitación, existe un proyecto debidamente aprobado con su respectiva certificación presupuestaria, que garantiza la existencia de recursos anteladamente presupuestados y apropiados para el pago de la ejecución del Proyecto al que pertenece hasta su total conclusión. Con el cumplimiento de los requisitos exigidos al contratista, se suscribe el contrato de obra que contiene el marco normativo al que se sujetaron las partes, que para el caso, el contrato a partir de su art. 17, refiere la terminación de contrato con diferentes variables y circunstancias que se presentan en casos concretos, como la contenida en el 17.2.1 sobre resolución a requerimiento del SEDCAM o la contenida en el 17.2.3 resolución por causas de fuerza mayor o caso fortuito que afecten al SEDCAM, así como las reglas aplicables a la resolución. En la especie, el SEDCAM, se apartó de su marco normativo contractual y no aplicó las reglas establecidas para la resolución del contrato ya sea por causas atribuibles al contratista o por causas de fuerza mayor o caso fortuito, previstas a su favor como contratante. Es decir, al no sujetarse al procedimiento de terminación o culminación del contrato, consintió la continuidad del mismo hasta su cumplimiento final, traducido en la suscripción de las actas de entrega provisional y definitiva, que dan fe de la recepción de la obra y a su cargo como contratante. Por ende no puede desconocer su obligación, y traspasar la misma a la Prefectura ahora Gobernación. Máxime si por la aplicación directa del principio de verdad material se encuentra totalmente demostrada la ejecución de la obra contratada por el SEDCAM.

El hecho de que supuestamente haya existido un acuerdo o compromiso verbal, para la ejecución hasta la conclusión de la obra y consiguiente pago por la Prefectura no condice con las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes, Obras y Servicios y el propio contrato u otra normativa administrativa, que garantiza la seriedad de una adjudicación, su posterior contrato y las emergencias que conlleva aquello es decir el pago respectivo.

Finalmente, la administración pública a través de sus instituciones, en este caso, el SEDCAM, tiene los mecanismos administrativos a su alcance para determinar las responsabilidades que puedan emerger de las irregularidades que pudieron o no cometer funcionarios públicos que generaron el no pago por la obra ejecutada, situación de la que de ninguna manera puede ser responsable el que prestó el servicio efectuado en base a los requerimientos de trabajo encargados por la propia institución y que no pueden ser

desconocidos en su pago, toda vez que por imperio de la Constitución Política del Estado como norma fundamental, no se reconoce servidumbre gratuita alguna, menos por la prestación del trabajo realizado.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, demostrada la materialización de la Construcción Puente Márquez II Tramo Quillacas–Pampa Aullagas, corresponde que se estime en parte la demanda, en cuanto a la deuda que arroja la misma por la Planilla Nº 16, actualizada al momento de su pago, a calcularse desde la solicitud del pago una vez realizada la entregada definitiva, hasta el momento efectivo de su pago.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa de fs. 111 a 119, interpuesta por la Empresa SIDCA-COVAS; en tal mérito, dispone el pago dentro de tercero día de la suma adeudada según la Planilla final de Pago Nº 16 de Bs 486.646.22., e IMPROBADA sobre el resarcimiento de daños y perjuicios, por no haber sido demostrados los mismos.

No suscribe el Magistrado Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

38

Empresa Metalúrgica Vinto c/ Autoridad General de Impugnación Tributario
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 51 a 57, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo (fs. 30 a 49), el memorial de subsanación de la demanda de fs. 65 vta., la contestación de fs. 74 a 86 vta., la réplica y dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud de la R.S. N° 1151 de 18 de julio de 2009 (fs. 15-16), se apersona por memorial de fs. 51 a 56 vta., manifestando que al amparo de lo previsto en el art. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en el parág. II del art. 125 del D.S. N° 27113, en los arts. 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., y 2 de la L. N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo.

Expresa que el 30 de septiembre de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto fue notificada con la Resolución Administrativa CEDEIM NO 23-00861-13, que establece la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), por el periodo fiscal septiembre 2012, en la suma de Bs 9.821.821.-, de un monto solicitado de Bs 14.280.757.- reducción que según sostuvo, corresponde en razón a que: 1) Se aplicó erróneamente el 45% dispuesto por el art. 10 del D.S. N° 25465 sobre los gastos de realización, y 2) Que se realizó ilegalmente una depuración, de parte de crédito fiscal de las facturas de compra mayores a 50.000 UFVs, por que no se ha demostrado el pago del 87% de las facturas Nos: 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853, 861, emitidas por COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, afirmación que sería falsa, por lo que la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso recurso de alzada, que se resolvió a través dela Resolución ARIT-LPZ/RA 0033/2014 de 13 de Enero de 2013, que determinó revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00861-13, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 2.638.266.-, y se confirma el importe de Bs 1.820.670.-, que sumados a los 9.821.821.-, cuya devolución fue confirmada, ascendiendo a los Bs 12.460.087.-, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2012.

Que la Empresa Metalúrgica Vinto dedujo recurso jerárquico, habiéndose pronunciado la Resolución AGIT-RJ 0741/2014, que resolvió revocar parcialmente la de alzada, modificando 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 a Bs 1.814.034.-, y el importe a devolver alcanza a Bs 12.449.288.-, por el periodo fiscal septiembre de 2012.

Continua con el desarrollo de los antecedentes del proceso, para concluir con la exposición de cuadros del cálculo, a efectos de establecer el importe base para devolución impositiva por el periodo fiscal referido, por lo que interpone demanda contenciosa administrativa, por injustificada depuración de diferencia dentro de los gastos de realización, descuentos por pagos cancelados por servicios, indebida depuración por conceptos de costos de dirimisión y manipuleo de concentrados, y por la fracción faltante, del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Con relación a los gastos de realización.

En su argumentación jurídica, el demandante indica que la resolución de recurso jerárquico, que resolvió modificar el importe base para la devolución impositiva, aspecto que le es favorable, sin embargo existiría una diferencia depurada que no está especificada de Bs 17.435.-, y de corresponder la diferencia al concepto de gastos de realización, demanda la devolución de la diferencia, al no existir depuración de crédito fiscal alguno, conforme a lo dispuesto por los arts. 125 de la L. Nº 2492, L. N° 1963 de 23 de marzo de 1999; 1 y 2 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. Nº 1489 de 16 de abril de 1993; 8-a), 11, de la L. Nº 843, D.S. N° 25465 de 23 de octubre de 1999; 3, 24-3); 8 del D.S. N° 21530.

I.2.2.- Respecto a los Medios fehacientes de pago.

En este punto, el demandante expresa que interpone la presente demanda, al haber solicitado la devolución impositiva por las facturas de compra de mineral, a lo que la administración tributaria solicitó los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV, correspondientes a las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, estableciéndose el valor de las facturas, para cada uno de los lotes de mineral adquiridos; no incluyéndose en el importe facturado, el concepto de la regalía minera, al haberse observado en ese sentido por la administración tributaria, sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación, afirmando que se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor, y deberían ingresar en análisis de dichos importes como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución, haciendo un total de la diferencia de lo resuelto en el recurso jerárquico del descuento solicitado de Bs 1.831.474.

1.2.3.- En cuanto a los descuentos por pagos cancelados por servicios de análisis por provisión de carbón vegetal.

Señalando que existiría un descuento indebido de crédito fiscal, por provisión de carbón vegetal, que se liquidó dentro la factura No 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, por el importe de Bs 37.681.05, que demanda sea devuelta.

1.2.4.- Indebida depuración por concepto costo de dirimisión y manipuleo de concentrados.

Argumentando que el monto de Bs 119.00, correspondería al descuento o depuración de las facturas Nos. 865 y 853 emitidas por COMIBOL, demandando la devolución de la ilegal depuración de dicho monto.

1.2.5.- Estableciendo como sus fundamentos legales para la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Demandando la suma de Bs 1.808.027, que corresponde a la depuración parcial de las facturas referidas, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, que está respaldado por dichas facturas, que le dan a la Empresa Metalúrgica Vinto, el derecho a la devolución del crédito fiscal IVA, al estar plenamente respaldado, siendo que dichas notas fiscales cumplen con las condiciones para su validez y devolución, al ser originales, corresponden al periodo solicitado y están vinculadas con las operaciones gravadas de la Empresa, conforme al art. 8-a) de la L. Nº 843.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la resolución impugnada, y quede sin efecto la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 0033/2014, y la Resolución Administrativa CEDEIM Previa N° 23-00861-13 de 24 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital del SIN Oruro, con la Empresa Metalúrgica Vinto.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 66, se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz y de Oruro.

II.1.- Contestación de la autoridad demandada.

Presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 74 a 86 vta.), por providencia de fs. 87 se determinó reservar su consideración hasta la devolución de la provisión citatoria, por lo que se providenció dicho memorial de fs. 124 luego de recibida la provisión citatoria diligenciada, como consta por el formulario de fs. 122, así como por la nota de fs. 123 y el cargo sentado a la vuelta.

La referida providencia dispuso admitir la personería de Daney David Coria Valdivia en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) y teniéndose respondida la demanda, se dispuso su traslado para la réplica.

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

II.1.1.- Gastos de realización y medios fehacientes de pago.

Señalando que el art. 3 del D.S. Nº 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 prestaciones de servicios vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme al art. 11 de la L. Nº 843 (TO).

Del mismo modo, el parág. III art. 12 del D.S. N° 27874, que modifica el art. 37 del D.S. N° 27370 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), que 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 fiscal correspondiente.

Es así que el num. 4, art. 70 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), establece como obligación 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; el sujeto pasivo deberá demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan.

La administración tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto, a fin de verificar el crédito fiscal comprometido en el periodo septiembre 2012, así como a la presentación de documentación para dicha verificación, como notas fiscales y medios fehacientes de pago de compras con importes mayores de 50.000 UFV, observando los medios fehacientes de pago relacionados a estas compras, así como al pago de regalía minera como medio de pago, efectuando la depuración de crédito fiscal por Bs 2.216.434.-, concluyendo que el importe a devolver alcanza a Bs 9.821.821.-, observándose las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, así como las facturas Nos. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde, las que no se encuentran completamente respaldas como medios fehacientes de pago, crédito fiscal IVA que asciende a Bs 2.216.434.-, observándose solo una parte de las facturas.

Citando 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, se establece que la misma se liquidará y pagará en cada operación de venta o exportación; y el art. 12 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 la regalía minera liquidada por sus proveedores.

Por lo que, tanto cada una de estas operaciones de cálculo del IVA como de la Regalía Minera, se calculan sobre la base del Valor Bruto de Venta, son independientes en su liquidación.

II.1.2.- Respecto a la pretensión para la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

A ese fin, siendo que la Empresa Metalúrgica Vinto, solicitó la devolución impositiva, la administración tributaria en el inicio del proceso de verificación, solicitó los medios fehacientes de pago de las compras mayores a 50.000 UFV, para sustentar los pagos de las compras, presentó los cuadros correspondientes, respecto a las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Aseverando, que en la determinación de la base imponible del IVA o precio neto de venta o precio facturado, COMIBOL como vendedor del mineral y obligado a facturar, no incluyó la regalía minera, como establece la administración tributaria; sin embargo esta forma de reconocimiento del saldo acreedor por parte de COMIBOL, no afecta la base imponible del

IVA, al no incluir en el importe facturado el concepto de la regalía minera, por lo que no corresponden las observaciones de la administración tributaria, sobre la incorporación de esta carga fiscal en la facturación; ya que no se está solicitando del crédito fiscal IVA con componente de la regalía minera, sino que los mismos se tratarían de retenciones efectuadas al vendedor en cada liquidación, correspondiendo ingresar al análisis de los importes, como medios fehacientes de pago válidos para respaldar el crédito fiscal sujeto a devolución.

Aclarando 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, es así que las retenciones efectuadas correspondientes a las facturas de referencia emitidas por COMIBOL, se constituyen en medios de pago válidos, y de igual forma con relación a las facturas Nos. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde.

Señalando que resulta, que la diferencia final sin respaldo del medio fehaciente de pago, alcanza a Bs 13.954.101.98 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.814.034.-, sin respaldo de medios fehacientes de pago, por lo que el sujeto pasivo no acredito estos pagos, conforme a lo establecido en los arts. 66-11; 70-4 y 5 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano); 37 del D.S. N° 27310 (Reglamento de Código Tributario Boliviano) modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. N° 27874.

II.1.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbada la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo.

II.2.- Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 130, la parte demandante expresó que la AGIT como parte demandada, en su contestación solo repite los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico, en el que se hizo una errónea interpretación de las normas concernientes a los conceptos citados, ratificándose en los fundamentos de su demanda, respecto a los gastos de realización, facturas observadas por medios fehacientes de pago, siendo que dichas operaciones fueron respaldadas, pidiendo se declare probada su demanda.

Mediante memorial de dúplica, corriente de fs. 134-135 vta., la autoridad demandada, señaló que necesariamente debe ratificarse en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, toda vez que no puede apartarse de los mismos, al constituirse en el pronunciamiento definitivo a tiempo de impartir justicia tributaria, manifestando que la determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la L. Nº 843.

Afirmando en lo que respecta a la parte observada de las facturas se estableció correctamente que no se encuentran completamente respaldadas con medios fehacientes de pago, debido a que se verificaron facturas que no fueron pagadas en su totalidad, por lo que se determinó el crédito fiscal IVA generado por los importes no pagos para que sea reducido del importe solicitado para la devolución, siendo correcta la decisión de depurar el crédito fiscal y no reconocer beneficios fiscales al sujeto pasivo relativos a este tema; pidiendo se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por EMV, manteniéndose firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico.

III.- Del tercero interesado.

Conforme consta en el memorial de fs. 140 a 143 vta., el tercero interesado la Gerencia Distrital Oruro del SIN, por medio de su representante legal, se apersona al proceso, respondiendo la demanda contencioso-administrativa, señalando que no son evidentes los argumentos vertidos por el demandante, habiéndose realizado una correcta apreciación acorde a la normativa aplicable al caso, solo en lo referido a la depuración y no así al monto de crédito fiscal sin respaldo de las facturas referidas en la demanda, las que no cuentan con medios de pago que respalden la totalidad de las compras efectuadas, en la resolución de recurso jerárquico impugnada.

Pidiendo así se declare improbada la demanda interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, al carecer de fundamentos legales que sirvan de sustento legal a sus pretensiones.

No habiendo más que tramitar, de fs. 144, se decretó “autos para sentencia”.

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:

IV.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria emitió la Orden de Verificación CEDEIM Nº 13990200397, notificada al representante de la EMV el 7 de agosto del 2013, a efectos de la verificación previa del importe solicitado, correspondiente al IVA del periodo septiembre 2012, y el Requerimiento Nº 13400900004, a efectos de la presentación de medios fehacientes de pago por compras mayores a 50.000 UFV.

IV.2. Posteriormente la Empresa Metalúrgica Vinto, según acta de recepción de documentos Nº 13990200397, presentó de su parte a la administración tributaria, los medios fehacientes de pago solicitados, y que cursan en los antecedentes administrativos.

IV.3. Así también consta el informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/098/2013, emitido por la administración tributaria, donde observa diferencias respecto a gastos de realización en puerto, respecto a las facturas Nos. 486, 494, 496 y 485, fijando como base para el cálculo del importe máximo a devolver la suma de Bs 12.038.255.-, y 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, depurando el crédito fiscal por Bs 2.216.434.-, concluyendo que le importe IVA a devolver alcanza a Bs 9.821.821.

IV.4. Consta en antecedentes, la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-00861-13, de 24 de septiembre de 2013, que establece como importe sujeto a devolución del periodo septiembre de 2012, la suma de Bs 9.821.821.-, y como importe no sujeto a devolución Bs 2.216.434.

IV.5. Interpuesto el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, emitió Resolución ARIT-LP/RA 0033/2014, de 13 de enero, dejando sin efecto el importe observado cómo no sujeto a devolución impositiva de Bs 2.638.266.-, y confirma el importe de Bs 1.820.620.-, manteniendo el monto de Bs 9.821.821.-, como importe a devolver, ascendiendo el monto total sujeto a devolución impositiva de Bs 12.460.087.-, correspondiente al periodo fiscal septiembre 2012.

IV.6. Ante los recursos jerárquicos interpuestos por la Gerencia Distrital Oruro del SIN y la Empresa Metalúrgica Vinto, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/14, de 19 de mayo del 2014, que revocó parcialmente la resolución de alzada, modificando 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 a Bs 1.814.034.-, estableciendo el importe a devolver a Bs 12.449.288.-, del periodo fiscal septiembre de 2012.

En el desarrollo del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante de fs. 74 a 86 vta., se corrió al demandante para la réplica que sale de fs. 130, donde se reitera los fundamentos de la demanda; dúplica de fs. 134-135 vta., que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V.- Análisis de la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos, la problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

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 existió una injustificada depuración de los gastos de realización, en una diferencia de Bs 17.435.- 2) Si es evidente que existiría un descuento indebido de crédito fiscal, por provisión de carbón vegetal, que se liquidó dentro la factura N° 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, por el importe de Bs 37.681.05.-, que demanda sea devuelta. 3) Si es evidente que existió indebida depuración por concepto de costo de dirimisión y manipuleo de concentrados, referente a las facturas Nos. 865 y 853 emitidas por COMIBOL por el monto de Bs 119.00.- 4) Si es evidente que no correspondía la depuración parcial de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, correspondientes al periodo fiscal septiembre 2012.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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. Nº 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.

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.

En consecuencia, en relación con la aplicación del principio de neutralidad impositiva, 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, disponen: “Art. 1.- 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. Art. 2.- Con el objetivo 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 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. Nº 843.”

Cabe hacer notar que la devolución tributaria se encuentra prevista en el art. 125 de la L. N° 2492, Código Tributario, constituyendo parte de un conjunto de normas que como se señaló, 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.

Por supuesto que la devolución de tributos, es una medida que debe ser adecuadamente controlada y fiscalizada, pues fácilmente podría tornarse de un mecanismo de fomento, a uno de fraude y evasión; a ese efecto, deben establecerse parámetros claros de modo que el exportador reciba la devolución correspondiente, pero que a su vez el fisco recaude los tributos que por ley corresponde; es decir, que cada quien reciba lo que en derecho le atañe.

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.

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.

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.2. Con relación a la injustificada depuración de los gastos de realización, en una diferencia de Bs 17.435.-, reclamada.

Al respecto de los gastos de realización en el entendido, que estos corresponden a la obligación inicial del vendedor, que por su cuenta deberá efectuar los gastos, impuestos, derechos y otros, que se originen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o su representante; y de igual forma cumplida esta primera etapa que forman parte de los gastos de realización.

Ahora bien, la parte in fine del art. 10 del D.S. Nº 25465 establece: "….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 ello de la revisión de los antecedentes y actuados administrativos (fs. 377-c.2), se establece que las diferencias en gastos en Puerto, que fueron observados por la administración tributaria, corresponden o surgen por el redondeo en la recepción de material y otros gastos, como el Gate Out y el transporte, los cuales se estiman, tomando como base el tipo de cambio del dólar proporcionado por el agente portuario, en la fecha de exportación y el pago de estos conceptos, sumado ello a las diferencias de cambio.

Resultando así todos estos aspectos y circunstancias incidieron en la diferencia inicialmente observada por la administración tributaria, teniendo que tomarse en cuenta el importe efectivamente pagado, el cual refleja el gasto realizado, respaldando así los gastos de realización ejecutados por el contribuyente, habiéndose respaldado parcialmente, tanto con el detalle del despacho de la carga, cobro por servicios portuarios, comprobante de provisiones, depósito a cuenta por la emisión del cheque, comprobante de banco bolivianos y detalle de pagos por gastos en Puerto, pero que no alcanza a justificar la totalidad del monto reclamado, quedando un saldo sin justificar de Bs 17.435.-, de los gastos de realización, lo que consta en los antecedentes administrativos de fs. 377 a 385.

En ese entendido a efectos de la garantía del debido proceso, regida por el principio de verdad material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal, se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la administración tributaria que si bien el escenario ideal es que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente corresponde a la realidad, sin embargo en determinadas circunstancias como el caso presente, debe primar siempre la verdad material sobre la meramente formal; donde se tiene que no se demostró totalmente la justificación o respaldo de los gastos de realización reclamados.

Teniéndose en claro que revisados los documentos aportados, se efectuó una previsión de los gastos en puerto, habiendo incidido en la diferencia observada por la administración tributaria, siendo que el importe efectivamente pagado es el que refleja el gasto realizado, que respaldó los gastos de realización ejecutados, y que reconoce como válidos la AGIT en su resolución, por lo señalado y evidenciado que los gastos de realización se encuentran consignados en la factura comercial de exportación, conforme lo establece el art. 10 del D.S. Nº 25465, resulta ser correcta la decisión y cálculo determinado en la resolución de recurso jerárquico impugnado, no existiendo ninguna diferencia, conforme lo reclama la parte demandante, al considerarse solamente los gastos de realización efectivamente pagados, habiéndose depurado la diferencia de un monto de Bs 17.435.-, de manera correcta.

V.3. Respecto a los descuentos por pagos cancelados del servicio de análisis por provisión de carbón vegetal y a la indebida depuración por concepto de costo de dirimisión de manipuleo de concentrados.

En lo que corresponde a estos puntos de la pretensión del demandante, de los descuentos por pagos cancelados del servicio de análisis por provisión de carbón vegetal, que se liquidó en la factura N° 506 emitida por Lucinda Flores Valverde, no fue debidamente respaldada, no fue acreditada por el 100% del pago total, toda vez que el contribuyente no demostró el pago total con medios fehacientes de pago de los importes facturados por sus proveedores y procedió a la depuración del crédito fiscal, entre las que se encontró a la factura referida; máxime si una vez comunicados los resultados al contribuyente, este no presentó objeción a las observaciones establecidas; y de igual forma por la depuración por concepto de costo de dirimisión de manipuleo de concentrados, relativo a las facturas Nos. 865 y 853, emitidas por COMIBOL, por el monto de Bs 119.00; siendo que corresponde

aplicar sobre estos temas específicos, lo relativo a tener que respaldar con medios fehacientes de pago, para la pretendida devolución impositiva, correspondiente al IVA.

Es así que a efectos de la normativa legal que debe ser aplicada al caso reclamado, se tiene que valorar lo establecido en el art. 12 de la L. Nº 1489, modificado por el art. 1 de la L. N° 1963 refiere: "Modificase el art. 12, de la L. Nº 1489 de 16 de abril de 1993 en la forma que a continuación se indica: Debe decir: Art. 12.- En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, los exportadores de mercancías y servicio 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 lo que a efectos de pretender dicha devolución, toda compra o pagos efectuados en los temas específicos de este punto en análisis, deben cumplirse conforme a la previsión del art. 12, parág. III del D.S. N° 27874 que dispone: "Se modifica el art. 37 del D.S. Nº 27310, de la siguiente manera: Art. 37.- (Medios fehacientes de pago). Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 UFV's, 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."

Al respecto se debe considerar además que a efectos de respaldar con medios fehacientes de pago, no resulta suficiente la presentación de la factura, sino que además debe demostrarse que el pago por el monto consignado en la factura, corresponde a la actividad gravada y además que la transacción se haya realizado efectivamente, de conformidad a la previsión del art. 8 de la L. Nº 843 (TO); aspecto que no se tiene demostrado en el caso de autos, con relación a las actividades y facturas mencionadas en el primer párrafo del presente punto de consideración de la provisión de carbón vegetal y a la indebida depuración por concepto de costo de dirimisión de manipuleo de concentrados.

V.4. En lo relativo a la devolución del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861 emitidas por COMIBOL.

Sobre este punto, se debe puntualizar que conforme el art. 1 de la L. Nº 3787, que sustituye el Título VIII del Libro Primero de la L. Nº 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 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.

Por otra parte, conforme el art. 5 de la L. Nº 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 valides, 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, es 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 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.

Evidenciándose de la revisión de los antecedentes, conforme 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 Neta 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 se incluye en el importe facturado, el concepto de la regalía minera; consiguientemente en la base imponible del IVA o el precio neto de venta o precio facturado, 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 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.

Asimismo se evidencia que las facturas Nos. 863, 865, 855, 859, 850, 860, 847, 851, 849, 862, 854, 853 y 861, emitidas por COMIBOL, así también las facturas Nos. 159 y 506 emitidas por Juan C. Rodríguez Vargas y Lucinda Flores Valverde respectivamente, fueron emitidas a EMV, es así que la administración tributaria para la depuración parcial del crédito fiscal, consideró la información proporcionada por COMIBOL en su calidad de vendedor en el detalle de las liquidaciones finales del monto pagado.

Aclarándose 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 tanto, las retenciones efectuadas correspondiente a las facturas referidas, por concepto de regalía minera se constituyen en medios de pago válidos; no para la devolución del IVA.

Por lo que conforme a los fundamentos expuestos, como resultado del análisis realizado, se tiene que la diferencia final sin respaldo del medio fehaciente de pago alcanza a Bs 13.954.101.98 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 1.814.034.-, sin respaldo de medios fehacientes de pago, toda vez que el sujeto pasivo no acreditó los pagos según lo establecido en los arts. 66-11; 70-4 y 5 de la L. Nº 2492 (CTB); 37 del D.S. Nº 27310 (RCTB) modificado por el parág. III del art. 12 del D.S. Nº 27874.

Al respecto, se debe precisar que la empresa demandante para solicitar la restitución de las diferencia no respaldada, correspondiente a cada una de las facturas referidas en la pretensión, no refiere qué liquidaciones, transferencias o que otra prueba presentada no fueron tomadas en cuenta por la administración tributaria, toda vez que según la demanda, corresponde el reconocimiento de la totalidad del crédito fiscal que 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. Nº 27310 que Reglamenta el Código Tributario, modificado por el art. 12-III del D.S. Nº 27874 (Reglamenta algunos aspectos del Código Tributario) vigente para el período septiembre 2012, establece que las compras por importes mayores a 50.000 UFV´s, deberán ser acreditadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de medios fehacientes de pago para que la administración tributaria reconozca el crédito fiscal correspondiente, disposición concordante con el art. 70-5, de la L. Nº 2492, que prevé como obligación del contribuyente, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden.

V.5. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución Impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legal, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la Empresa Metalúrgica Vinto demandante, no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 51 a 57, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su condición de Gerente General de la Empresa Metalúrgica Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0741/2014 de 19 de mayo, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

Relator: Magistrado Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

39

Administración de Aduana Interior Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributario
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 11 a 23 vta., interpuesta por Mauro Vargas Calvimonte, en representación legal de la Administración de Aduana Interior Sucre dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0915/2014, pronunciada el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 36 a 39 vta.; réplica de fs. 67 a 69 vta.; dúplica de fs. 75 a 77; apersonamiento del tercero interesado de fs. 29-30 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que el 4 de enero de 2012, mediante Carta CITE of. Nº 004/2011, EL CNL. DESP. Raúl Matos Salinas, director departamental Chuquisaca de la Dirección Nacional de Prevención de Investigación de Robo de Vehículos (DIPROVE) remitió a la Administración de Aduana Interior de Sucre, los antecedentes respectivos así como un informe, respecto a cuatro vehículos que se habrían encontrado dentro del programa de nacionalización de vehículos indocumentados, encontrándose el vehículo clase: chasis cabinado, marca: volvo, tipo: F-12, subtipo: N/D, modelo 1993, chasis: YV2H5A8C2PB1055488, motor: TD123ES488209692, diesel, tracc: 6x2, puertas: 2, color: plomo combinado; el cual fue remitido a la Administración Aduanera Interior Sucre el 06/12/2011.

El 9 de abril de 2013 se elaboró el Acta de Intervención Contravencional AN-SUCCI-0010/2013, caso denominado: "AIT Volvo Avendaño" conforme el art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, notificado el propietario Ponciano Avendaño Olmos del vehículo el mismo día con dicha acta, la cual fue elaborada en sujeción al Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, aprobado mediante R.D. Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 y el citado propietario presentó prueba de descargo respectiva dentro del plazo de 3 días.

Por último, la Administración de Aduana Interior Sucre, emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRCGR-SUCCI Nº 025/2013 de 20 de noviembre, la cual fue dictada en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y las normas administrativas y procedimentales inherentes al presente.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Interior Sucre señaló que dentro de la etapa probatoria, el análisis y evaluación de los descargos presentados por Ponciano Avendaño Olmos se realizó en aplicación a la normativa vigente y dando cumplimiento a la L. Nº 1990, L. Nº 2492 (Cód. Trib. Boliviano), L. Nº 133 y R.D. Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 nuevo Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional.

Señaló también que, Ponciano Avendaño Olmos ofreció como prueba, los documentos que se encuentran en el cuaderno del proceso administrativo que fue presentado en la AIT y enviado por dicha institución a la Administración de Aduana Interior Sucre; la factura de reexpedición Nº 352104 de 7 de junio de 2010, pero que es anterior a la promulgación de la L. Nº 133 de 8 de junio de 2011; el muestrario fotográfico de cuatro hojas que forman parte del Informe Técnico Pericial de 26 de septiembre de 2011 y concluyendo dicho informe en que el número de motor y de chasis: "No se obtuvieron pruebas de adulteración"; sin embargo, en esa fecha la Administración de Aduana Interior Sucre no tenía conocimiento; "documentación presentada al memorial", señalando que la documentación mencionada en los puntos del 1 al 16 corresponden a procesos donde la administración aduanera no tenía ningún conocimiento por lo cual no correspondía la prosecución de la nacionalización del motorizado (no especifica de qué memorial).

Continúa, transcribiendo de manera inextensa en el Acápite "3) Consideraciones legales" de su demanda, las disposiciones legales de los arts. 2, 3 y 7 de la L. Nº 133 de 8 de junio de 2011; de la R.A. Nº RA-PE 01-005-11 de 24 de junio de 2011, que aprueba el instructivo para el despacho aduanero de vehículos automotores para el Programa de Saneamiento Legal establecido en la L. Nº 133 y de los arts. 181-b), f) y g) y 161 del Cód. Trib. Boliviano, sin justificar el motivo de dicha trascripción ni argumentar nada a cerca de dichas disposiciones legales.

Finaliza con el punto subtitulado como conclusiones, indicando que: "(…), de manera categórica y con toda la fuerza legal probatoria, se han presentado argumentos jurídicos que desvirtúan de manera terminante lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0915/14 de 24 de junio de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; con prueba fehaciente se ha demostrado la existencia de los ilícitos que dieron lugar al inicio y prosecución del proceso por contrabando contravencional, argumentándose por parte de la AGIT una serie de supuestos vicios procesales en los que habría incurrido la administración aduanera, solicitando la nulidad del proceso administrativo por contrabando contravencional (…), limitándose a transcribir textualmente una serie de normas y conceptos jurídicos, sin realizar la imprescindible relación de causalidad entre éstos y los derechos y garantías supuestamente vulnerados por la Administración de Aduana Interior Sucre durante la sustanciación del proceso; solicitando a sus autoridades a momento de dictar sentencia tomar en cuenta los siguientes hechos principales (…)" y repite de manera idéntica los antecedentes en vía administrativa descritos al inicio de su demanda.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se admita la presente demanda, "A objeto que se emita resolución declarando la revocatoria" de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0915/2014; y en consecuencia se mantenga firme y subsistente íntegramente la Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRCBA-SUCCI Nº 025/2013 emitida por la Administración Aduanera Interior Sucre.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 36 a 39, y señala lo siguiente:

Respecto a los supuestos vicios procesales en los que habría incurrido la administración aduanera y que la AGIT se limitó en transcribir textualmente una serie de normas y conceptos jurídicos, sin realizar la imprescindible relación de causalidad entre éstos con los derechos y garantías supuestamente vulnerados por la Administración de Aduana Interior Sucre; la autoridad demandada señala que, la administración aduanera no cumplió con lo dispuesto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre porque no analizó ni tomó en cuenta el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público, limitándose a emitir y notificar una nueva acta de intervención contravencional y una resolución sancionatoria, con argumentos que no tienen relación con el acto emitido por el Ministerio Público; siendo que conforme el art. 2 de la L. Nº 3092, lo resuelto por la referida resolución de recurso jerárquico está ejecutoriado y es de cumplimiento obligatorio para el sujeto pasivo y para la administración aduanera, en estricta aplicación del art. 214 del Cód. Trib. Boliviano.

En ese sentido, resulta totalmente inviable el análisis de argumentos planteados en contra de un acto que se encuentra firme y ejecutoriado, que se constituye en cosa juzgada, en ese entendido, continúa indicando que el nuevo acto emitido por la Aduana Nacional no se ajusta a lo dispuesto por la instancia jerárquica en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre, por lo que, es totalmente inviable que ahora la administración aduanera pretenda desconocer una resolución jerárquica firme que anuló obrados hasta el Acta de Comiso N° 12/11 de 6 de diciembre de 2011, para que ésta se pronuncie sobre el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre, vulnerando el principio del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los arts. 115-II de la C.P.E., y 68-6 del Cód. Trib. Boliviano, correspondiendo que se anulen obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el acta de intervención contravencional debiendo la administración aduanera pronunciarse sobre el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre emitido por el Ministerio Público.

Continúa citando, como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.2 de la Autoridad de Impugnación Tributaria, la Resolución Jerárquica STG-RJ Nº 0853/2014, referida a los efectos de una resolución jerárquica ejecutoriada y el cumplimiento obligatorio de la misma para las partes en aplicación del art. 214 del Cód. Trib. Boliviano; y como jurisprudencia la S.C. Nº 0824/2012 de 20 de agosto.

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

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Sucre dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0915/2014 de 24 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 10 de agosto de 2011, Ponciano Avendaño Olmos, dentro del Programa de Saneamiento Vehicular restablecido por la L. Nº 133, presentó a DIPROVE el vehículo registrado con la Declaración Jurada Nº 2011R13705, con las características de: clase, camión; marca, volvo; año modelo, 1993; combustible, diesel; color, plomo; número de ruedas, 10; chasis/VIN: YV2H5A8C2PB1055488 y motor: TD123ES488209692; entidad que mediante informe de trabajo técnico Regulación Vehicular Formulario Único DIPROVE Nº 2011R13705, lo estableció como vehículo observado por vestigios de adulteración en el campo alfanumérico del chasis y la Hoja de Trabajo Nº 2011R13705, estableció la misma observación, conforme fs. 10 a 14 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

El 26 de septiembre de 2011, DIPROVE, dentro del proceso investigativo en contra del autor por la presunta comisión del delito de robo, emitió el informe técnico pericial e informe técnico de revenido químico, concluyendo que la grabación de los caracteres identificativos del número de chasis impreso en bajo relieve con presión mecánica troquel, que simple vista y aplicando reactivos químicos, evidencia que los guarismos del chasis son originales, por tanto no se obtuvieron pruebas de adulteración en el campo alfanumérico del chasis, corresponde a YV2H5BA8C2PB105488 y también que los guarismos del motor son originales, conforme cursa de fs. 2 a 9 del Anexo 1.

El 4 de noviembre de 2011, el Fiscal de Materia, emitió la resolución de rechazo del Caso: FIS 1102768 de fs. 15-16 del Anexo 1, disponiendo el rechazo de las actuaciones policiales llevadas adelante por la Dirección Departamental de Prevención e Investigación de robo de vehículos en contra del autor por el delito de robo; ordenó el archivo de obrados y al existir un vehículo secuestrado, indicó que el Ministerio Público se pronunciaría por auto complementario para resolver esa situación, debiendo quedar el vehículo en dependencias de DIPROVE.

En ese sentido, el Fiscal de Materia emitió el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre de 2011, en el que señaló que, de acuerdo al revenido químico realizado en el motorizado ya descrito, se determinó que los números de motor y chasis citados, son originales, como también la plaqueta del fabricante, por lo que, se advierte que el número del motor y chasis del motorizados no están adulterados, ni amolados y coinciden con la documentación presentada por Ponciano Avendaño Olmos, propietario del vehículo y al no estar reportado como robado, dispuso la devolución del motorizado a su propietario para que proceda con el trámite de nacionalización del vehículo, debiendo requerirse al director de DIPROVE Chuquisaca para tal efecto; conforme consta de fs. 17 del Anexo 1.

El 14 de enero de 2013, la Administración Aduanera Interior Sucre, emitió el Auto Administrativo de Cumplimiento Nº AN-SUCCI-01/2013 de fs. 1 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, que dispuso se dé cumplimiento a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre que dispuso anular obrados, posteriormente la Administración Aduanera, notificó a Ponciano Avendaño Olmos con el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0010/2013, que de acuerdo al informe emitido por el encargado de control de registro de vehículos, respecto a cuatro vehículos que se habrían encontrado dentro del programa de nacionalización de vehículos indocumentados, siendo uno de ellos el motorizado de Ponciano Avendaño Olmos, por lo que, liquidó por tributos omitidos 33.345,36 UFV, calificando la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional

prevista en el art. 181-a), f) y g) del Cód. Trib. Boliviano, otorgando el plazo de 3 días para la presentación de sus descargos respectivos, cursante de fs. 25-26 del Anexo 1.

El 15 de abril de 2013, Ponciano Avendaño Olmos, presentó descargos documentales a la administración aduanera, consistentes en: muestrario fotográfico de los campos alfanuméricos del chasis, resolución de rechazo emitida por el Fiscal de Materia, orden del Fiscal de Materia al Director de DIPROVE para la entrega del vehículo a su propietario, solicitud al Juez 3° de Instrucción en materia Penal, para que emita orden y conmine al Director de DIPROVE, cumpla la orden de entrega; orden del Juez 3° de Instrucción en lo Penal del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca al director de DIPROVE para la entrega del vehículo, cursantes de fs. 27 a 53 del citado Anexo 1 de antecedentes administrativos.

El 27 de noviembre de 2013, la administración aduanera notificó a Ponciano Avendaño Olmos con la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRCGR-SUCCI 25/2013 de 20 de noviembre, que declaró probada la contravención aduanera por contrabando contra el citado propietario, de acuerdo al art. 161-5 del Cód. Trib. Boliviano dispuso el comiso definitivo del vehículo anteriormente descrito y en ejecución se proceda conforme la décima quinta cláusula, parág. I de la L. Nº 317 y art. 2-II del D.S. N° 220, conforme consta de fs. 63 “B” a 65 del Anexo 1.

Contra dicha resolución, Ponciano Avendaño Olmos, interpuso recurso de alzada cursante de fs. 6 a 14 del Anexo 3, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA Nº 0022/2014 de 31 de marzo de fs. 68 a 77 del Anexo 3, que anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRCGR-SUII N25/2013 de 20 de noviembre, hasta el vicio más antiguo; esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0010/2013 de 9 de abril, inclusive, con la finalidad que la administración aduanera, se pronuncie sobre el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre de 2011 emitido por el Ministerio Público, y solo en caso que corresponda, emita nueva acta de intervención conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre y subsanando las observaciones contenidas en el presente fallo; conforme el art. 212-I-c) del Cód. Trib. Boliviano.

Ante dicha resolución, la Administración de Aduana Interior Sucre dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba y de la ANB interpuso recurso jerárquico mediante memorial de fs. 91 a 96 del Anexo 3; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0915/2014 de 24 de junio, que confirmó la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA N° 0022/2014; todo de conformidad a lo previsto al art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Administración de Aduana Interior Sucre interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

3. Cursa también el apersonamiento de Ponciano Avendaño Olmos, como tercero interesado, quien con memorial de fs. 29-30 vta. de obrados, se apersonó al proceso y señaló que haciendo una lectura del pedido realizado por la administración de aduana en la demanda planteada, se tiene que la misma no cumple con los requisitos de admisión, específicamente los incs. 5, 6, 7 y 9 del art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975, debido a que: 1) No existe la cosa demandada; 2) No existe una relación de los hechos en que se funda de

manera clara y precisa; 3) No se realiza una explicación del derecho; y 4) La petición no es clara. En definitiva la demanda no explica nada, no se entienden sus motivos de la misma, es totalmente incongruente y fuera de lugar debido a que la Administración de Aduana Interior Sucre mediante la presente demanda pretende que se modifique la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre, que se encuentra ejecutoriada.

4. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 78 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En este punto es necesario dejar claramente establecido que la deficiencia de la demanda no permite identificar con exactitud el objeto de la litis, por lo que, únicamente se puede "extractar" de la escasa fundamentación de la demanda que, en el caso de autos, la Administración Aduanera Interior Sucre, controvierte la decisión de la AGIT y solicita se declare probada su demanda porque considera que mediante las pruebas fehacientes que mencionó en su demanda acreditó el ilícito de contrabando contravencional y dio cumplimiento a la L. Nº 1990, L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), L. Nº 133 y R.D. Nº 01-005-13 de 28/02/2013 nuevo Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional.

Por su parte, la AGIT sostiene que la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRCGR-SUCCI 25/2013 de 20 de noviembre, al no haber considerado lo dispuesto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0809/2012 de 10 de septiembre, porque no analizó ni tomó en cuenta el Auto FIS 1102768 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público, carece de la debida fundamentación de hecho y de derecho, aspecto que incidió en que dicha resolución sancionatoria no posea los requisitos esenciales de este acto administrativo, viciándola de nulidad. Solicita se declare improbada la demanda, porque además la misma no establece de forma indubitable la errada interpretación de la AGIT, careciendo de carga argumentativa y sustento jurídico según el demandado.

V.- Análisis de las problemática planteada.

En primer lugar, antes de ingresar a la resolución de la causa, el Tribunal Supremo de Justicia no puede dejar de mencionar que la demanda resulta incoherente, imprecisa y hasta inentendible, constituyendo una transcripción de disposiciones legales de manera inextensa sin explicar, menos fundamentar el motivo de tal transcripción, aspecto que dificulta el resumen de la misma, pues la falta de pericia técnica del causídico redunda en la dificultad de identificar la pretensión del actor, por lo que, haciendo un esfuerzo para comprender la demanda y relacionándola con el fundamento de la resolución impugnada se ha logrado arribar a la identificación de la controversia para cuya resolución se efectúan las siguientes consideraciones:

Previamente, resulta indispensable considerar si la demanda en cuestión cumple con las exigencias legales para ser considerado como un acto en derecho, más aún si se considera que la demanda es el acto de iniciación procesal por antonomasia, en la que se configura con motivo de la petición formulada ante un órgano judicial para que disponga la iniciación y el trámite del proceso. Es el acto en el que el demandante o peticionante solicita la apertura del proceso y formula la pretensión que constituirá objeto de éste. Doctrinariamente, siguiendo al tratadista Hugo Alsina, la demanda es considerada como un medio hábil para ejercer el derecho a la acción, siendo la forma común de ejercitarlo. La

demanda es también definida como un documento cuya presentación a la autoridad (juez o árbitro) tiene por objeto lograr de ésta la iniciación de un procedimiento para sustanciar en él tantos procesos como pretensiones tenga el demandante, para ser satisfechas por persona distinta a dicha autoridad.

Al amparo de la puntualización precedente, el Tribunal Supremo de Justicia conviene en afirmar que la demanda en derecho, es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso.

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975, señala que deberá contener: 1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere. 2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere. 3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica. 4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal. 5) La cosa demandada, designándola con toda exactitud. 6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión. 7) El derecho, expuesto sucintamente. 8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible. 9) La petición en términos claros y positivos. (arts. 716, 755, 775, 779 del mismo Adjetivo Civil).

En autos, la lectura de la demanda, evidencia lo siguiente:

La Administración de Aduana Interior Sucre, señaló de manera genérica que dentro de la etapa probatoria, analizó los descargos presentados en aplicación a la normativa vigente y cumpliendo la L. Nº 1990, L. Nº 2492, L. Nº 133 y R.D. Nº 01-005-13 que aprobó el nuevo manual para el procesamiento por contrabando contravencional.

Describió de manera confusa prueba documental de descargo presentada, y que a manera de ejemplo indicó que, la documentación mencionada en los Puntos 1 al 16 (los cuales no existen en su demanda y tampoco especificó a qué memorial se refiere), corresponden a procesos donde la administración aduanera no tuvo conocimiento y por tal motivo no correspondió la continuación de la nacionalización del vehículo.

Luego de una extensa reproducción de disposiciones legales de la L. Nº 133 de 8-06-2011; de la R.A. Nº RA-PE 01-005-11, que aprueba el instructivo para el despacho aduanero de vehículos automotores para el Programa de Saneamiento Legal establecido en la L. Nº 133 y del Cód. Trib. Boliviano, se pasó directamente al subtitulo de “conclusiones”; por consiguiente, no justificó el motivo o razón de dicha trascripción y tampoco argumentó nada a cerca de dichas disposiciones legales.

Bajo el Subtítulo “V. Conclusiones”, indica que se presentó argumentos jurídicos que desvirtúan de manera terminante lo dispuesto en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ Nº 0915/2014 de 24 de junio y con prueba fehaciente se demostró la existencia de ilícitos que dieron origen al inicio y prosecución del proceso de contrabando contravencional (lo cual no resulta cierto como ya se explicó respecto a la confusa explicación en su demanda sobre la prueba de descargo); y finaliza realizando nuevamente una descripción de los antecedentes administrativos en el citado subtítulo (ver fs. 22-23 del expediente); sin embargo, cabe señalar que, de una revisión de la resolución de recurso jerárquico, en ningún momento la AGIT emitió criterio respecto a supuestos ilícitos, es más, no se advierte con claridad los puntos precisos que se estarían reclamando de los aspectos que fueron resueltos por la AGIT en el presente caso, siendo totalmente confusa la presente demanda.

De la relación precedente, resulta evidente que la entidad demandante, al presentar su demanda, no ha cumplido con la exigencia del art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975, resultando inconcebible que con la transcripción de disposiciones legales y normas reglamentarias, se pretenda suplir la indicación precisa de los supuestos fácticos correspondientes, y la identificación exacta y precisa de la pretensión que lo impulsa a accionar su derecho, proporcionando a este tribunal los elementos de hecho y de derecho necesarios para 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.

En ese sentido; corresponde señalar que se observa claramente la 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 AGIT con relación a los vicios procesales en los que incurrió la entidad ahora demandante, 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. Pdto. Civ.-1975; es decir, especificar los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión. Asimismo, tampoco dio cumplimiento al num. 7) del citado artículo, puesto que no expresó el derecho, expuesto sucintamente aplicable al caso de autos porque de ninguna manera basta con una transcripción inextensa de normativa legal respecto al procedimiento a un contrabando contravencional, cuando ni si quiera fue objeto de análisis en la fundamentación de la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 0915/2014 de 24 de junio, por lo que, los supuestos argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso administrativa es independiente en su argumentación y totalmente ajena a los fundamentos de derecho emitidos en la Resolución Jerárquica ahora impugnada. Por consiguiente, éste Tribunal Supremo de Justicia no puede suplir la carencia de carga argumentativa, más aún cuando la resolución jerárquica es clara en sus fundamentos; por lo expuesto y advertidos de la total ausencia de carga argumentativa, no puede pretenderse que el juzgador supla tal deficiencia y deba “entender” la pretensión del actor establecida en su confusa demanda.

VI.- Conclusiones.

Por los fundamentos expuestos, se concluye entonces, que es evidente que la administración aduanera, al plantear su demanda no ha observado los requisitos señalados por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975; por consiguiente, no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ.-1975 es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues “el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso administrativo) o de los cargos o

imputaciones penales formulados contra el 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 que, deben existir pretensiones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el presente caso es inexistente y además con datos erróneos (señala en su demanda que demostró el ilícito de contrabando contravencional, cuando la AGIT no emitió criterio alguno de fondo) que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este Tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el principio de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

Asimismo y ante la falta argumentativa de la demanda, este tribunal concluye también que no puede establecerse transgresión a derecho alguno de la entidad demandante; máxime si el actor no alegó ninguna vulneración tanto a derechos y cuanto a normas jurídicas. En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 778 y 781 del Cód. Proc. Civ., de 1975, 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 11 a 23 vta., interpuesta por Mauro Vargas Calvimonte, en representación legal de la Administración de Aduana Interior Sucre dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la ANB; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0915/2014 de 24 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Presidente José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

40

Youseef La Torre Dabdoub c/ Autoridad General de Impugnación Tributario
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 18, interpuesta por Yuseef La Torre Dabdoub, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0802/2014 de 3 de junio, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, respuesta a la demanda de fs. 24 a 28 vta.; contestación del tercer interesado de fs. 64 a 71; réplica de fs. 81 a 83 vta.; no cursa dúplica, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petición.

El 19 de septiembre de 2013, policías del Control Operativo Aduanero sin ninguna orden judicial ni administrativa secuestraron en Cochabamba el vehículo tipo automóvil marca Mitsubishi, color gris con placa de control chilena FJ-TX-79, con Nº de Chasis JA3AH86C56U039941, elaborando el acta de intervención que de manera "falsa" consigna como lugar de intercepción del vehículo la Localidad de Punata, cuando el secuestro fue en Cochabamba incurriendo en la vulneración de los arts. 96 y 187 del Cód. Trib. Boliviano. Disposiciones infringidas y desconocidas que dieron lugar al presunto contrabando que originó la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI 0898/2013 de 23 de octubre, declarando probado el contrabando contravencional con un tributo omitido de 17.440,27 UFV y calificando su conducta en la previsión del art. 181-b), f) y g) del Cód. Trib. Boliviano.

En tal sentido se habría incurrido en 2 hechos vulneratorios, el primero, referido a que el secuestro del vehículo fue realizado en plena ciudad de Cochabamba y no así en alguna frontera del Estado por consiguiente la potestad aduanera no fue aplicada, violando lo previsto por el art. 4 de la L.G.A., referido a que dicha potestad abarca o se divide en zona primaria y secundaria, no perteneciendo la ciudad de Cochabamba a ninguna de éstas. Y el segundo hecho acerca del Acta de Intervención COARCBA-C-0686/2013 de 30 de septiembre que sostiene, la intercepción, fue efectuada en la Localidad de Punata faltando a la verdad e incurriendo en la vulneración de los arts. 96 y 187 del Cód. Trib. Boliviano, incurriendo en causal de nulidad de todo lo obrado a partir del acta de intervención.

Peticiona, se revoque la resolución jerárquica impugnada, y se disponga la nulidad de todos los actos emergente del ilegal secuestro de su vehículo, disponiendo su inmediata devolución.

2.- Contestación a la demanda y petición.

Según lo establecido por los arts. 35 y 36 de la L. Nº 2341 y 55 del D.S. N° 27113, relacionados a la indefensión que pudiera haberse causado al sujeto pasivo en la tramitación del proceso sancionador o por causa de que el acto definitivo por la administración aduanera no pueda cumplir su finalidad. El sujeto pasivo no establece el error cometido por la administración aduanera y la indefensión causada, además que este error no impidió al acto administrativo alcanzar su finalidad, puesto que se sancionó al sujeto pasivo por no haber demostrado la internación legal con la documentación aduanera pertinente, como la Autorización de la Aduana Nacional en calidad de vehículo turístico o la Declaración Única de Importación (DUI) correspondiente que respalde el ingreso del mismo a territorio nacional o tenencia del vehículo de manera legal; es decir, la falla reclamada no altera el objeto del proceso sancionador que recae sobre la conducta del sujeto pasivo, independientemente si el operativo se realizó en la Localidad de Punata o en Cochabamba.

El art. 96 de la L. Nº 2492 dispone que 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 y que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciara de nulidad el acta de intervención; normativa concordante con el art. 66 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano). Por otro lado los parágs. I y II del art. 36 de la L. Nº 2341 aplicable supletoriamente al caso en atención del art. 74 del Cód. Trib., señala que serán anulables los actos administrativos cuando incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico; o cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

Pide, declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Yuseef La Torre Dabdoub, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT–RJ 0802/2014, de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- Del Control Operativo Aduanero de 19 de septiembre de 2013, a cargo de Policías de control aduanero, se secuestró el vehículo tipo automóvil marca Mitsubishi, color gris con placa de control chilena FJ-TX-79, con Nº de Chasis JA3AH86C56U039941, efectuado en Cochabamba, emitiéndose el Acta de Intervención Contravencional AN-COARCBA-C-0686/2013, que originó la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI 0898/2013 de 23 de octubre, declarando probado el contrabando contravencional con un tributo omitido de 17.440,27 UFV, calificado su conducta en la previsión del art. 181-b), f) y g) del Cód. Trib. Boliviano.

2.- Una vez impugnada esta resolución, la ARIT por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0105/2014 de 10 de marzo confirma la resolución impugnada.

3.- Interpuesto el recurso jerárquico, se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ0802/2014 de 3 de junio, que confirma la resolución de alzada.

III.- Problemática planteada.

Que del análisis del contenido de la demanda que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0802/2014 de 3 de junio, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar: la legalidad de la resolución jerárquica impugnada en

relación al lugar consignado en el acta de intervención, la internación y comiso del vehículo en territorio nacional.

IV.- Análisis jurídico legal jurisprudencial pertinente al caso.

El proceso 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, es 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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V.- Análisis de la problemática planteada.

Ante la denuncia de posibles nulidades, es necesario realizar el estudio sobre nulidades y anulabilidades atribuibles al presente caso, sobre el particular el Tribunal Supremo de Justicia ha desarrollado una línea jurisprudencial, con relaciones a la nulidad y anulabilidad establecidas en los arts. 35 parág. II y 36 parág. IV de la Ley del Procedimiento Administrativo, al señalar que las nulidades y anulabilidades de los actos administrativos, sólo podrán ser invocados mediante la interposición de los recursos administrativos previstos por ley. La excepción a esta regla de invocación, se encuentra en 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, al indicar: "(...) queda establecido de manera inobjetable que la indefensión en proceso, sólo puede ser denunciada y dada por cierta cuando se establece que la parte procesada no ha tenido conocimiento alguno del proceso seguido en su contra, de modo que no podrá alegarse aquélla cuando tuvo conocimiento material de la existencia del proceso e incluso intervino en él presentando memoriales y formulando peticiones inherentes a su defensa", y se entiende por orden público las libertades, derechos y garantías fundamentales y que estos tienen un límite en la ley (principio de reserva legal), así se deduce de las SS.CC. Nos. 779/2005-R de 8 de julio y 0083/2005 de 25 de octubre".

En concordancia con la línea jurisprudencial del Tribunal Supremo de Justicia, se tiene la S.C. Nº 0249/2012 de 29 de mayo, dispone lo siguiente: "(…) En ambos casos, por mandato expreso de dicha norma (arts. 35-II y 36-I-V de la Ley de Procedimiento Administrativo), tanto la nulidad como la anulabilidad pueden invocarse únicamente mediante

la interposición de los recursos administrativos previstos en la misma ley y dentro de los plazos establecidos en ella; lo que significa que los actos administrativos definitivos son impugnables vía administrativa, mediante las vías recursivas establecidas en las normas legales lo que involucra la posibilidad de demandar la nulidad y anulabilidad de los actos administrativos, empleando similares mecanismos intraprocesales". En ese mismo sentido en la S.C. Nº 1464/2004-R de 13 de septiembre, señaló que: "...en virtud a los principios de legalidad, presunción de legitimidad y buena fe, no es posible que fuera de los recursos y del término previsto por ley se anulen los actos administrativos, aun cuando se aleguen errores de procedimiento, cometidos por la propia administración, pues la ley, en defensa del particular, ha establecido expresamente los mecanismos que se debe utilizar para corregir la equivocación; por ende, fuera del procedimiento previsto y los recursos señalados por la ley, un mismo órgano no podrá anular su propio acto administrativo (conocido en la doctrina como acto propio) por cuanto una vez definida una controversia y emitida la resolución, esta ingresa al tráfico jurídico y por lo tanto ya no está bajo la competencia de la autoridad que la dictó, sino a la comunidad…" Entonces quien demande nulidad o anulabilidad y dentro de la anulabilidad los vicios procesales, debe tomar en cuenta que la nulidad y la anulabilidad deben ser impugnados por los recursos administrativos correspondientes en este caso el recurso de alzada y jerárquico y que en el caso de vicios procesales (que se encuentran dentro de la anulabilidad), deben haber causado un verdadero estado de indefensión y dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, lo contrario dará lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución. En tal sentido no concurrió ninguna de las causales dispuestas en los art. 36 de la L. Nº 2341 y 55 de su Decreto Reglamentario, menos se le privó en ningún momento del derecho a su defensa conforme al art. 117 de la C.P.E.

En el caso de autos, sobre los descargos adjuntados en sede administrativa consistentes en la solicitud de primera inscripción de Chile; solicitud de placa patente única; autorización para circular Nº 3858779; auto denegando la solicitud realizada; carnet propietario RUN o RUT 10.124.589-6; Permiso de circulación Nº 012341; comprobante de transferencia de dinero realizada a través del Banco Los Andes Pro Credit; impresión de correo electrónico con documento de desglose de factura; certificado de emisión contaminantes Nº A 18371697; certificado de revisión técnica clase B; certificado de cumplimiento de las normas de emisiones Nº 003707; factura electrónica Nº 22727; factura no afecta o exenta electrónica Nº 41386; factura electrónica Nº 22906; cálculo de tarifas portuarias Nº 120141; Bill of Lading Nº MSCUAR227693; certificado de inspección visual en original; solicitud de ingreso a puerto; solicitud de salida de puerto; declaración de salida de Zona Franca y el Testimonio de Poder Nº 646/2013 de 17 de septiembre, presentados a tiempo de la intervención, que constituyen documentos aduaneros que acrediten la legal importación del vehículo al interior del país, sólo demuestran que se trata de un vehículo extranjero con placa de control chilena, por lo que no es válida para demostrar la legal importación a territorio nacional ya que la misma fue verificada en el sistema informático de la

Aduana Nacional como ser FRV, VELIVA Y SIVETUR, donde no se encuentra registro alguno de ingreso a territorio nacional, sometido a un régimen temporal que permita su tránsito en territorio nacional.

El art. 133 de la L. Nº 1990, establece que el ingreso, permanencia y salida de vehículos para turismo se rige por disposiciones del Convenio Internacional del Carnet de Paso por Aduanas, en relación a la Resolución de Directorio Nº 01-023-05 que aprueba el procedimiento para el ingreso y salida de vehículos de uso privado para turismo, disponiendo que los vehículos turísticos que sean sorprendidos en territorio aduanero nacional con plazo de permanencia vencido, serán decomisados y sometidos a proceso de conformidad al inc. g) del art. 181 del Cód. Trib.

En ese contexto, al no presentarse sobre el vehículo, ninguna declaración jurada de ingreso y salida de vehículos turísticos F-249/A, para el ingreso a territorio aduanero nacional, correspondió la aplicación del art. 181-g) de la L. Nº 2492, constituyéndose en contrabando la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita.

Finalmente sobre la aplicación de las medidas precautorias y la potestad aduanera ejercida en zona primaria y secundaria conforme al art. 4 de la L.G.A., se constata que estos argumentos, son nuevos porque no fueron parte del reclamo planteado por la entidad ahora demandante, el primero art. 106 L. Nº 2492 no fue impugnado en el recurso de alzada y el art. 4 de la L.G.A., a tiempo de interponer su recurso jerárquico por ende no cursa argumentación alguna al respecto en la resolución jerárquica impugnada aspecto que imposibilita su pronunciamiento en virtud del principio de congruencia que rige en los proceso. Es decir el demandante pretende impugnar nuevos argumentos no reclamados cuando correspondían, por ende se los tiene como actos consentidos libre y expresamente al haber el demandante renunciado al ejercicio de impugnar en su tiempo a los mismos razonamiento que se sustenta en la jurisprudencia establecida al efecto contenida entre otras, en las Sentencias Nos. 228/2013 de 2 de julio, 229/2014 de 15 de septiembre de este Tribunal Supremo sostienen la permisión de revisar sólo los aspectos impugnados anteriormente. El fundamento radica que a través de éste proceso, se realiza un control de legalidad de los actos administrativos realizados en sede administrativa, y es contra los argumentos de la resolución jerárquica una vez judicializada, que se abre la competencia de este Tribunal Justicia.

En ese sentido, no se evidencia violación a la normativa acusada, ni al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada, todos los puntos fueron debidamente valorados, respondidos, motivados y fundados en 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. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 12 a 18, interpuesta por Yuseef La Torre Dabdoub, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0802/2014, de 3 de junio.

No suscriben los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

41

Línea Sindical Trans Azul c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 32 vta., en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1201/2014 emitida el 18 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 49 a 55 vta., réplica de fs. 84 a 87 vta., dúplica de fs. 91-92 vta., apersonamiento y contestación de la administración tributaria como tercero interesado de fs. 37 a 43 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Línea Sindical "Trans Azul" (la demandante) señaló en su demanda que la administración tributaria, con Orden de Verificación N° 0013OVI15820, inició proceso de verificación que concluyó con la emisión de la R.D. N° 17-00688-13, pretendiendo el cobro de un presunto adeudo tributario de 618.098 UFV, equivalentes a Bs 1.172.872.-, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2009, relativo al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por supuesto incumplimiento de los arts. 41-I-1), 2) y 4) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, 70-1), 4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano y 8 de la L. Nº 843. Impugnada tal decisión, fue parcialmente revocada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, motivando la interposición del recurso jerárquico que fue resuelto con la resolución impugnada en el presente proceso, que a su vez, revocó parcialmente la resolución de alzada y mantuvo la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La administración tributaria determinó supuestos reparos por encontrar facturas que no prueban la procedencia y cuantía del crédito impositivo como indica el arts. 70-1), 4) y 5) del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

Como se puede evidenciar de la documentación entregada a la administración tributaria, las facturas señalan claramente su monto y concepto por lo que no puede indicarse que no señalan ni la procedencia ni la cuantía, por lo que son válidas al cumplir lo señalado por el art. 70-1), 4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano.

Reparos por el comportamiento tributario de la contribuyente Rosalía Flores por producirse la entrega de factura sin la efectiva transacción.

Este reparo no existe porque no se indica cuál es la infracción cometida, qué norma fue transgredida, si se han presentado las facturas originales y si se realizó la transacción; además, esas facturas fueron dosificadas por lo que cumplen con lo dispuesto por el art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

La administración tributaria considera supuestos reparos por no contar con los originales de las facturas según el art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07.

Esas facturas que si bien por el tiempo no fueron adjuntas dada la cantidad de información requerida, "a la fecha serán adjuntadas debidamente, como corresponde, por lo cual se debe dejar de lado esta información" (sic) porque no permite la aplicación del art. 41-I-1) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07.

Las facturas Nos. 211502, 504896 y 751924 porque no cumplen con el art. 41-I-4) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07.

Punto en el que la demandante literalmente señala: "…la supuesta infracción incumplida indica "A efectos de que el titular acredite la compra, las facturas o notas fiscales deberá consignar el NIT del comprador o el número de documento de identificación cuando no se encuentre inscrito en el Padrón Nacional de Contribuyentes. Para personas naturales el nombre (mínimamente el apellido) y para personas jurídicas, la razón social, no debiendo invalidarse el crédito fiscal en caso de existir errores ortográficos".

Modificado por el art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0019-10, como aconteció en el presente donde los demás datos como nombre del proveedor corresponde, se puede observar que si bien existieron errores ortográficos al transcribir el NIT se ha cumplido con la presentación del original, está vinculada al área y el pago se ha efectivizado por lo cual el crédito debe ser válido.

Indebida sanción por incumplimiento a deberes formales.

Indicó que la sanción es indebida pues, conforme con los arts. 4 y 5 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, se puede indicar que no corresponde la aplicación de esas disposiciones pues las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, al estar registradas contablemente, pero han sido depuradas por error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de información en el sistema atribuible a la administración tributaria y no al contribuyente, pues se puede demostrar con el mismo cuadro expuesto en la resolución determinativa, en la que en casis tres hojas de detalle, se puede observar que en el número de autorización falta el último número o dos.

Añadió que la captura del sistema no asumió los últimos números y no fue un error de la empresa, por lo que por este motivo no puede sancionarse al contribuyente, máxime si las multas por incumplimiento a deberes formales totalmente ilegales es de Bs 35.009.-, equivalentes a 18.450 UFV, afectando gravemente sus intereses.

Finalmente, señaló la existencia de elementos de nulidad de forma porque en los actos de la administración tributaria no parece que se hubieran efectuado consideraciones técnicas y jurídicas, constituyendo la base de la resolución determinativa, desconociendo por completo el principio fundamental de que nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho, pues primero indican que sus facturas no fueron dosificadas y depuran el crédito para posteriormente, sancionarla nuevamente por las mismas facturas con incumplimientos a deberes formales que no corresponden pues los errores numéricos fueron

demostrados en primera instancia recursiva, en ese sentido el art. 28-e) del Procedimiento Administrativo, señala que el acto administrativo debe ser fundamentado y el inciso b) se refiere a la causa, elementos que no pueden ser desconocidos por la administración tributaria; por lo tanto, es defectuosa la resolución determinativa y por consiguiente, la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0323/2014 de 14 de abril. Mencionó también que el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano, determina los requisitos que señala el art. 99-II de la misma Disposición Legal, los cuales no fueron cumplidos porque no se indican los fundamentos de hecho y derecho porque el contenido como tal no es cierto y los argumentos de derecho quedan en el vacío al no valorarse y darse a conocer de modo expreso que se sanciona con la depuración de un crédito cuyo error es del sistema.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución jerárquica.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 29 de enero 2015, que cursa de fs. 49 a 55. Recordó que la administración tributaria detalló un total de 658 facturas observadas, depurando 258 facturas y señaló:

El sujeto pasivo no presentó toda la documentación solicitada por la administración tributaria, lo cual fue sancionado. Tampoco adjuntó la totalidad de las facturas originales que fueron observadas por lo que sorprenden los argumentos de la demanda.

Sobre las notas fiscales no dosificadas, aclaró que si bien es cierto que el recurrente no tenía la obligación de verificar o exigir que las facturas que recibió por sus compras estén dosificadas, empero tenía el deber de respaldar su crédito fiscal según lo dispuesto en el art. 70-5) del Cód. Trib. Boliviano, de manera que la sola presentación de la factura no es suficiente para demostrar la efectiva realización de la transacción, más aun cuando en la demanda no se señalan los elementos probatorios que supuestamente desvirtúan los cargos establecidos. Señaló también, que al haberse iniciado un proceso de determinación, el mismo sujeto pasivo estaba en la obligación de probar la efectiva realización de la transacción, lo que no se dio.

En relación a las facturas Nos. 211502, 504896 y 751924 señaló que fueron observadas porque fueron emitidas con un NIT diferente al del sujeto pasivo, que si bien podría tratarse de un error de emisión, tal como señaló previamente, en los casos en que se genera duda se verifica la transacción, que no fue posible en el caso porque no se presentó documentación que así lo demuestre y en ese sentido, se aplicó el art. 41-I-4) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y se revocó la resolución de alzada.

Añadió que conforme a los antecedentes administrativos, la resolución determinativa fue emitida cumpliendo todos los requisitos exigidos en el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, habiendo la administración tributaria realizado la verificación utilizando el método sobre base cierta, tomando en cuenta la documentación presentada por el contribuyente e información de terceros contenida en los sistemas informáticos lo que permitió conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo por lo que la duda razonable no es aplicable en este caso.

Agregó que la demandante no demuestra o establece de forma indubitable una errada interpretación de la parte de la AGIT y más bien, realiza afirmaciones generales sin detallar las pruebas específicas que respaldan su pedido o a qué medios probatorios se refiere, motivo por el cual, el tribunal no puede suplir la ausencia de carga argumentativa. Citó las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio y, como doctrina tributaria la resolución STG-RJ/0119/2006.

II.1. Petitorio.

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

III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 37 a 43 vta., se apersonó al proceso, a través de su representante legal, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales y propugnó la resolución jerárquica.

IV.- De la problemática planteada.

La empresa demandante, al solicitar que esta Sala Plena, revoque totalmente la resolución impugnada en el proceso señala que existen vicios de nulidad en la resolución determinativa por falta de fundamentación; no indica los fundamentos de hecho y derecho; sanciona con la depuración de un crédito cuyo error es del sistema. Además, señaló que también existen elementos de nulidad de forma, porque en los actos de la administración tributaria no parece que se hubieran efectuado consideraciones técnicas y jurídicas, constituyendo la base de la resolución determinativa, desconociendo por completo el principio fundamental de que nadie puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho.

En cuanto al fondo, señaló que es indebido el reparo por facturas que no prueban la procedencia y cuantía del crédito impositivo como indica los arts. 70-1), 4) y 5) del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, porque cada nota fiscal señala claramente su monto y concepto. Además, que es inexistente el reparo relativo al comportamiento tributario de la contribuyente Rosalía Flores por producirse la entrega de factura sin la efectiva transacción, porque no se indica cuál es la infracción cometida, qué norma fue transgredida, si se han presentado las facturas originales y si se ha realizado la transacción, además esas facturas fueron dosificadas por lo que cumplen con lo dispuesto por el art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

Continuó indicando sobre los reparos referidos a no contarse con los originales de las facturas según el art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que si bien las notas fiscales no fueron adjuntas dada la cantidad de información requerida, “a la fecha serán adjuntadas debidamente, como corresponde, por lo cual se debe dejar de lado esta información” (sic) porque no permite la aplicación del art. 41-I-1) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07.

En lo que se refiere a las facturas Nos. 211502, 504896 y 751924, indicó que no corresponde su depuración porque si bien existieron errores ortográficos al transcribir el NIT se ha cumplido con la presentación del original, está vinculada al área y el pago se ha efectivizado por lo cual el crédito debe ser válido.

Finalmente, acusó la indebida sanción por incumplimiento a deberes formales y al efecto, señaló que conforme con el art. 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, no corresponde la aplicación de esas disposiciones pues las facturas observadas fueron efectivamente

realizadas, al estar registradas contablemente, pero han sido depuradas por error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de información en el sistema atribuible a la administración tributaria y no al contribuyente.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

La administración tributaria ejecutó la Orden de Verificación N° 0013OVI15820 y el Detalle de Diferencias (658 facturas) de 18 de julio de 2013, alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente de los periodos fiscales enero a junio y agosto, octubre y diciembre de la gestión 2009 y requirió las declaraciones juradas, libro de compras, notas fiscales de compras originales y medio de pago. (Carpeta 3, fs. 2 a 14).

En el curso del procedimiento se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación Nos. 00076030 a 00076046 (fs.1451 a 1457-carpeta 10).

Resulta relevante el Informe SIN/GDOR/DF/VI/INF/624/2013 de 30 de octubre de fs. , en que se reportan las siguientes observaciones:

Facturas no dosificadas ni autorizadas por la administración tributaria – 160 facturas de acuerdo al siguiente detalle: 2914, 5312,, 5313, 5319, 7971, 6129, 6133, 6139, 5275, 5289, 4645, 249260, 249270, 249281, 249293, 249297, 49904, 49905, 49913, 49914, 49923, 49930, 49935, 49940, 49948, 49949, 899923, 899937, 899948, 4067, 4089, 5788, 6731, 7294, 4459, 82580, 82676, 82680, 82684, 82688, 82691, 82695, 82761, 82796, 5571, 5659, 5663, 7748, 7959, 7257, 9578, 9584, 9589, 9594, 2180, 11261, 5292, 92745, 92623, 4057, 5938, 7312, 7321, 6096, 6101, 1081, 5668, 5922, 5933, 5937, 6005, 7970, 9156, 9169, 9603, 11289, 11503, 5123, 5991, 6651, 3703, 4934, 6108, 6113, 7376, 3450, 1089, 1091, 15180, 15186, 5925, 5930, 6012, 6016, 1942, 1945, 1948, 11508, 5151, 1670, 1677,01682, 1689, 1698, 424, 428, 433, 441, 445, 449, 1093, 11385, 92386, 5416, 8057, 5096, 299604, 299605, 299612, 299613, 299875, 299877, 299885, 299886, 3522, 5521, 11400, 4323, 4334, 5395, 5404, 3708, 4039, 8107, 499691, 499697, 4105, 3533, 5539, 5534, 3761, 4723, 14784, 1502, 1603, 1512, 4556, 4560, 971, 975, 4022, 74528, 74529 y 74530.

Facturas observadas porque no prueban la procedencia y cuantía del crédito impositivo que considera le corresponde (356, 357, 1122, 1777, 1634, 1637, 1641, 1646, 1648 y 1650).

Facturas observadas por el comportamiento tributario de la contribuyente por entregar facturas sin la efectiva transacción económica ni transferencia de bienes y/o servicios (facturas Nos. 1501, 1506, 1512, 1519, 1523, 1527, 1531, 1535, 1536, 1540, 1541, 1542 y 1543).

Facturas depuradas Nos. 5312, 5313, 372216, 82583, 3458, 3129, 1022, 5513, 257799, 71, 444718, 247107, 4317, 74, 705, 712, 717, 508, 76, 3905, 3910, 7159, 7015, 7026,7044, 7055, 7063, 7074, 7105, 262, 1857, 1068703, 2684, 2695,903970, 527, 531, 537, 678, 692, 2646, 254, 219807, 7292, 208, 2097, 2117, 2128, 11813, 11842, 114854, 509, 1111, 1685, 1688, 1689, 1691, 1693, 1696 y 1700.

Facturas depuradas porque el NIT no corresponde al contribuyente: 511502, 504896 y 751924.

Facturas declaradas por los proveedores con otros importes, generando crédito fiscal indebido. Es el caso de las facturas Nos. 176144, 176494, 2520, 667102, 667106, 667107, 667114, 485562, 1373516.

El 30 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/VI/VC/263/2013, estableciendo que el contribuyente no determinó correctamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en los periodos fiscales verificados, estableciendo un importe de 618.238 (tributo omitido más intereses) a la que se añadió la suma de 464.889 por multa del 100% del tributo omitido. Además, la suma de 18.450 UFV por contravenciones tributarias. El total de la deuda tributaria fue de 1.068.257 UFV.

El 24 de diciembre de 2013, se emitió la R.D. N° 17-00688-13, con la que se estableció de oficio, por conocimiento cierto de la materia tributaria, las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, cuya deuda tributaria asciende a la suma de 1.172.872 UFV.

La empresa contribuyente planteó recurso de alzada a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, instancia que con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0323/2014 de 14 de abril, revocó parcialmente la resolución impugnada, dejando sin efecto el importe de 335 UFV y manteniendo el reparo de 464.554 UFV.

Con ese antecedente, tanto la administración tributaria como la contribuyente plantearon los recursos jerárquicos que cursan de fs. 132-133 vta., y 157 a 160 de la carpeta 1, los cuales fueron resueltos por la AGIT con la resolución impugnada en el presente proceso, que revocó parcialmente la resolución de alzada y mantuvo firme la R.D. N° 17-00688-13 de 24 de diciembre de 2013.

De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

A efecto de pronunciar la presente resolución, se evidencia de la lectura de los reparos formulados por la administración tributaria que no forma parte de la controversia, la depuración de las facturas declaradas por los proveedores con otros importes, generando crédito fiscal indebido. Aclarado lo anterior, y en el estricto marco de los planteamientos efectuados en la demanda, se tiene lo siguiente:

VI.1. Respecto a la demanda en derecho.

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso1. Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

---

1 Quisbert, Ermo, Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano, Sucre, Bolivia: USFX, 2010,ermoquisbert.tripod.com/pdfs/dpc.pd, consultado 22-09-16.

La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

El derecho, expuesto sucintamente.

La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

La petición en términos claros y positivos. (Arts. 716, 755, 775, 779).

El cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo porque dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el 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".2

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del CPC, está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente y con datos erróneos que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este Tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

[2] Teoría General del Proceso, Hernando Devis Echandía, 1985, pag. 533 a 536

En el caso en análisis y, siguiendo punto por punto la demanda planteada, se concluye que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

La demandante acusó la existencia de vicios de nulidad en la resolución determinativa porque el acto administrativo debe ser fundamentado y tener causa, por lo tanto, es defectuosa la resolución determinativa y por consiguiente, la resolución de alzada; sin embargo, su planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar el agravio expuesto, motivo por el cual, no es posible resolver.

Sobre el incumplimiento del art. 169 del Cód. Trib. Boliviano, vinculado con el art. 99-II de la misma disposición legal, indicó que "no se expresaron los fundamentos de hecho y derecho porque el contenido como tal no es cierto y los argumentos de derecho quedan en el vacío al no valorarse y darse a conocer de modo expreso qué se sanciona con la depuración de un crédito cuyo error es del sistema". De igual modo, no se ha planteado con claridad cuál es específicamente, el agravio que se le hubiera producido, no pudiendo suplirse la carga argumentativa que corresponde a la demandante en el marco del art. 327 del Código de Procedimiento Civil, que exige a la demandante plantear la cosa demandada, designándola con toda exactitud; los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión, el derecho, expuesto sucintamente y formular su petición en términos claros y positivos.

Finalmente sobre la existencia de elementos de nulidad de forma porque en los actos de la Administración Tributaria no parece que se hubieran efectuado consideraciones técnicas y jurídicas, se tiene que tampoco es específica, resultando necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación subjetiva del criterio de la demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver.

En cuanto al fondo, señaló que es indebido el reparo por facturas que no prueban la procedencia y cuantía del crédito impositivo como indica el art. 70-1), 4) y 5) del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, porque cada nota fiscal señala claramente su monto y concepto; sin embargo, no expone cuáles son los antecedentes fácticos y jurídicos que sustenta su criterio que al no ser preciso en sus términos, se constituye también, en un criterio personal de descontento.

Igualmente en el caso, del agravio denominado "Inexistente reparo relativo al comportamiento tributario de la contribuyente Rosalía Flores por producirse la entrega de factura sin la efectiva transacción", en el que la demandante expresó que no puede ser considerado como tal, porque no se indica cuál es la infracción cometida, qué norma fue transgredida, si se han presentado las facturas originales y si se ha realizado la transacción, además esas facturas fueron dosificadas por lo que cumplen con lo dispuesto por el art. 70 del Cód. Trib. Boliviano.

En cuanto al reparo referido a no contarse con los originales de las facturas según el art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, señaló que si bien las notas fiscales no fueron adjuntas dada la cantidad de información requerida, "a la fecha serán adjuntadas debidamente, como corresponde, por lo cual se debe dejar de lado esta información" (sic) porque no permite la aplicación del art. 41-I-1) de la Resolución Normativa

de Directorio N° 10-0016-07. Sobre el punto, no es posible comprender lo que la demandante quiso decir, más aun, cuando no existe adjunta a la demanda la documental citada.

Finalmente, acusó la indebida sanción por incumplimiento a deberes formales y al efecto, señaló que conforme con el art. 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, no corresponde la aplicación de esas disposiciones pues las facturas observadas fueron efectivamente realizadas, al estar registradas contablemente, pero han sido depuradas por error del sistema en la autorización que aconteció en la captura de información en el sistema atribuible a la Administración Tributaria y no al contribuyente, pues se puede demostrar con el mismo cuadro expuesto en la resolución determinativa, en la que en casis tres hojas de detalle, se puede observar que en el número de autorización falta el último número o dos. De igual modo en este caso, existe absoluta imprecisión de los antecedentes fácticos y vulneraciones normativas que sustenten la denuncia efectuada por la demandante, lo cual imposibilita resolver.

En lo que se refiere a las facturas 211502, 504896 y 751924 señaló que la observación formulada, se refirió al hecho de que en las indicadas facturas existen errores ortográficos al transcribir el NIT; sin embargo, se ha cumplido con la presentación del original, está vinculada al área y el pago se ha efectivizado por lo cual el crédito debe ser válido. Citó al efecto, el art. 41-I-4) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 (con la modificación dispuesta por el art. 10 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0019-10 de 7 de septiembre de 2010), que señala:

Artículo 10.- Sustituir el primer párrafo, numeral 4) del parágrafo I del Artículo 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0016.07, por el siguiente texto: “A efectos que el titular acredite la compra, las facturas o notas fiscales deberán consignar el Número de Identificación Tributaria del comprador o el Número de Documento de Identificación de éste, cuando no se encuentre inscrito en el Padrón Nacional de Contribuyentes; para personas naturales el nombre (mínimamente el apellido) y para personas jurídicas la razón social, no debiendo invalidarse el crédito fiscal en caso de existir errores ortográficos”.

Teniendo presente que error ortográfico es una equivocación en la escritura de las palabras, resulta evidente que la observación realizada se refirió al error en la escritura del número de identificación tributaria de la empresa ahora demandante en las facturas 211502, 504896 y 751924, motivo por el cual, el criterio de la autoridad demandada es erróneo y más aún cuando, imputa la carga de la prueba a la contribuyente, olvidando que al estar regidos los procedimientos tributarios por los principios señalados en la Ley de Procedimiento Administrativo, la Administración Tributaria debe lograr la verdad material y por tanto, conforme al art. 95-I y II del Código Tributario, para dictar la Resolución Determinativa, debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, además deberá investigar los hechos, actos y elementos no declarados por el sujeto pasivo, en razón de que le corresponde sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la Resolución Determinativa, no solo sea una manifestación formal sino una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente, así alcanza una cabal aplicación la determinación tributaria sobre base cierta, que exige que la Administración Tributaria sea activa y no pasiva, en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Código Tributario, por ello, puede requerir los informes y certificaciones necesarias; en autos, no existe

evidencia de que se hubiera agotado ningún procedimiento para sustentar el reparo de la Administración Tributaria indebidamente confirmado por la AGIT al revocar parcialmente la resolución de alzada, que fue correctamente pronunciada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda y en su mérito revoca la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1201/2014 de 18 de agosto, manteniendo firme y subsistente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0323/2014 de 14 de abril que dejó sin efecto el importe de 335 UFV y mantuvo el reparo de 464.554 UFV.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

42

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 21 a 27, en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014 emitida el 26 de mayo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 49 a 53 vta., réplica de fs. 58 y vta.; dúplica de fs. 80-81, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0012OVI09780 Form. 7520 de 5 de noviembre de 2012, verificó el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Estación de Servicio Bagdad S.R.L., de acuerdo a detalle de diferencias, correspondiente a los períodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010.

Añadió que en la revisión de la documentación presentada por el contribuyente se detectaron irregularidades que fueron plasmadas en el Acta por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 61282 de 1 de julio de 2013, sancionando con una multa de 1.500 UFV ante el incumplimiento de deber formal tipificado en el sub num. 3.2 del Anexo Consolidado en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.

Mediante Vista de Cargo 32-0024-13, emitida el 1 de julio de 2013, se hizo conocer al contribuyente una deuda tributaria de 36.101 UFV equivalente a Bs 66.583.-, actualizado (al 1 de julio de 2013). Finalmente, se emitió la R.D. N° 17-0736-13 de 22 de octubre de 2013, en la que se dispone intimar al contribuyente a depositar la suma de 21.208 UFV, equivalente a Bs 39.759.-, por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales, importe que deberá ser re liquidado a la fecha de su cancelación.

El 10 de marzo de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014, revocando parcialmente la R.D. N° 17-0736-13 de 22 de octubre de 2013, decisión que fue confirmada el 26 de mayo de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014. En consecuencia, se dejó sin efecto el importe de 5.686 UFV de la sanción por omisión de pago por el periodo fiscal octubre de 2010 y la multa de 1.500

UFV por incumplimiento de deberes formales y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre de 2010, en aplicación del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Sobre la supuesta inexistencia de normativa reglamentaria para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas en los Libros de Compras IVA del contribuyente.

Transcribiendo la resolución jerárquica impugnada en el proceso, señaló que la administración tributaria en la R.D. N° 17-0736-2013 estableció la multa de 1500 UFV por el registro incorrecto de los datos de las facturas del contribuyente en su Libro de Compras IVA del periodo fiscal diciembre/2010, en aplicación de lo dispuesto por el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y sub num. 3.2., del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07; sin embargo, a criterio de la AGIT no existe normativa que establezca el deber formal de registrar sin errores los datos de las facturas en los libros de compras de los contribuyentes.

Añadió que con el fin de evidenciar la errónea apreciación por parte de la AGIT, corresponde citar lo dispuesto por el art. 166 del Cód. Trib. Boliviano, que reconoce la competencia del Servicio de Impuestos Nacionales para calificar la conducta, imponer y ejecutar las sanciones por contravenciones. Asimismo, lo establecido por el art. 64 del cuerpo legal precitado que establece: “La administración tributaria …podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias…”, condiciones normativas bajo las cuales la administración tributaria con la finalidad de determinar la preexistencia de la conducta o el deber formal de registro correcto de los datos en los Libros de Compras y Ventas IVA, el 18 de mayo de 2007, emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, que en su art. 47-I, establece expresamente como obligación del sujeto pasivo, llevar registros contables, registrar de manera cronológica en su Libro de Compras IVA, todas las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA.

Apuntó que en ese contexto, no se sanciona al contribuyente por no haber llenado el campo referido al número de factura o autorización que son datos que identifican el documento, sino que al haber incurrido en errores de transcripción en los datos de las facturas, se trataría de documentos inexistentes o imposibles de identificar por lo que no estaría respaldando su crédito fiscal. Indicó que debe tenerse presente que no basta el simple registro de las operaciones en el Libro de Compras y Ventas IVA, sino que este debe ser correcto ya que los deberes formales son obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias imponen a los contribuyentes con la finalidad de proporcionar información exacta al sujeto activo de la relación tributaria, para posibilitar el control y verificación de las obligaciones tributarias como la presente.

Continuó señalando que el art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, se refiere al cumplimiento de las obligaciones, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter general; precisamente los arts. 45 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° Nº 10-00016-07, obligan como cumplimiento de un deber formal el establecimiento de un “Libro de Compras IVA”, en el cual se registran de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, que respaldan el crédito;

asimismo los incs. a), d), e) y f-2) del párrafo II de la misma norma señala que los Libros de Compras IVA debe tener el número de facturas y número de autorización, por lo que el contribuyente al haber registrado incorrectamente en sus Libros de Compras IVA el número de autorización de la facturas Nos. 49479 y 48728 en el periodo fiscal diciembre de 2010, subsumió su conducta a lo establecido en el sub num. 3.2 del num. 3 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, como bien lo ha tipificado la administración tributaria en la R.D. Nº 17-0736-2013.

Los arts. 72 y 73 de L. Nº 2341 de Procedimiento Administrativo establecen que las sanciones administrativas solamente podrán ser impuestas cuando hayan sido previstas por ley y disposiciones reglamentarias aplicables y que en el caso, el contribuyente, adecuó su conducta a lo establecido por los arts.162 del Cód. Trib. Boliviano y num. 2 de los incs. d) y e) del párrafo II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 (tipificación de la contravención) al comprobar el incumplimiento en el que incurrió al registrar erróneamente el número de factura y número de autorización; esta conducta fue sancionada por la administración tributaria, tomando como parámetro lo dispuesto por el sub num. 3.2 del num. 3) del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que establece una sanción de 1.500.- UFV's. Por consiguiente el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la Empresa Estación de Servicio Bagdad S.R.L., por lo que se concluye que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

Con relación a la afirmación de la AGIT, en sentido de que el registro incorrecto en los Libros de Compras IVA solo afecta al contribuyente pero de ningún modo afecta al fisco, consideró necesario citar lo dispuesto por el art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, consecuentemente el incumplimiento a los deberes formales establecidos en las normas reglamentarias emitidas por la administración tributaria, ya que la información registrada de manera errónea imposibilita facilitar tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación que realice la administración tributaria, de conformidad a la obligación tributaria establecida en el num. 6 del 70 de la L. Nº 2492, caso contrario bastaría con llenar con cualquier dato, frase o palabra que al contribuyente se antoje, lo cual es contrario a los fines para los que se crearon los registros que son el contar con datos fidedignos para un adecuado control del cumplimiento de obligaciones y ejercicio de derechos, crédito fiscal, siendo justamente la precitada obligación quien le asigna el deber formal precitado el carácter correcto con el que se deben de registrar las facturas en los respectivos Libros de Compras y Ventas IVA y otros registros contables que posee el contribuyente.

Solicita se repare la deficiente fundamentación y se confirme la multa por incumplimiento al deber formal por el registro incorrecto de los datos de las facturas en los libros de Compras IVA del contribuyente en el periodo diciembre/2010, por encontrarse debidamente establecido en las disposiciones reglamentarias.

I.2.2. Sobre la sanción por omisión de pago y el régimen de reducción de sanciones:

Denunció que la ARIT interpretó erróneamente el art. 156 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que base esa disposición normativa, corresponde tener en claro qué es lo que se entiende por deuda tributaria en una resolución determinativa y, para ese fin, el art. 92 de la misma Disposición Legal, al referirse a la determinación apunta que es un acto por el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, declaran la existencia y cuantía de una deuda

tributaria o su inexistencia; en concordancia, el art. 93 de la misma Ley, señala tres formas de determinación de la deuda tributaria, por lo que puede hablarse de distintas formas de concebir la deuda tributaria en función de su determinación.

En autos, la administración tributaria comunicó al contribuyente el inicio de un procedimiento de verificación de sus obligaciones tributarias y, específicamente, el crédito fiscal IVA contenido en las facturas declaradas en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010. El 22 de octubre de 2013, emitió la R.D. N° 17-0736-2013, determinando una deuda tributaria de 21.208 UFV, que incluye tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales y que consideró los pagos parciales efectuados por los periodos octubre y noviembre de 2010.

Hasta ese punto, se puede concluir que la administración tributaria determinó una sola deuda tributaria, de modo que los pagos efectuados por el contribuyente, son parciales puesto que la administración tributaria, estableció dicha deuda tributaria en función al alcance que tuvo la Orden de Verificación N° 00128OVE09780, lo contrario significaría emitir vistas de cargo y resoluciones determinativas para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el Código Tributario Boliviano.

Respecto a la aplicación del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que claramente establece la reducción de sanciones de acuerdo a la oportunidad de pago de la deuda tributaria, empero y de conformidad con lo expuesto precedentemente, se debe entender que la deuda tributaria es el monto total determinado por la administración tributaria en la fiscalización, de conformidad con el alcance de la orden de verificación; sin embargo, la ARIT pretende beneficiar al contribuyente con la reducción de sanción por los pagos parciales que hizo (octubre y noviembre/2010) sin tomar en cuenta el total de la deuda tributaria determinada, dando a entender que se trataría de un caso de determinación de la deuda tributaria por el sujeto pasivo, por ese motivo, la interpretación que realizada por la AGIT del art. 47 del Cód. Trib. Boliviano es incorrecta.

Añadió que el contribuyente no canceló la totalidad de la deuda tributaria determinada en la R.D. N° 17-0736-2013, por ende no puede beneficiarse de la reducción de sanciones establecida en el art. 156 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con esta disposición normativa el art. 12 del D.S. Nº 27874 que modifica el art. 38 del D.S. Nº 2730 establece que la sanción se establecerá tomando en cuenta la reducción de sanciones prevista en el art. 156 de la L. Nº 2492, considerando a este efecto el momento en que se pagó la deuda tributaria que no incluía sanción. Por lo que se infiere que para obtener el beneficio de la reducción del 80% de la sanción, el contribuyente debió cancelar la totalidad de la deuda tributaria actualizada a la fecha de pago, es decir, pagar el impuesto omitido, los intereses y el porcentaje de la sanción que correspondía antes de la notificación con la resolución determinativa, hecho no producido, en tanto el contribuyente simplemente se limitó a cancelar parte de la deuda tributaria determinada de los períodos fiscales octubre y noviembre de 2010, quedando pendiente de pago las sanciones por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

Apuntó que el contribuyente se limitó a cancelar parte de la deuda tributaria determinada de los periodos fiscales octubre y noviembre de 2010, quedando pendiente de pago las sanciones por omisión de pago y la multa por incumplimiento a deberes formales.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0758/2014 de 26 de mayo y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la R.D. N° 17-0736-2013 emitida en contra del contribuyente Estación de Servicio Bagdad S.R.L., en todos sus aspectos técnico jurídicos.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 26 de diciembre de 2014, que cursa de fs. 49 a 53 vta., en los términos siguientes:

1. En relación a la inexistencia de norma reglamentara para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas de compras IVA del contribuyente, señaló que el registro erróneo en los Libros de Compras IVA presentados por el sujeto pasivo, no implica que merezcan sanción por incumplimiento de una norma que no establece la obligación de registrar información que cumpla las cualidades de ser exactas y correctas, debido a que el registro incorrecto de los Libros de Compras IVA afecta los intereses del contribuyente, ya que la información que le sirve de sustento para la elaboración de sus Estados Financieros puede inducirle a error en la toma de decisiones, pero de ningún modo afecta al fisco.

2. En cuanto a la sanción de omisión de pago y régimen de reducción de sanciones, señaló que se tiene el 15 de mayo de 2013, el contribuyente efectuó pagos a cuenta de la deuda tributaria de los períodos octubre y noviembre de 2010, según las boletas de pago, los cuales de conformidad a lo previsto en el art. 47 del Cód. Trib. Boliviano, corresponden ser expresados en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV), posteriormente ser convertidos al valor presente a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, utilizando el factor de conversión para el cálculo de intereses. Es así, que considerando la UFV de las fechas de 15 de noviembre y 16 de diciembre de 2010 y efectuando el cálculo de valor presente, el sujeto pasivo canceló el 15 de mayo de 2013, 7.107 UFV y 1.936 UFV por los períodos de octubre y noviembre de 2010, siendo que para el periodo octubre de 2010, además de pagar el tributo omitido a la fecha de vencimiento, también pagó 1.421 UFV equivalente al 20% de la sanción por omisión de pago calculada sobre el tributo omitido.

Con relación al periodo noviembre de 2010, el tributo omitido ascendía a 14.022 UFV, de los cuales se pagó 1.936 UFV quedando pendiente de pago el tributo omitido de 12.086 UFV, cálculos que fueron efectuados por la administración tributaria y que fueron expuestos en la pág. 2 de la Vista de Cargo Nº 32-0024-2013 en el cuadro: “Adeudos a favor del fisco”.

Ante la notificación con la vista de cargo, el 23 de agosto de 2013, el sujeto pasivo presenta declaraciones juradas rectificatorias por los períodos octubre y noviembre de 2010, siendo que en ambos casos disminuye el importe declarado como compras lo que constituye en rectificatorias a favor del fisco, conforme lo definido por los arts. 78 del Cód. Trib. Boliviano, 26-I-a) y 27 del D.S. Nº 27310 (RCTB), en consecuencia al haberse rectificado con posterioridad a la notificación con la orden de verificación y la vista de cargo, se evidencia el incumplimiento de la obligación establecida en el num. 1 del art. 70 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

Presentadas las declaraciones juradas rectificatorias con posterioridad a la notificación con la vista de cargo, las mismas se constituyen en descargos a la vista de cargo, siendo correcto que la administración tributaria hubiera considerado las mismas como importe descargado y no así a fin de establecer una nueva base para la sanción por omisión de pago. El sujeto pasivo efectuó el pago total de la deuda tributaria del período octubre de 2010, el 15

de mayo de 2013, incluyendo el 20% de la sanción por omisión de pago; y con relación al período noviembre de 2010, se pagó la suma de 1.936 UFV, quedando un saldo pendiente de pago de 12.086 UFV sin considerar la sanción por omisión de pago, empero siendo que el 23 de agosto de 2013 el contribuyente presentó una rectificatoria a favor del fisco, la administración tributaria estableció que la misma permitió regularizar el saldo pendiente de pago de 12.086 UFV, no alcanzando a cubrirse la sanción por omisión de pago de dicho periodo fiscal.

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.

1. La revisión de los antecedentes administrativos, evidencia que la administración tributaria ejecutó la Orden de Verificación N° 0012OVI09780 de 5 de noviembre de 2012, con alcance al IVA derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas detalladas en el anexo de fs. 3 de la carpeta 3 de antecedentes.

2. En el curso del procedimiento de verificación, se emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculada al Procedimiento de Determinación N° 61282 de 1 de julio de 2013, con la que se impuso al contribuyente una multa de 1.500 UFV por incumplimiento del deber formal de "registro incorrecto del número de autorización 200100165539 siendo lo correcto 2001001605539 de la factura N° 49479 y el número de factura N° 18728 siendo lo correcto 48728 en el Libro de Compras IVA del periodo diciembre/2010" (fs. 53 de la misma carpeta).

3. Conforme consta de fs. 59 a 62 de la carpeta en estudio, el 1 de julio de 2013, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0024-2013, con la que estableció un adeudo a favor del fisco de 36.101 UFV, emergente de haberse observado notas fiscales registradas incorrectamente en el Libro de Compras IVA, notas fiscales emitidas al contribuyente en otro periodo y notas fiscales no dosificadas por la administración tributaria. El monto calculado incluye tributo omitido, intereses, sanción preliminar y multa por incumplimiento de deberes formales. Además consideró el pago a cuenta realizado por el contribuyente de acuerdo al siguiente detalle:

a) Periodo octubre/2010. Pagó la suma de Bs 7.107.-, (total del tributo omitido), cuyo importe fue imputado al tributo omitido, manteniéndose la sanción por omisión de pago por el 100% de dicho importe.

b) Periodo noviembre/2010. Pagó la suma de Bs 1.936.-, de un importe total de Bs 21.890.- La deuda tributaria fue reducida a Bs 12.086.-, a la que se aplicó interés y la multa por omisión de pago.

4. En vigencia del plazo para presentar descargos, el contribuyente presentó las Declaraciones Juradas con números de orden 2932488937, 2940526655 (rectificatoria), 2932553505, Libro de Compras IVA y rectificatoria, boleta de pago del periodo octubre de 2010 (fs. 68 a 122 del Anexo 3).

5. El 22 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-0736-2013, que admitió las rectificatorias presentadas por el contribuyente pero mantuvo la sanción

por omisión de pago, además, mantuvo la deuda tributaria determinada y la multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 159 a 166 del mismo anexo).

6. Planteado el recurso de alzada de fs. 29 a 35 vta., de la carpeta 1, subsanado de fs. 44 y vta., fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014 de 10 de marzo, con el que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, revocó parcialmente la resolución determinativa y en consecuencia, dejó sin efecto la sanción por omisión de pago correspondiente al periodo fiscal octubre/2010, así como la multa de 1.500 UFV y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre/2010 (fs. 103 a 115 del Anexo 1).

7. Tanto el contribuyente como la administración tributaria plantearon los recursos jerárquicos que cursan de fs. 123 a 126 vta., y 129 a 132 respectivamente (carpeta 1) que fueron conocidos y resueltos por la AGIT que, con la resolución impugnada en el presente proceso, resolvió confirmar la resolución de alzada.

8. Así se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia. Se deja constancia de la notificación del tercero interesado, quien no se apersonó al proceso.

IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria en sentido de confirmar la resolución de alzada que, a su vez, revocó parcialmente la R.D. N° 17-0736-2013 dejando sin efecto la sanción por omisión de pago correspondiente al periodo fiscal octubre/2010, así como la multa de 1.500 UFV por inexistencia de normativa reglamentaria para sancionar el registro incorrecto de los datos de las facturas en los Libros de Compras IVA del contribuyente y mantuvo firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre/2010. Al efecto, sostiene:

i. Que existió errónea apreciación por parte de la AGIT porque la administración tributaria, al imponer la multa por incumplimiento de deberes formales, aplicó lo dispuesto por el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y sub num. 3.2. del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 y que por consiguiente, el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la empresa Estación de Servicio Bagdad S.R.L., por lo que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

En este punto, también señaló que conforme con el art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, el incumplimiento de los deberes formales establecidos en las normas reglamentarias emitidas por la administración tributaria dificulta las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización y recaudación a su cargo.

ii. Interpretación errónea del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que en el caso, la deuda tributaria emerge de un procedimiento de determinación respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 el tributo omitido, interés, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales y consideró los pagos parciales efectuados por los periodos octubre y noviembre de 2010, toda vez que de acuerdo

al alcance de la Orden de Verificación N° 00128OVE09780, estableciéndose una sola deuda tributaria, un entendimiento contrario significaría emitir vistas de cargo y resoluciones determinativas para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el Código Tributario Boliviano, motivo por el cual no sería aplicable el art. 156 del Cód. Trib. Boliviano.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Respecto a la presunta existencia de error al haberse considerado que no existe normativa reglamentaria para aplicar la multa por incumplimiento de deberes formales.

En autos, ha quedado claramente establecido que en el curso del procedimiento de verificación, el 1 de julio de 2013, la administración tributaria emitió el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 61282, con la que impuso al contribuyente una multa de 1.500 UFV por incumplimiento del deber formal de "Registro incorrecto del número de autorización 200100165539 siendo lo correcto 2001001605539 de la factura N° 49479 y el número de factura N° 18728 siendo lo correcto 48728 en el Libro de Compras IVA del periodo diciembre/2010", cuya aplicación fue revocada por la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) en sus dos instancias.

En su demanda, la administración tributaria sostiene que aplicó lo dispuesto por el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y sub num. 3.2., del anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 y que por consiguiente, el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por la empresa Estación de Servicio Bagdad S.R.L., por lo que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas de los Libros de Compras IVA de los contribuyentes, como afirma la AGIT.

Sobre las contravenciones tributarias, el art. 160 de la misma norma, señala las conductas que son consideradas contravenciones, entre ellas, el incumplimiento de otros deberes formales. Por su parte, el 162-I del Cód. Trib. Boliviano, señala que quien, de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50 UFV) 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.

Ahora bien, en el marco anterior, la administración tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, nuevo Sistema de Facturación, en cuyos arts. 46 y 47, estableció un nuevo sistema de registro denominado Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, estableciendo como deber formal: registrar cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar y que respalden el débito y crédito fiscal IVA. Asimismo y para fines de información, el registro de los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero. La lectura precedente permite concluir que efectivamente la conducta descrita es registrar cronológica y correlativamente.

En el caso en estudio, es evidente que la conducta del contribuyente consistió en el registro incorrecto en el Libro de Compras IVA en dos casos: a) el número de autorización de la factura N° 49479 y, b) el número de la factura N° 48728; es decir, errores materiales en el registro que efectivamente se había efectuado; consecuentemente, el contribuyente cumplió el indicado deber formal, por ello, no es correcto el criterio de la entidad demandante y sí lo es, el de la autoridad demandada.

La razón constitucional y jurídica que sustenta lo anteriormente afirmado, descansa en que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado y que por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad con relación a que cualquier sanción debe fundarse en norma anterior al hecho punible conforme al mandato del art. 116-II de la C.P.E., se tiene que la tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el art. 14-IV de la norma Constitucional y que ha sido desarrollado en el art. 6-6 del Cód. Trib. Boliviano vigente, que prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

II.- Respecto a la acusada interpretación errónea del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano.

En la relación de los antecedentes de hecho del presente proceso, se ha establecido que la administración tributaria ejecutó la Orden de Verificación N° 0012OVI09780, con alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010 (el detalle de las facturas cursa de fs. 3 del Anexo 3) y que como resultado de dicho procedimiento, se emitió la Vista de Cargo N° 32-0024-13 de 1 de julio de 2013, en la que se observó la existencia de notas fiscales registradas incorrectamente en el Libro de Compras IVA; emitidas al contribuyente en otro periodo y no dosificadas por la administración tributaria, al efecto, estableció los siguientes adeudos a favor del fisco:

a) Octubre/2010: Tributo omitido Bs 11.053.-, equivalentes a 7.107 UFV, reconociéndose un pago a cuenta de 7.107 UFV. Sin embargo de reconocerse que no existía saldo de la deuda tributaria, se aplicó el 100% de multa por omisión de pago; es decir 7.107 UFV, de los cuales se descontó la suma de 1.421 UFV como pago a cuenta, quedando un saldo de 5.686 UFV, equivalentes a esa fecha a Bs 10.486.

b) Noviembre/2010: Tributo omitido Bs 21.890.-, equivalentes a 14.022 UFV, reconociéndose un pago a cuenta de 1.936 UFV. Saldo deuda tributaria: 12.086 UFV. Se aplicó el 100% de multa por omisión de pago; es decir 14.022 UFV, haciendo un total de 28.915 UFV equivalentes a Bs 53.330.

c) Diciembre/2010: Se aplicó como multa, la suma de 1.500 UFV por incumplimiento de deber formal, punto que ya fue resuelto en el acápite anterior.

La R.D. N° 17-0736-2013 de 22 de octubre, mantuvo todos los reparos y estableció un adeudo tributario de 21.208 UFV. En dicho documento se reconocen los dos pagos

efectuados por el contribuyente del adeudo tributario de los periodos fiscales octubre y noviembre, ambos de 2010. En dicho documento, se mantuvo la multa por omisión de pago, concluyéndose que el cobro perseguido por la administración tributaria únicamente se refiere a la multa por omisión de pago y a la multa por incumplimiento de deberes formales.

Como emergencia del recurso de alzada presentado por el contribuyente, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0205/2014 de 10 de marzo, revocó parcialmente la deuda tributaria disponiendo: i. Dejar sin efecto la multa de 5.686 UFV correspondiente a la sanción por omisión de pago por el periodo octubre/2010; ii. Dejar sin efecto la multa de 1.500 UFV por incumplimiento a deberes formales en el periodo diciembre/2010 y, iii. Mantener firme y subsistente solo el 20% de la sanción por omisión de pago del periodo fiscal noviembre/2010, porque consideró que la administración tributaria debió considerar el pago total del 20% de la sanción por omisión de pago por el periodo fiscal octubre/2010, sobre el tributo omitido de 7.107 UFV, cuyo monto asciende a 1.421 UFV que se consideró como pago a cuenta sin considerar que fue efectuado antes de la emisión de la resolución determinativa. Respecto a la multa por omisión de pago del periodo noviembre/2010 se efectuó el pago del 20% de la multa porque fue pagada antes de la resolución determinativa.

Precisado el marco fáctico de la presente controversia, se tiene que en autos, la administración tributaria sostiene que la autoridad demandada incurrió en interpretación errónea del art. 156 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que en el caso, la deuda tributaria única, emergió de un procedimiento de determinación respecto a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 y que consideró los pagos parciales efectuados por indicados periodos. Añadió que no se consideró el alcance de la Orden de Verificación N° 00128OVE09780 y finalmente, apuntó que, un entendimiento contrario significaría emitir vistas de cargo y resoluciones determinativas para cada periodo, lo cual imposibilitaría cumplir materialmente con los objetivos señalados en el Código Tributario Boliviano, motivo por el cual no sería aplicable el art. 156 del Cód. Trib. Boliviano.

Sobre el punto, la deuda tributaria conforme a la definición del art. 94 del Cód. Trib. Boliviano, 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, las multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r), aplicando la siguiente fórmula: DT=TOx(1+r/360)n+M. Aclarando el concepto, el Reglamento al Código Tributario Boliviano, (Reglamento al Código Tributario Boliviano, aprobado con D.S. Nº 27310 de 9 de enero de 2004, en su art. 8, señala 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. Nº 2492.

Consecuentes con dicha previsión legal, se concluye entonces, que la deuda tributaria emerge del incumplimiento en el pago de los tributos en el plazo señalado por la norma tributaria, en el caso el Impuesto al Valor Agregado cuyo vencimiento es periódico y vence conforme señala el art. 10 de la L. N° 843, en forma mensual, constituyendo cada mes calendario un periodo fiscal, desvirtuándose así lo afirmado por la entidad demandante, quien por razones prácticas puede verificar varios periodos fiscales emitiendo un solo acto administrativo tributario de determinación de adeudos fiscales, empero ello no implica que se trate de una sola deuda tributaria.

En cuanto a la aplicación de la multa por omisión de pago, el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, sanciona a quien por acción u omisión, no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios o valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria. En el proceso de verificación efectuado por la administración tributaria, al determinarse los reparos se calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago y se aplicó la sanción señalada; sin embargo, ya en la Vista de Cargo N° 32-0024-13 de 1 de julio de 2013, se reconocieron los pagos efectuados por el contribuyente, los cuales conforme a lo razonado en párrafo precedente, fueron erróneamente considerados como pagos a cuenta, cuando correspondía imputarlos a cada una de las 2 deudas tributarias determinadas para los periodos octubre y noviembre de 2010 y verificar si correspondía la aplicación de la previsión contenida en el art. 156 del Cód. Trib. Boliviano que a la letra señala:

Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada, cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la, resolución determinativa o sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el 80% por ciento.

El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la resolución determinativa o sancionatoria y antes de la presentación del Recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinará la reducción de la sanción en el 60% por ciento.

El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Nacional, determinará la reducción de la sanción en el 40% por ciento.

Con ese preámbulo y en relación a la reducción de sanciones, dispuesta por la Autoridad de Impugnación Tributaria en la resolución jerárquica en análisis, se tiene que el art. 156-1) del Cód. Trib. Boliviano, prevé que las sanciones pecuniarias establecidas para ilícitos tributarios, exceptuando los ilícitos de contrabando, se reducirán en un 80% cuando se pague la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada, cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa o sancionatoria, norma legal reglamentada por el art. 38 del Reglamento del Código Tributario Boliviano.

En el caso en estudio, el contribuyente al cancelar la totalidad de la deuda tributaria por el periodo fiscal octubre de 2010, efectuó un pago del 20 % como multa por omisión de pago, lo cual es correcto a la luz de la normativa glosada precedentemente.

En cuanto al periodo fiscal noviembre/2010, no canceló la totalidad de la deuda tributaria determinada para dicho periodo, aunque lo hizo posteriormente, a través de una declaración rectificatoria que fue presentada antes de la notificación con la resolución determinativa; sin embargo, no canceló la multa por omisión de pago la cual debe ser también sujeta a la reducción señalada por el art. 156-1) del Cód. Trib. Boliviano por la oportunidad de su pago.

La argumentación que antecede, permite concluir que la actuación de la autoridad demandada fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en el parágrafo en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014 y 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda presentada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

43

Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 27, interpuesta por la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0826/2014, pronunciada el 3 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 43 a 46; notificación al tercero interesado de fs. 100; se tiene por renunciado el derecho a la réplica conforme el proveído de fs. 91; decreto de autos para Sentencia de 17 de agosto de 2015, fs. 104; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que, al haberse efectuado la determinación de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93-3 del Cód. Trib., siendo que el importe a pagar se fija en virtud a los datos aportados por el contribuyente, teniendo como hecho generador para el pago del IPBI por las gestiones 2002 y 2003; la liquidación así practicada de acuerdo a lo dispuesto por el art. 97-III de la L. N° 2492, tendrá el carácter de una resolución determinativa, teniendo por lo tanto todo el valor legal a todos los efectos la liquidación efectuada, por lo que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93 y parág. III del art. 97 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 efectuó la liquidación del adeudo tributario correspondiente a la gestión 2002 y 2003.

Que la liquidación por determinación mixta emitida por esa administración tributaria cumple con la fundamentación exigida y requerida para el caso, de tal manera que el contribuyente al momento de conocer la decisión de esa administración tributaria a través de la liquidación por determinación mixta, puede comprender la misma de forma indubitable sin lugar a equívocos.

El 31 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria Municipal, sentó en actuados administrativos la diligencia de notificación masiva de Juan Ramiro Ortuño Bustamante, en razón de la no comparecencia luego de las notificaciones masivas, publicadas el 11 y 27 de diciembre de 2008, con la resolución de determinación por liquidación mixta G.M.S./J.D.I. N°68/2008.

El sujeto pasivo presentó memorial ante la Administración Tributaria Municipal, el 18 de junio de 2013, solicitando la prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, del inmueble ubicado en calle Lemoine Nº 318, Barrio San Pablo.

El 14 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria Municipal, rechazó la prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, por haberse interrumpido el plazo de la prescripción con las publicaciones masivas realizadas en diciembre de 2008, a través de un medio de prensa escrito de circulación nacional.

La Administración Tributaria Municipal, el 29 de noviembre de 2013, notificó por secretaría al contribuyente, con la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 0220/2013, que rechazó la solicitud de prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003.

Ante la notificación con la citada resolución, Juan Ramiro Ortuño Bustamante, presentó recurso de alzada contra la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 220/13 de 14 de noviembre de 2013, recurso resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada N° 0012/2014, que revocó totalmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 220/2013.

Contra dicha resolución, el 18 de marzo de 2014, Teresa Araujo Loayza, representando a la Administración Tributaria Municipal de Sucre interpuso recurso jerárquico, (fs. 77-78 vta., Anexo 1, de antecedentes administrativos), resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0826/14 de 3 de junio de 2014, que confirmó la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, a través de su Jefatura de Ingresos Municipales interpone demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0826/2016, de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a los argumentos siguientes:

Argumenta que ha existido una errónea interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria del art. 97-III, y aplicación indebida del art. 99-II de la L. N° 2492, haciendo cita a definiciones de la interpretación jurídica como del jurista Guillermo Cabanellas y del jurista y tratadista italiano Francesco Messineo, manifiesta que, el art. 97-III de la L. N° 2492 estipula que la liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de resolución determinativa, sin perjuicio de que la administración tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación; se remite a lo dispuesto por el art. 93-3 de la L. N° 2492 para mostrar que esa administración tributaria se ha enmarcado estrictamente en ley al aplicar este procedimiento, el mismo que estipula: "(Formas de determinación) I. La determinación de la deuda tributaria se realizará: Mixta, cuando el sujeto o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la administración tributaria fija el importe a pagar. (Sic).

Manifiesta que, al haberse efectuado la determinación de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93-3 del Cód. Trib., siendo que el importe a pagar se fija en virtud a los datos aportados por el contribuyente, teniendo como hecho generador para el pago del IPBI por las gestiones 2002 y 2003; la liquidación así practicada de acuerdo a lo dispuesto por el art. 97-III de la L. N° 2492, tendrá el carácter de una resolución determinativa, teniendo por lo tanto todo el valor legal a todos los efectos la liquidación efectuada, por lo que de acuerdo a lo dispuesto por el art. 93 y parág. III del art. 97 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003 efectuó la liquidación del adeudo tributario correspondiente a la gestión 2002 y 2003, no habiéndose por

lo tanto en ningún momento vulnerado el derecho al debido proceso y a la defensa, hace transcripción de parte de la S.C. N° 0742/2010-R de 26 de julio refiriéndose a la fundamentación.

Arguye que la liquidación por determinación mixta emitida por esa administración tributaria cumple con la fundamentación exigida y requerida para el caso, de tal manera que el contribuyente al momento de conocer la decisión de esa administración tributaria a través de la liquidación por determinación mixta, puede comprender la misma de forma indubitable sin lugar a equívocos, no habiéndose por lo tanto vulnerado en ningún momento el derecho al debido proceso, existiendo la fundamentación requerida para éste tipo de proceso.

Manifiesta que habiendo obrado AGIT de manera oficiosa, fallando en su resolución de forma ultra petita y efectuando una interpretación errónea del art. 97-III, resolviendo de ésta manera fuera de contexto legal, ocasionado perjuicio a esa Administración Tributaria Municipal.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0826/2014 y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la liquidación por Determinación Mixta N° 068/2008.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante Decreto de 6 de octubre de 2014, cursante de fs. 32, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Interino de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 43 a 46, la Autoridad General de Impugnación Tributaria responde negativamente la acción contenciosa administrativa y rechaza todos los puntos de la demanda efectuando transcripción de partes de esta, manifestando que en cuanto a las publicaciones, el num. 2, art. 89 de la L. Nº 2492, establece que la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios a los quince días posteriores a la primera en las mismas condiciones; es decir, que la disposición legal establece que entre publicación y publicación deben transcurrir sólo 15 días; en el presente caso, con relación al IPBI de las gestiones 2002 y 2003, se verifica que, las publicaciones se realizaron el 10 y 27 de diciembre de 2008, respectivamente; lo que significa que entre la primera y segunda publicación, transcurrieron 17 días; es decir, que pasaron más de los 15 días establecidos por ley, además de la certificación otorgada por el periódico Correo del Sur, el 5 de febrero de 2014 refiere que las publicaciones fueron realizadas el 11 y 27 de diciembre de 2008, respectivamente; de lo que se advierte, que entre la primera y segunda publicación, transcurrieron 16 días, sobrepasando también, más de los 15 días previstos por ley .

Asimismo, manifiesta que la diligencia de notificación masiva, fue efectuada el 31 de diciembre de 2008, cuando el art. 89-1 y 2 de la L. N° 2492, establece que mediante la publicación de prensa se citará al sujeto pasivo para que dentro del plazo de cinco días computables a partir de la publicación, se apersone a sus dependencias a efecto de su notificación, y que transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los quince días posteriores a la primera en las mismas condiciones; es decir, debió sentar la diligencia después de los cinco días posteriores a la segunda publicación, esto debió ser a partir del 2

de enero de 2009, para recién sentar la diligencia de notificación masiva y no hacerlo el 31 de diciembre de 2008, hecho que vulneró el principio de defensa del sujeto pasivo. También señala que corresponde aclarar que las liquidaciones por determinación mixta, correspondientes a las gestiones 2002 y 2003, en ningún momento fueron cuestionadas, en razón a que el acto administrativo impugnado, es la Resolución Administrativa Tributaria Municipal que rechazó la solicitud de prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003; y no así, la determinación; sin embargo, es importante analizar si esta fue correctamente notificada o no, para efectos de interrupción de la prescripción que sí es materia del caso, por lo que la Administración Tributaria Municipal, no demostró que la notificación masiva, con las resoluciones determinativas emergentes de la liquidación mixta, ni el sentar la diligencia antes de los cinco días posteriores a la segunda publicación, hubiera cumplido el procedimiento establecido en el art. 89-2, de la L. N° 2492; en consecuencia, se establece que las publicaciones presentadas, no surten efectos jurídicos para la interrupción de la prescripción.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Dirección de Ingresos Municipales de Sucre, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0826/2014 de 3 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La Administración Tributaria Municipal, emitió la liquidación por determinación mixta G.M.S./J.D.I. Nº 68/08, el 8 de diciembre de 2008, respecto al inmueble N° 25494, de propiedad de Juan Ramiro Ortuño Bustamante estableciendo la deuda tributaria de Bs 4.466.-, por el IPBI de la gestión 2002, y Bs 3.427.-, por el IPBI de la gestión 2003, asimismo, otorgó el plazo de 20 días para su cancelación, computable a partir de su notificación, bajo conminatoria de inicio de ejecución tributaria en aplicación del art. 108-7 de la L. Nº 2492.

El 31 de diciembre de 2008, la Administración Tributaria Municipal, sentó en actuados administrativos la diligencia de notificación masiva, de Juan Ramiro Ortuño Bustamante, en razón de la no comparecencia luego de las notificaciones masivas, publicadas el 11 y 27 de diciembre de 2008, con la resolución de determinación por liquidación mixta G.M.S./J.D.I. Nº 68/2008.

El sujeto pasivo presentó memorial ante la Administración Tributaria Municipal, el 18 de junio de 2013, solicitando la prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, del inmueble ubicado en Calle Lemoine Nº 318, Barrio San Pablo, en aplicación de los arts. 41, 52 y 53 de la L. N° 1340 y 59 y 60 de la L. N° 2492 Código Tributario; adjuntando la siguiente documentación: Formularios Único de Recaudaciones (1980) de pago de Impuestos Propiedad Inmueble de las gestiones 2007 a 2011; provisión ejecutoria emitida por el Juzgado 4º de Partido de Familia de la Capital y folio real del inmueble. Asimismo, aclaró que el inmueble fue transferido.

El 14 de noviembre de 2013, la Administración Tributaria Municipal, emitió el Informe Jurídico de Fiscalización Nº 381/2013, en el que sugirió rechazar la prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, por haberse interrumpido el plazo de la prescripción, con las

publicaciones masivas realizadas en diciembre de 2008, a través de un medio de prensa escrito de circulación nacional.

La Administración Tributaria Municipal, el 29 de noviembre de 2013, notificó por secretaría al contribuyente, con la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 0220/2013, que rechazó la solicitud de prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, del inmueble con número de registro N° 25494, ubicado en Calle Lemoine de Sucre; remitiendo actuados administrativos al responsable de Fiscalización y Cobranza Coactiva.

Ante la notificación de la citada resolución, Juan Ramiro Ortuño Bustamante, presentó recurso de alzada contra la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 220/13 de 14 de noviembre de 2013, recurso resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada N° 0012/2014, que revocó totalmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 220/2013.

Contra dicha resolución, el 18 de marzo de 2014, Teresa Araujo Loayza, representando a la Administración Tributaria de Sucre interpuso recurso jerárquico de fs. 77 a 78 vta., de Anexo 1 de antecedentes administrativos, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0826/14 de 3 de junio de 2014, que confirmó la resolución de alzada; en consecuencia, declaró prescritas las facultades de determinación y cobro del IPBI de las gestiones 2002 y 2003, con relación al inmueble con número de registro 25494, ubicado en la Calle Lemoine N° 318, del Barrio San Pablo, de Sucre; todo de conformidad a lo previsto en el inc. b), parág. I del art. 212 del Cód. Trib.

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.

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 104 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

De compulsa de la demanda se advierte que, el objeto principal de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2016 emitido por la AGIT, porque a decir del demandante en errónea interpretación del art. 97-II e indebida aplicación del art. 99-II de la L. N° 2492, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA0012/2014, de 25 de febrero, que revoca totalmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 220/2013 de 14 de noviembre.

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:

V.1.1. Cuestión previa.

Con carácter previo a ingresar a resolver el planteamiento de la demanda expuesta por la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre,

corresponde precisar que las liquidaciones por determinación mixta elaboradas por la Administración Tributaria Municipal, correspondientes a las gestiones 2002 y 2003, no fueron en momento alguno cuestionadas por el sujeto pasivo, en razón a que el acto administrativo impugnado fue la Resolución Administrativa Tributaria Municipal que rechazó la solicitud de prescripción del IPBI de las gestiones 2002 y 2003; y no así, la determinación del tributo, a lo cual resultará importante analizar si la notificación masiva de la Administración Tributaria Municipal fue correctamente notificada o no, para efectos de interrupción de la prescripción que sí es materia del caso.

V.1.2. Como único punto, la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre acusa errónea interpretación del art. 97-III, y aplicación indebida del art. 99-II de la L. N° 2492 Código Tributario, señalando que en ningún momento vulneró el derecho al debido proceso y defensa del sujeto pasivo.

En ese marco de acuerdo al art. 92 de la L. N° 2492 Código Tributario, la determinación de la deuda tributaria, es el acto por el cual ya sea el sujeto pasivo (contribuyente) o la administración tributaria declara la existencia y cuantía de la deuda tributaria o su inexistencia. Dentro de las modalidades de determinación de la deuda tributaria se tiene las siguientes formas, la primera realizada por el sujeto pasivo o tercero responsable a través de declaraciones juradas; la segunda por la administración tributaria de oficio, y la tercera, donde intervienen tanto el sujeto pasivo o tercero responsable y la administración tributaria, siendo de interés en el presente caso esta última, también llamada determinación mixta regulada por el parág. I-3 del art. 93 del Cód. Trib., que establece: “Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la administración tributaria fija el importe a pagar”. (sic.). A su vez, el art. 97-III de la L. N° 2492 Código Tributario, en cuanto a la determinación establece que; la liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de resolución determinativa.

De lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1446/2016, se advierte que dicha resolución señala la vulneración del principio de defensa del sujeto pasivo al sentar la Administración Tributaria Municipal la diligencia de notificación masiva en fecha posterior al 31 de diciembre de 2008, dejando prescribir el derecho de cobro de la determinación; a cuyo fin, de revisión de dicha decisión corresponde efectuar una revisión del cómputo de la prescripción del IPBI para la gestión 2002.

Con ese objetivo, se advierte que conforme lo estableció la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario, norma declarada constitucional por la S.C. N° 028/05 de 28 de abril de 2005; que señala que las obligaciones cuyo hecho generador hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. N° 2492 Código Tributario, en materia de prescripción, se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la L. N° 1340, Código Tributario, de 28 de mayo de 1992, norma que determina en su art. 52, un plazo de prescripción tributaria de 5 años; evidenciándose que el hecho generador de la obligación para el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) 2002 operó en vigencia de la L. N°1340 y por tanto, el cómputo para la prescripción de la gestión, venció en su plazo de pago el 2003, iniciando como consecuencia el cómputo de la prescripción el 1 de enero de 2004, venciendo el 31 de diciembre de 2008; no advirtiéndose suspensión ni interrupción de la prescripción en aplicación de los arts. 54 y 55 de la L. N° 1340.

En relación IPBI de la gestión 2003, conforme la Disposición Transitoria Segunda de la L. N° 2492, que señala: "Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este código" (sic), advirtiéndose su plazo de pago el 2004; siendo el cómputo de la prescripción establecido en el art. 60 del Código Tributario, señalando que la prescripción se computara desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; asimismo, en cuanto a las causales de suspensión e interrupción, los arts. 61 y 62 de la citada Ley, señalan que la prescripción se interrumpe por la notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa, por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago, y se suspende, con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses; asimismo, se suspende por parte del contribuyente con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En ese entendimiento, el Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles de la gestión 2003, inició su cómputo de prescripción de 4 años el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008; no evidenciándose causales de suspensión ni de interrupción de la prescripción, previstas en los arts. 61 y 62 de la L. N° 2492.

Ahora bien, establecido el plazo de prescripción del IPBI para las gestiones 2002 y 2003 el 31 de diciembre de 2008, corresponde verificar, si la notificación masiva de la Administración Municipal, cumplió los requisitos legales de validez, para ser considerada causal de interrupción de la prescripción tributaria y si se dio cumplimiento con el procedimiento previsto por el art. 89 de la L. N° 2492 CT, que dispone: "Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma: 1. La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de 5 días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación. 2. Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación" (sic.)

Asimismo, respecto a las formas y medios de notificación, el num. 6, parág. 1, del art. 83 de la L. N° 2492 CT, prevé la modalidad de notificación masiva y en su parág. II, establece que es nula toda notificación que no se ajuste a las formas descritas.

Ahora bien, en relación al cumplimiento del procedimiento de notificación de la liquidación prevista en el art. 89 del Cód. Trib., de revisión de antecedentes administrativos, se advierte fotocopias adjuntas legalizadas de Editorial Canelas Periódico "Correo del Sur", primera y segunda publicación de notificación masiva, consignando las fechas 10 y 27 de diciembre de 2008; acto de determinación por liquidación mixta G.M.S./J.D.I. N° 68/2008 de 8 de diciembre de 2008, por el IPBI de las gestiones 2002 y 2003, diligencia de notificación masiva de 31 de diciembre de 2008, que evidencia que las publicaciones masivas fueron

realizadas el 11 y 27 de diciembre de 2008 (fs. 1 a 6 Anexo 2), evidenciándose los antecedentes de la notificación. Por otra parte por nota de 4 de febrero de 2014 suscrita por el Gerente General del periódico Correo del Sur, certifica que las publicaciones de prensa, fueron realizadas el 11 y 27 de diciembre de 2008 (fs. 22 Anexo 1).

En ese orden, la notificación efectuada de forma masiva en el periódico Correo del Sur, en sujeción al art. 89 del Cód. Trib.; se tiene que el num. 2, art. 89 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, establece que la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones; a cuyo entendimiento, la disposición legal establece que entre publicación y publicación deben transcurrir sólo 15 días; en el presente caso, con relación al IPBI de las gestiones 2002 y 2003, se advierte que, las publicaciones habrían sido realizadas el 10 y 27 de diciembre de 2008, respectivamente; aspecto que mostraría que entre la primera y segunda publicación, transcurrieron 17 días; es decir más de 15 días establecidos por ley.

Sin embargo, la certificación otorgada por el periódico Correo del Sur, el 5 de febrero de 2014 (fs. 22 Anexo 1), refiere que las publicaciones fueron realizadas el 11 y 27 de diciembre de 2008, respectivamente; de lo que se evidencia, que entre la primera y segunda publicación, transcurrieron 16 días, sobrepasando los 15 días previstos por ley.

Asimismo, se advierte que la diligencia de notificación masiva, fue efectuada el 31 de diciembre de 2008 (fs. 10 Anexo 2); siendo exigencia del art. 89-1 y 2 de la L. N° 2492 Código Tributario, que mediante la publicación de prensa se citará al sujeto pasivo para que dentro del plazo de 5 días computables a partir de la publicación, se apersone a sus dependencias a efecto de su notificación, y que transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones; es decir, debió sentar la diligencia después de los 5 días posteriores a la segunda publicación, esto debió ser a partir del 6 de enero de 2009, para recién sentar la diligencia de notificación masiva y no hacerlo el 31 de diciembre de 2008, todo ello en aplicación del art. 4-2 de la L. N° 2492 CT; hecho que muestra que la notificación masiva no cumplió con el procedimiento señalado por el art. 89-1 y 2 de la L. N° 2492 (Código Tributario), vulnerándose el debido proceso en su vertiente derecho a defensa del sujeto pasivo, evidenciándose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria interpreto adecuadamente el art. 97-II de la L. N° 2492 Código Tributario, no siendo pertinente ni aplicable la alegación de la administración de aplicación indebida del art. 99-II de la señalada Ley.

Finalmente se evidencia que, al emitir la resolución jerárquica ahora impugnada la Autoridad General de Impugnación Tributaria aunque con un conteo diferente de fechas, aplicó adecuadamente las normas tributarias, en cuanto no se evidencia que la autoridad demandada haya interpretado erróneamente o aplicado indebidamente las disposiciones legales alegadas por la parte demandante. En ese sentido, se tiene que las acusaciones por parte de la Administración Tributaria Municipal Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, no son evidentes y resultan infundadas; por consiguiente no se vulneró procedimiento legal alguno y menos aún, violación de la normativa legal tributaria como alegó erradamente la entidad demandante; por lo que, corresponde en consecuencia, confirmar la resolución jerárquica impugnada.

V.1.7. 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° 0826/2014 de 3 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, 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, no habiéndose evidenciado la vulneración de las normas acusadas en demanda, corresponde mantener el entendimiento establecido por las instancias de impugnación en relación al transcurso del término de la prescripción sin interrupciones, habiéndose como consecuencia consolidado la prescripción en favor del sujeto pasivo, concluyéndose que la Autoridad General de Impugnación Tributaría obró adecuadamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0826/2014 de 3 de junio; 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 Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 27, interpuesta por la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0826/2014 de 3 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

44

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 52 a 56, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Boris Walter López Ramos, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 78 a 83, la réplica de fs. 100 a 102; la dúplica que cursa de fs. 105-106 vta.; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, señala que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y dando cumplimiento a la Orden de Verificación 0012OVI09008, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), "Verificación específica crédito fiscal", referente únicamente a las facturas de compra detalladas en el F-7520 cuyas diferencias fueron detectadas a través de cruces de información, las mismas fueron declaradas por el sujeto pasivo en los comprendidos de enero, febrero y marzo de 2010.

En mérito a la verificación realizada sobre base cierta, de acuerdo al art. 43-I del Código Tributario Boliviano, se comprobó que el contribuyente y/o responsable no determinó 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 y/o inspección actuante, infringiendo las disposiciones previstas en la L. Nº 843, decretos supremos reglamentario y las resoluciones administrativas de carácter general emitidas por la administración tributaria. Posteriormente, se procedió a la emisión de la Vista de Cargo SIN/GGSC/DF/VI/VC/0093/2013 de 13 de mayo de "2012", notificada personalmente al representante legal del contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., el 22 de mayo de 2013 de conformidad con el art. 84 del Cód. Trib. Boliviano, con la finalidad de que el representante legal, en el plazo establecido por el art. 98 de dicho cuerpo Normativo, produzca u ofrezca pruebas tanto con relación a los cargos formulados como a la calificación

preliminar de su conducta fiscal, descargos que presentados, fueron calificados de insuficientes, procediéndose a la emisión de la R.D. N° 17.00351-13, la que fue recurrida de recurso de alzada por el contribuyente, habiéndose emitido la Resolución RIT-SCZ/RA 0127/2014 de 10 de marzo, que a su vez fue impugnada por la Gerencia GRACO de Santa Cruz, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, que es objeto de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe el punto xviii de la resolución de recurso jerárquico, que estableció: "…xvi Por otra parte, Ferroviaria Oriental S.A., mediante las actas de entrega de material de Vía Durmientes Sector –Este y Diarios, se acrediten la entrega de los bienes adquiridos; en ese sentido, el sujeto pasivo ha demostrado con relación a las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569 la efectiva realización de la transacción al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud del art. 10-4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano, concordantes con los arts. 36 y 37 de Comercio…" (sic), y señala que el procedimiento que debe seguirse al momento de realizar una fiscalización o verificación sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, fue cumplido de acuerdo a la norma tributaria, corroborándose la inexistencia de vulneración del derecho a la defensa por parte de la administración tributaria; empero, la resolución cuestionada, pretende favorecer al recurrente dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal respecto a las notas fiscales que legalmente fueron observadas por dicha administración.

Añade que, el buen actuar de la administración tributaria, se refleja en el hecho de haber aceptado y tenido por ofrecida y presentada la documentación parcial presentada en la Orden de Verificación N° 0012OVI09008, por lo que asevera que todos los derechos y garantías del contribuyente fueron respetados debidamente; en consecuencia, no es evidente que la AGIT valide las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, por cuanto corresponde a las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria que surgen de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto de las disposiciones tributarias, encontrándose diferencias en las facturas detalladas en el anexo de la orden de verificación, a cuyo efecto la administración tributaria notificó al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras; sin embargo, se demostró que entre el contribuyente y el proveedor observado no se materializó el perfeccionamiento del hecho generador; es decir, las facturas por las cuales el recurrente quiere beneficiarse de crédito fiscal, no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, en aplicación de lo establecido en los arts. 70-4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano y 8 de la L. Nº 843, los cuales, entre otros, establecen que es una obligación tributaria del sujeto pasivo el "demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan…" (Sic), concordante con los arts. 36 y 37 del Cód. Com., incumpliendo igualmente los requisitos establecidos en los arts. 16 y 17 del Cód. Trib. Boliviano.

Aludiendo a los principios generales del derecho tributario en referencia a cada uno de los conceptos observados por la verificación actuante, afirma que no obstante la existencia real de una operación debe estar respaldada por documentos debidamente emitidos, correspondiendo al responsable que pretende hacer valer los mismos la prueba de dicha existencia cuando ello esté en duda y sea requerido de manera fundada por el fisco, no alcanza con cumplir con las formalidades que requieren las normas, sino que cuando sea necesario deberá probar que la operación existió, pudiendo recurrirse a cualquier medio de

prueba procesal (libros contables, inventarios, que la operación se haya pagado y a quién particularmente, si se utilizan medios de pago requeridos, como cheque propio o transferencias bancarias de los que queda constancia en registros de terceros), a cuyo efecto afirma que la instancia jerárquica a través de la resolución cuestionada, al validar esas notas fiscales no realizó el debido análisis a las mismas, por cuanto el contribuyente no demostró el cumplimiento de la normativa tributaria en aplicación de lo dispuesto para la presentación de la documentación que sustente las transacciones de sus compras ni con los requisitos formales indispensables para su validez, resultando que la AGIT notoriamente no analizó los antecedentes del proceso ni menos la resolución determinativa.

Finalmente, concluye que al haberse identificado facturas emitidas por el contribuyente que no se encuentran debidamente respaldadas para la demostración fehaciente de la efectiva realización de la transacción, resulta que no es admisible la apropiación de créditos fiscales generados en gastos o costos que no acrediten la materialización de las transacciones, lo que fue expuesto en la resolución determinativa, con el siguiente razonamiento: “Las observaciones de aquellas facturas observadas en la vista de cargo codificadas con los números 4 y 5 que no cumplen con los requisitos normados para el beneficio para el crédito fiscal IVA, se mantiene firmes, debido a que los documentos y argumentos expuestos por el contribuyente fueron insuficiente” (sic)

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la R.D. N° 17-0351-13 de 19 de agosto de 2013, emitida por la administración tributaria.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 9 de febrero de 2015, que cursa de fs. 78 a 82 vta., señalando, previo a ingresar al fondo de la demanda, que los fundamentos de la demanda contencioso administrativa son solo exposiciones generales sin respaldo, no obstante que el Código de Procedimiento Civil y jurisprudencia constitucional, señalan que la demanda debe contener entre otros requisitos los hechos en que se fundaren expuestos con claridad y precisión, lo que no ocurren en el presente caso, por cuanto GRACO Santa Cruz del SIN, no explica ni detalla por qué cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT son contrarias al ordenamiento jurídico y por qué las mismas son insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones establecidas sobre las notas fiscales; en consecuencia, los argumentos del demandante no expresan o demuestran de forma indubitable, una errada interpretación de la autoridad General de Impugnación Tributaria, por lo que el tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada, a cuyo efecto cita como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, dictadas por el Tribunal Supremo.

A continuación, aclarando que no consiente la defectuosa demanda, puntualiza que la autoridad General de Impugnación Tributaria, realizó una correcta verificación, análisis y compulsa de los antecedentes (pruebas), lo que está reflejado en la resolución que cuestiona el demandante en la que se hizo un detalle pormenorizado de todos los elementos probatorios presentados por las partes ante la Autoridad de Impugnación Tributaria y la

normativa aplicable; en consecuencia, en mérito a los principios de oficialidad o impulso de oficio y de verdad material, constató en relación a las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, observadas según el Código 2, porque no fueron dosificadas, que existiendo 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, como: 1) La emisión 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; el primer requisito fue cumplido por cuanto las compras fueron respaldadas con las facturas originales observadas (fs. 465, 479, 493, 505, 519, 1080, 1106, 1121, 1136, 1574, 1588, 1602, 1674 y 1626 de antecedentes administrativos c.III, c.VI, c.VIII y c.IX), aclarando que con relación a la vinculación de la compra, éste aspecto no fue observado en el caso de las facturas dubitadas, por lo que no correspondió mayor análisis al respecto. Por otra parte, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 que reglamenta aspectos relativos a la facturación, en el art. 41, señala los requisitos que debe cumplir la emisión de las notas fiscales a efectos de ser válidas, en las que se registrarán imprescindiblemente, entre otros datos, que fue dosificada por la administración tributaria, requisito que fue incumplido; empero, si el contribuyente demuestra el tercer requisito referido a la efectiva realización de la transacción, es factible que dicho crédito le sea reconocido.

Aclara que, en el caso de la presente demanda, se tiene que el sujeto pasivo en la etapa de descargo a la vista de cargo, presentó documentación consistente en comprobantes de diarios, comprobantes de egreso (los que describe detalladamente), órdenes de compra, cheques (también detallados), las facturas debitadas, diarios de contabilización de recepciones y actas de entrega de material de vía durmientes sector este, por lo que no corresponde lo aseverado por la administración tributaria, por cuanto la documentación detallada respalda que la Empresa Ferroviaria Oriental S.A., adquirió de la Empresa Maderera Lagos, según las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, durmientes para el mantenimiento de las vías férreas, así como de la Empresa KRE Servicios S.R.L., según factura N° 250, los servicios de remodelación; transacciones que fueron registradas según comprobante de diario en bolivianos, que consigna el cargo a la cuenta “Cuentas por pagar proveedores” (sic), con abono a “Banco Mercantil Santa Cruz S.A. M/N” (sic) por los importes facturados, cuya glosa describe a los proveedores, así también se encontraron los comprobante de egreso que respaldan los pagos efectuados según los cheques respectivos de las cuentas corrientes del Banco Mercantil Santa Cruz M/N y M/E, registros que a su vez se encuentran respaldados con los cheques, documentos que demuestran la onerosidad de la transacción; acreditándose la entrega de los bienes adquiridos a través de las actas de entrega de material de vía durmientes sector este y diarios.

Por lo expuesto, concluye que el sujeto pasivo demostró la efectiva realización de la transacción de las notas fiscales observadas en la presente demanda, al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud de los arts. 70-4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano, concordantes con los arts. 36 y 37 del Cód. Com., le corresponde el cómputo del crédito fiscal originado en las mencionadas facturas, a cuyo efecto, se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, emitido por Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- De la réplica.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., habiéndose presentado la réplica de fs. 100 a 102, mediante la cual el demandante argumentó que de las observaciones legalmente establecidos por la administración tributaria que surgieron de la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente respecto de la Disposiciones Tributarias contenidas en la L. Nº 843 (Texto ordenado), decretos supremos reglamentarios y resoluciones normativas vigentes, constató que las notas fiscales 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569 denotaron diferencias, conforme lo consignado en la orden de verificación, por lo que se notificó al contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., para que presente la documentación que sustente las transacciones de dichas compras; sin embargo, de acuerdo a su documentación de descargo del contribuyente y de la información registrada en modulo GAUSS del sistema de la administración tributaria, se encontraron notas fiscales que no se encuentran dosificadas por la administración tributaria, debido a que están impresas con el 551 al 569; sin embargo, el número de rango proporcionado por el SIN es del 301 al 500 con el número de autorización 700100542287, siendo la fecha límite de emisión autorizada 10 de julio de 2009 y no 10 de noviembre de 2010, que es la impresa en la nota fiscal, a razón de esto dichas facturas no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA en aplicación al art. 41.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que hubiera sido debidamente dosificada por la administración tributaria; en consecuencia, el SIN cumplió y aplicó las normas aplicables al efecto, específicamente dicha resolución, por lo que todas las facturas que no estén debidamente autorizadas, no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA; además, asegura que la administración tributaria emitió una autorización para la impresión de los talonarios de facturas a todos los sujetos pasivos que lo solicitaron, por lo que todos los contribuyentes que recibieron facturas por la compra de bienes y servicios de proveedores que cuentan con un negocio legalmente establecido y que realizan actividad comercial pueden levantar dudas sobre la validez de esas facturas, solicitando la "autorización de dosificación" para verificar su validez, por lo que todos los contribuyentes tienen la obligación de tener la mencionada autorización en un lugar visible de su negocio conforme lo señala el numeral 6.8 del anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N°.10.0037.07; en consecuencia, desvirtuar esta observación respecto a la transacción es de único cumplimiento del contribuyente. Agrega que, la no aplicación o incumplimiento de la normativa tributaria por parte de la administración tributaria dará lugar a la omisión de responsabilidades generando sanciones administrativas, civiles y penales a ser sancionadas mediante ley.

En mérito a lo expuesto, la instancia jerárquica validando esas notas fiscales no realizó el debido análisis a las mismas, por cuanto, de los antecedentes del proceso, resalta que la administración tributaria respaldó legalmente sus observaciones siendo comunicadas al contribuyente, mismo que no demostró con suficiente documentación contable para beneficiarse del crédito fiscal que no le corresponde.

Finalmente, aludiendo a los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843, que establecieron los tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con el crédito fiscal, resultante de las transacciones que declara, consistentes en: 1) El respaldo con la factura original; 2) Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada; y, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente, así como a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y al art. 5 del Cód. Trib. Boliviano, afirma que el sujeto pasivo no demostró que la transacción efectivamente se realizó con medios fehacientes de pago, así como la administración tributaria no tuvo acceso a la información y documentación suficiente que permita a esta entidad comprobar que dichas transacciones fueron efectivamente realizadas, constatándose que el contribuyente se benefició de un crédito fiscal correspondiente a compras, de las cuales las operaciones comerciales no se demostraron que se realizaron efectivamente.

En mérito a lo expuesto, reiteró su petitorio contenido en la demanda.

A través de memorial de abril de 2015 (fs. 105-106), en el que la AGIT ejerció su derecho a la dúplica, además de ratificarse en su contestación a la demanda, aseguró que la instancia jerárquica en la mayoría de los casos confirmó las observaciones efectuadas por la administración tributaria al crédito fiscal presentado por el sujeto pasivo; consiguientemente, se ratificó la depuración o retiro de las notas fiscales cuestionadas del crédito fiscal pretendido por éste; sin embargo, en algunos casos puntuales, habiendo verificado que los pagos fueron efectivamente realizados por el sujeto pasivo, tomó la decisión de reconocer el crédito fiscal contenido en tales facturas, al haber cumplido los tres requisitos exigidos para el reconocimiento de tal beneficio.

Finalmente, no obstante la notificación del tercero interesado, contribuyente empresa Ferroviaria Oriental S.A., como consta de fs. 95, no presentó memorial alguno.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Conforme a Resolución Determinativa N° 17-00351-13 de 19 de agosto (fs. 1 a 17 Anexo 1), la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, constató que, el sujeto pasivo en el transcurso de la verificación, así como en la etapa de presentación de los descargos no presentó documentación suficiente que desvirtúe las observaciones referidas, determinando que no es válido el crédito fiscal emergente de las notas fiscales observadas e identificadas con los nums. 2, 4 y 5 del documento de verificación, dando origen al impuesto determinado a favor de la administración tributaria sobre base cierta de Bs 135.994.-, por concepto del IVA; a cuyo efecto, fundamentó que, después valorar los argumentos expuestos por el contribuyente, determinó mantener el tributo omitido para aquéllas notas fiscales inválidas para el CF-IVA que no contienen suficiente documentación de descargo y se encuentran señaladas en la Vista de Cargo, quedando determinado en Bs 135.994.-, por concepto del IVA. Asimismo, respecto a la calificación de la conducta del contribuyente, al comprobarse que los hechos incursos constituyen la contravención tributaria de omisión de pago, le impuso una sanción igual al 100% sobre el monto del tributo omitido.

Contra la referida resolución, la Empresa Ferroviaria Oriental S.A., interpuso recurso de alzada (fs. 66 a 73 Anexo 1), el que luego de la contestación (fs. 85 a 93 Anexo 1), la presentación de pruebas y demás actuaciones procesales, fue resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0127/2014 de 10 de marzo, de fs. 134 a 151, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, determinando revocar parcialmente la resolución determinativa cuestionada, modificando el adeudo tributario, por lo

que dejó sin efecto el tributo omitido por UFV's 38.437, equivalente a Bs 59.125.-, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido de UFV's 49.974 equivalente a Bs 76.869.-, por el IVA, correspondiente a los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2010, confirmando a su vez las multas por incumplimiento de deberes formales.

La Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico contra la descrita resolución de recurso de alzada, el 1 de abril de 2014 (fs. 171 a 174), que luego de haber sido tramitada conforme a procedimiento, fue resuelto a través de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, por el que determinó confirmar la Resolución impugnada; en consecuencia, dejó sin efecto la observación de las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, observadas por falta de dosificación, cuyo crédito fiscal asciende a Bs 59125.-, equivalente a UFV's 38437, manteniéndose firme y subsistente el impuesto omitido de Bs 76.869.-, equivalente a UFV's 49.974, correspondiente a las facturas que no fueron impugnadas en dicha instancia, importe al cual adicionó los intereses, la sanción calificada como omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si es correcta la determinación de la AGIT de considerar como válidas las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 563, 564, 568 y 569, beneficiándose así el contribuyente Ferroviaria Oriental S.A., con un crédito fiscal al que no tendrá derecho por no haberse materializado el perfeccionamiento del hecho generador entre ése y el proveedor; y porque que dichas facturas fueron identificadas por la administración tributaria como emitidas fuera de rango de dosificación.

V.1. Del proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, constituye una 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 la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. Nº 620.

V.2. De la materialización del perfeccionamiento del hecho generador del tributo.

Con la finalidad de verificar si el argumento de la administración tributaria, en cuanto a la falta de probanza del contribuyente con relación a las transacciones de las compras realizadas y por ende, el perfeccionamiento del hecho generador del tributo, tiene sustento jurídico y legal, desvirtuando los argumentos contenidos en la resolución de recurso jerárquico que a su vez confirmó la resolución de recurso de alzada, corresponde remitirse a la normativa tributaria aplicable al caso.

Así, se tiene que el art. 4-a) de la L. Nº 843, prevé que el hecho imponible se perfeccionará 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 tanto que el inc. a) del art. 8 de la citada ley, dispone que el crédito fiscal IVA resulta de aplicar la alícuota correspondiente, "…sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el periodo fiscal que se liquida".

Por otro lado, el art. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano estipula, que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras: "Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas".

Asimismo, el art. 8 del D.S. N° 21530, determina que el crédito fiscal computable a que se refiere el inc. a) del art. 8 de la L. Nº 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas, alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad al tributo. A los fines de la determinación del crédito fiscal a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes aplicarán la alícuota establecida en el art. 15 de la mencionada Ley, sobre el monto facturado de sus compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzado por el gravamen.

De acuerdo a ello, de conformidad a lo dispuesto en los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 70-4 del Cód. Trib. Boliviano, se establece, para que un contribuyente pueda beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal producto de las transacciones que declara, debe cumplir con 3 requisitos: 1) Estar respaldado con la factura original o documento equivalente; 2) Que se encuentre vinculado a la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

A cuyo efecto, se tiene que la observación de las facturas de compra que Ferroviaria Oriental S.A., presentó con el objeto de sustentar el crédito fiscal del cual se benefició, se refieren a la compra de bienes y servicios que, de acuerdo a los fundamentos de la demanda en análisis, no habrían sido perfeccionados de acuerdo a las normas tributarias, lo que se pasa a examinar a continuación:

De acuerdo a la resolución de recurso jerárquico cuestionada, el primer requisito referente a que el crédito fiscal debe estar respaldado con la emisión de la factura, nota fiscal o documento equivalente de acuerdo con el art. 4 de la L. Nº 843, preliminarmente fue

cumplido, debido a que las compras fueron respaldadas con las facturas originales observadas, aclarando que, con relación a la vinculación de la compra, no fue un aspecto observado en el caso de la facturas debitadas, a cuyo efecto, no emitió mayor análisis al respecto.

Ahora bien, aludiendo a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 que constituye una norma administrativa y reglamentaria de carácter general, de acuerdo a la potestad establecida en el art. 64 de la L. Nº 2492, la misma que reglamenta aspectos relativos a la facturación, señala que en el art. 41 establece los requisitos que debe cumplir la emisión de las notas fiscales a efectos ser válidas, debiendo registrarse imprescindiblemente, entre otros datos, que fue dosificada por la administración tributaria, aspecto que en el presente caso constituye un requisito incumplido; empero, aclaró que si el contribuyente demuestra el tercer requisito; es decir, la efectiva realización de la transacción, es factible que dicho crédito le sea reconocido.

En ese contexto, realizando una análisis de las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, observadas por la administración tributaria por falta de dosificación, se evidenció que consignaron los números de autorización 700100542287 y 7001001340453, hecho que en la generalidad de los casos no advierte a los sujetos pasivos sobre una eventual falta de dosificación de las facturas que el proveedor le entrega; en cuyo mérito, considerando que contrastar dicho dato, con el formulario de dosificación no es un deber establecido para el sujeto pasivo y en virtud del principio de verdad material, corresponde valorar la documentación acreditada por el sujeto pasivo, acudiendo para ello a verificar el tercer requisito referido a la efectiva realización de la transacción a efectos de validar o no el crédito fiscal que emerge de las facturas observadas.

Analizando el referido razonamiento, es preciso resaltar que este tribunal, en reiterados fallos, estableció que en ningún caso el beneficiario del crédito fiscal se encuentra obligado a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la administración tributaria y que en caso de duda sobre si corresponde la otorgación del crédito fiscal se debe aplicar 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”. En ese sentido, la Sentencia N° 16 /2015 de 23 de febrero sobre el requisito de dosificación para la validez del crédito fiscal, claramente señala: “…corresponde señalar que FANCESA en su condición de beneficiario final de un servicio o como consumidor final de un bien, cumplió con la presentación de las mismas para conseguir en su favor el respectivo crédito fiscal, ignorando la validez y/o legalidad de estas, no siendo correcta la apreciación de la Superintendencia Tributaria General al revocar la decisión del inferior con el fundamento de que FANCESA es responsable de la legalidad de aquellos documentos, porque como contribuyente que compra un bien o un servicio con el correspondiente pago, por el que a su vez se le otorga la factura pertinente, en ningún caso se encuentra constreñido a verificar previamente la autenticidad de la factura o comprobar si cuenta con la autorización de emisión que concede la administración tributaria”.

Por lo expuesto, con relación específica al argumento esgrimido por la Gerencia GRACO de Santa Cruz del SIN en la réplica, en sentido de que al no haber sido dosificadas la facturas en cuestión, no son válidas para el cómputo de crédito fiscal IVA en aplicación al art. 41.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que establece como requisito indispensable para la validez del crédito fiscal que hubiera sido debidamente dosificada por la administración tributaria, soslaya considerar que, en atención a la normativa tributaria y la jurisprudencia que unifica los razonamientos de la materia, no constituye obligación del sujeto pasivo verificar la dosificación de las facturas que recibe como emergencia de la compra de bienes o servicios, siendo suficiente, a efectos de que se beneficie con el cómputo del crédito fiscal, que cuente como respaldo inicial con la factura original, resultando correcto el razonamiento de la AGIT expuesto en la resolución de recurso jerárquico.

Seguidamente, la AGIT efectuó el análisis de la documentación presentada por Ferroviaria Oriental S.A., en la etapa de descargo a la vista de cargo, la misma que consistió en: a) Comprobantes diarios; b) Comprobantes de egreso Nos. 66066, 66167, 66394, 66807, 66822, 70994, 67143, 67401, 68078, 68531, 68794 y 69217 (este último por las facturas Nos. 564, 568 y 569), por Bs 36.300.-, Bs 31.240.-, Bs 43.340.-, Bs 30.800.-, Bs 27.060.-, Bs 2.896.16, Bs 47.300.-, Bs 33.550.-, Bs 32.450.-, Bs 24.970.-, Bs 43.450.-, Bs 83.865.-, respectivamente; c) Órdenes de compra; d) Cheques Nos. 8444, 8472, 8510, 8537, 8545, 18973, 8617, 8652, 8704, 8783, 8791 y 8842 por Bs 36.300.-, Bs 31.240.-, Bs 43.340.-, Bs 30.800.-, Bs 27.060.-, Bs 2.896.16, Bs 47.300.-, Bs 33.550.-, Bs 32.450.-, Bs 24.970.-, Bs 43.450.-, Bs 83.865.-; e) Facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 250, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569; f) Diarios de contabilización de recepciones; y, h) Actas de entrega de material de vía durmientes sector-este (fs. 465-532, 1080-1091, 1106-1149 y 1574-1643 de antecedentes administrativos c.III, c.VI, c.VIII y c.IX); en consecuencia, concluyó que no corresponde lo aseverado por la administración tributaria en su recurso jerárquico en sentido que el contribuyente presentó parcialmente la documentación que le fue requerida, ya que la propia administración tributaria en el informe emitido a la conclusión de la verificación, reconoció que "Contribuyente presentó ante la administración tributaria la documentación requerida en la orden de verificación dentro del plazo establecido, según consta en Acta de Recepción de documentación de 14 de agosto de 2012…" (sic), sumado a que no labró acta por la entrega parcial de la documentación solicitada, de lo que dedujo que el sujeto pasivo entregó de forma íntegra la documentación solicitada al requerimiento que se le efectuó.

Al respecto, es preciso hacer constar que tanto en la demanda contencioso administrativa como en la réplica, GRACO de Santa Cruz no puso en duda la veracidad o insuficiencia de alguno de los documentos probatorios que el contribuyente presentó para sustentar la efectiva materialización de la transacción, restringiendo sus argumentos a denotar la legalidad del procedimiento que se llevó a cabo por dicha instancia en la vía administrativa para determinar la alegada insuficiencia documental de la existencia de la transacción y por ende el ilegal beneficio de crédito fiscal, sin efectuar mayores puntualizaciones con relación a cada una de las pruebas con relación a la facturas cuestionadas; igualmente, se limitó a argumentar que las referidas facturas no se encontraban dosificadas y que el contribuyente omitió su obligación de verificar la validez de las mismas, lo que habría determinado considerarlas como inválidas; empero, conforme ya se señaló precedentemente, este aspecto no es una carga obligatoria del sujeto pasivo, debiendo presumirse que actuó de buena fe.

De acuerdo a lo señalado, la AGIT estableció que, la documentación detallada en párrafos precedentes, respaldó que la Empresa Ferroviaria Oriental S.A., adquirió de la

Empresa Maderera Lagos, según la facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 557, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569, durmientes para el mantenimiento de las vías férreas y de la Empresa KRE Servicios S.R.L., según factura 250 los servicios de remodelación, transacciones que fueron registradas según comprobantes de diario en bolivianos, comprobantes de egreso por determinados montos de dinero y cheques de las cuentas corrientes del Banco Mercantil Santa Cruz M/N y M/E, documentos que demostraron la onerosidad de la transacción. Igualmente, corroboró que mediante las actas de entrega de material de vía durmientes sector-este y diarios, se acreditó la entrega de los bienes adquiridos; en consecuencia, concluyó que el sujeto pasivo demostró con relación a las facturas Nos. 551, 553, 554, 555, 250, 557, 558, 560, 561, 562, 563, 564, 568 y 569 la efectiva realización de la transacción al haber aportado las pruebas analizadas, por lo que en virtud de los arts. 70. 4 y 5 y 76 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con los arts. 36 y 37 del Cód. Com., le corresponde el cómputo de crédito fiscal originado en las mencionadas facturas.

En mérito a lo relacionado, los fundamentos de la AGIT para dar validez a las referidas facturas, no contienen ilegalidad alguna ni mucho menos inobservancias de las normas tributarias y jurisprudencia glosadas en la presente Sentencia, debido a que constató la suficiencia de la prueba respaldatoria de la transacción presentada por la Ferroviaria Oriental S.A., la misma que no fue desvirtuada de modo alguno por GRACO de Santa Cruz del SIN, careciendo de sustento los argumentos expuestos en la demanda como en la réplica.

V.3. Conclusión.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por la AGIT, se encuentra debidamente fundamentado en hecho y derecho, habiéndose interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen al caso de autos, objeto de análisis en el presente control de legalidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 52 a 56, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Boris Walter López Ramos; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0821/2014 de 3 de junio, 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

45

Julianita Leaños Sibaute c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Zenobia Cáceres Yauripara en representación legal de Julianita Leaños Sibaute, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0761/2014 de 26 de mayo emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) cursante de fs. 75 a 81 vta., la contestación de fs. 108 a 113 vta., el apersonamiento del tercero interesado de fs. 118-119; además de otros antecedentes del proceso por los cuales se emitió la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demandante Zenobia Cáceres Yauripara, señala que de manera injustificada los funcionarios del COA intervinieron el vehículo en el que su representada Julianita Leaños Sibaute envió su mercadería, procediendo a decomisar el motorizado y secuestrar 387 unidades de llantas marca Wif Cóndor y León Negro, trasladando el citado vehículo al Recinto Aduanero D.A.B., para su respectivo aforo físico, inventariarían y valoración, acto que habría sido notificado de manera muy casual.

Agrega, que notificada con el acta de intervención y presentados sus descargos, la administración aduanera emitió la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº 757/2013 Caso Belén, acto que no les habría sido notificado y que tampoco fue publicado en el tablero de notificaciones, planteando el respectivo incidente de nulidad de notificación; posteriormente, por el Auto Administrativo Nº AN-GRORU-ORUOI-SPC Nº 1269/2013 de 17 de octubre, se habría declarado improcedente la solicitud de nulidad, siendo impugnado y confirmado el mismo por la ARIT; recurrida la resolución de alzada ante la AGIT, la autoridad jerárquica declaró firme y subsistente el auto administrativo, agotando de esta manera la vía administrativa para acudir ante esta instancia única.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1) La demandante señala que las instancias de alzada y jerárquica vulneraron el principio de congruencia, toda vez que habiendo denunciado la ocultación maliciosa de la tramitación en incumplimiento del art. 68 de la L. Nº 2492, se pasó directamente a resolver lo atinente a la inconstitucionalidad de la Resolución de Directorio Nº 01-011-09 de 09 de junio de 2009 y la denuncia de irregularidades por funcionarios de la administración aduanera. resalta que en ningún momento solicitó la declaración de inconstitucionalidad de ninguna

norma, empero, la autoridad jerárquica se pronunció al respecto omitiendo resolver los puntos de controversia vulneratorios de derechos fundamentales.

2) Denuncia, que la notificación al administrado debe ser personal cuando afecte sus derechos subjetivos, y que sin embargo, la resolución jerárquica validó la ausencia de notificación con la resolución sancionatoria, ya que cumpliría con las previsiones señaladas en los arts. 83-I-7) y 90 de la L. Nº 2492, haciendo notar además, que la notificación en secretaria no requiere del testigo de actuación, dejando a los administrados sin la posibilidad de establecer las fechas de emisión de las resoluciones y más aún, sin poder defenderse en los plazos establecidos por ley, constituyendo una vulneración del derecho a la defensa.

3) Concluye señalando vulneración del debido proceso, toda vez que el acta de intervención no hace constar de manera clara y precisa las especificaciones de los hechos objeto de proceso, tampoco describe con precisión las circunstancias de lo sucedido para el decomiso del vehículo y la mercadería, y menos la participación del actor en el hecho, por lo tanto el acto no cuenta con los elementos obligatorios que señala la norma, infringiendo el art. 68 del Cód. Trib.

I.3. Petitorio.

Zenobia Caceres Yauripara en representación legal de Julianita Leaños Sibaute, solicita se declare PROBADA su demanda y, en consecuencia, se declare la nulidad de la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0761/2014 de 26 de mayo.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad de Impugnación Tributaria, se apersonó y responde negativamente a la demanda, señalando que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisando lo siguiente:

Señala que no se produce indefensión, cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, precepto que sería concordante con lo expresado en la S.C. Nº 267/2003 de 11 de marzo; añade que, para considerar la indefensión absoluta, el actor debe haberse encontrado en total desconocimiento de las actuaciones procesales llevadas en su contra, desconocimiento que le haya imposibilitado materialmente asumir defensa, dando lugar a que se lleve en su contra un proceso en el que no fue oído ni juzgado en igualdad de condiciones con la otra parte que interviene en el proceso.

Que de la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos, la notificación en secretaria de 19 de junio de 2013 con la resolución administrativa en contrabando, habría cumplido con las previsiones del art. 90 de la L. Nº 2492 por lo que debería desestimarse el argumento de la recurrente, ya que el referido acto administrativo fue notificado conforme a procedimiento y goza de la publicidad necesaria, más cuando el sujeto pasivo causo su propia indefensión, por la negligencia de no realizar el seguimiento correspondiente del proceso sancionatorio que le seguía la administración aduanera.

Añade que la notificación en secretaria no requiere de un testigo de actuación, aun cuando de conformidad a lo dispuesto en el art. 65 de la L. Nº 2492, los actos administrativos aduaneros son considerados legítimos salvo expresa declaración judicial. Agrega, que de la revisión de antecedentes administrativos, la demandante no cumplió con las previsiones del art. 76 de la referida Ley, ya que no probó ni sustentó los agravios denunciados ante la AGIT.

Concluye, sobre los vicios contenidos en el acta de intervención, que sería incongruente realizar un análisis sobre el mismo, ya que el acto impugnado es el Auto Administrativo Nº AN-GRORU-ORUOI-SPC Nº 1269/2013 de 17 de octubre que declaro improcedente la solicitud de nulidad de notificación y no así el acta de intervención.

II.1. Petitorio.

La autoridad jerárquica solicita se declare improbada la demanda planteada por Zenobia Caceres Yauripara en representación legal de Julianita Leaños Sibaute y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ/ 0761/2014 de 26 de mayo.

III.- Memorial del tercer interesado.

Wilder Fernando Castro Requena, en representación legal de la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional, se apersonó a la demanda contenciosa administrativa como tercero que podría ser afectado en sus derechos, ratificando los actuados plasmados en la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GRORUORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio, además de la contestación presentada al recurso de alzada. Asimismo, solicita se declare improbada la demanda interpuesta por Zenobia Cáceres Yauripara en representación de Julianita Leaños Sibaute, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ/ 0761/2014 de 26 de mayo.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de obrados se advierte lo siguiente:

a) El 8 de mayo de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Osvaldo Quispe Pacheco con el Acta de Intervención Contravencional COARORU-C-0255/2013 de 29 de abril, manifestando que el 18 de abril de 2013 en la localidad de Belén Ayllu Sara Chico de Oruro, efectivos del COA intervinieron un camión conducido por el citado, evidenciando en la carrocería llantas nuevas para vehículo de procedencia extranjera, momento en que el conductor no presentó ninguna documentación que acredite la legal importación, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando, procedieron al comiso preventivo y traslado a los Depósitos Bolivianos Unidos (DBU), para su correspondiente inventariación, aforo físico, valoración e investigación; determinando como tributos omitidos 105.527.43 UFV´s, calificando la conducta como contravención aduanera de contrabando, otorgando el plazo de 3 días para la presentación de descargos.

b) Presentados los descargos y emitido el informe técnico, el 19 de junio de 2013, la administración aduanera notificó en secretaria a Julianita Leaños Sibaute con la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GRORUORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio, declarando probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando, contra Julianita Leaños Sibaute, Paola Ju!ieth Morales Avendaño y Sandra Yohani Ruiz Castillo; disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el ítem 1 del acta de intervención y cuadro de valoración, e improbada la contravención de contrabando con relación a los ítems 2 y 3 de la citada acta de intervención.

c) El 8 de octubre de 2013, Zenobia Cáceres Yauripara en representación de Julianita Leaños Sibaute, planteó la nulidad de la notificación de la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GROGR-ORUOI-SPCC Nº 757/2013; posteriormente, el 23 de octubre de 2013, la administración aduanera notificó por secretaría a Zenobia Cáceres Yauripara, el Auto

Administrativo AN-GRORU-ORUOI-SPCC Nº 1629/2013 de 17 de octubre, declarando improcedente la solicitud de nulidad de notificación.

d) Impugnado el auto administrativo ante la ARIT, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0157/2014 de 14 de febrero, confirmó el Auto Administrativo AN-GRORU-ORUOI-SPCC Nº 1629/2013, manteniendo firme y subsistente el rechazo a la solicitud de nulidad de notificación con la Resolución Sancionatoria GROGR-ORUOI-SPCC Nº 757/2013; impugnada la resolución de alzada, por Resolución de Recurso de Jerárquico AGIT-RJ/ 0761/2014 de 26 de mayo, se resuelve confirmar la misma.

V.- De la problemática planteada.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe los siguientes puntos de controversia:

a) Si la resolución de recurso jerárquico vulnero el derecho a la defensa del importador, al no habérsele practicado la notificación de manera personal con la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GRORUORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio.

b) Si la resolución jerárquica pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró el Principio de Congruencia al omitir pronunciarse respecto a defectos contenidos en el acta de intervención contravencional.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

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

V.2. Si la resolución de recurso jerárquico vulneró el derecho a la defensa del importador, al no habérsele practicado la notificación de manera personal con la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GRORUORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio.

La demandante señala que además de la ausencia del testigo de actuación como una de las formalidades para notificar la resolución sancionatoria, esta debe ser personal al administrado cuando afecte derechos subjetivos.

De los antecedentes adjuntos al proceso, podemos establecer que el 13 de mayo de 2013, Julianita Leaños Sibaute junto a Paola Julieth Morales Avendaño y Sandra Yohani Ruiz Castillo presentó descargos al Acta de Intervención Contravencional; posteriormente, emitido el Informe Técnico ORUOI SPCC Nº 672/2013, la demandante nuevamente presentó en calidad de descargos, una fotocopia legalizada de la DUI C-2190, literal que se desestimó por el Proveído ORUOI SPCC Nº 703/2013, toda vez que no se presentó al juramento de reciente obtención; evidenciándose, que la demandante antes de ser notificada en secretaria con la resolución administrativa en contrabando, ejerció su derecho a la defensa, sin que se le hubiese coartado el derecho de invocar, formular y aportar los medios de prueba admitidos en derecho.

Asimismo, la S.C. Plurinacional Nº 0356/2013 de 20 de marzo, estableció el siguiente precedente "…el proceso de contrabando contravencional surge a consecuencia de un trámite o procedimiento de importación o exportación que realiza una persona natural o jurídica, en el que hay normas de carácter especial que regulan el transporte desde origen hasta el destino de las mercancías; así los arts. 69 y 70 de la L.G.A., regulan formalidades aduaneras previas a la entrega de dichas mercancías, los medios, unidades de transporte, vías y rutas, lo que debe ser autorizado previamente por la Aduana Nacional, sancionándose por contrabando cuando se utilizan otras vías no autorizadas por ley, los casos de fuerza mayor o fortuitos ocurrido durante el tránsito de las mercancías, etc. revelando que el proceso de importación o exportación de mercancías desde su inicio no es un acto unilateral de la administración aduanera, sino que, al contrario, es una actividad del administrado que conoce de antemano el origen y destino de las mercancías, que pueden ser objeto de fiscalización por parte de la administración incluida la posibilidad del inicio de un proceso por contrabando contravencional que no resulta independiente del proceso de importación o exportación, motivo por el cual el art. 90 del Cód. Trib. Boliviano no prevé una notificación personal con el acta de intervención ni con las resoluciones determinativas, puesto que lo importado tuvo su origen en la voluntad del importador o exportador, no siendo posible sostener, además, que por falta de notificación personal se pudiera vulnerar derechos al debido proceso o a la defensa cuando la norma citada prevé la notificación en secretaría, no pudiendo alegarse desconocimiento de las emergencias eventualmente posibles en un procedimiento de importación o exportación.

Así, en lo que concierne a la notificación en secretaría, tal como el mismo accionante afirma al inicio de su memorial, la notificación legal de la resolución sancionatoria como del acta de intervención de contravenciones aduaneras, responde a la notificación en secretaría, de acuerdo con el art. 90 del Cód. Trib. Boliviano; en efecto, como se tiene referido en el Fundamento Jurídico III.3. de la presente sentencia constitucional plurinacional, no sólo que la disposición normativa es expresa al referirse a la notificaciones con este tipo de actos administrativos, sino que la jurisprudencia constitucional es categórica al señalar que dichas actuaciones serán notificadas en secretaría de la administración tributaria".

Por consiguiente, la demandante asumió plena responsabilidad del procedimiento de importación, ha momento de manifestar la voluntad de introducir mercancía a territorio nacional, ya que conocía de antemano el origen y destino de las mismas, siendo su

obligación conocer el estado de la tramitación del proceso administrativo aduanero en todo momento, por lo que mal puede manifestar vulneración al derecho a la defensa al no habérsele practicado la notificación con la resolución administrativa en contrabando de manera personal, cuando de antecedentes se constató, que la misma ejerció este derecho al apersonarse y presentar los descargos requeridos por la administración aduanera; asimismo, conforme al precedente de la S.C. Plurinacional Nº 0356/2013 de 20 de marzo, la notificación legal de la resolución sancionatoria como del acta de intervención de contravenciones aduaneras, puede ser practicada en secretaría.

Por último, la demandante señala que la autoridad jerárquica omitió resolver puntos de controversia, toda vez que se denunció la ocultación maliciosa de la tramitación; sin embargo, y como bien señala la autoridad demandada, era obligación de la demandante con prueba fehaciente e idónea demostrar tal aseveración, acusación que en esta instancia tampoco fue demostrada.

V.3. Si la resolución jerárquica pronunciada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, vulneró el Principio de Congruencia al omitir pronunciare con respecto a defectos contenidos en el acta de intervención contravencional.

La demandante alega vulneración al debido proceso, toda vez que el acta de intervención no contiene una relación circunstanciada de los hechos que sea clara y precisa, infringiendo de esta manera lo dispuesto por el art. 68 del Cód. Trib.

Al respecto, de la revisión de los recursos interpuestos ante las instancias administrativas, la demandante impugnó la vulneración de los principios de seguridad jurídica, debido proceso, legalidad y publicidad, toda vez que la diligencia de 19 de junio de 2013 con la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GROGR-ORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio, no fue debidamente practicada; y no así, defectos en el contenido del Acta de Intervención, argumento que no fue objeto de impugnación, en razón de que la demandante no ejerció su derecho a impugnar la resolución administrativa en contrabando. En consecuencia, este Tribunal Supremo de Justicia observando lo dispuesto en el art. 63-II de la Ley de Procedimiento Administrativo, no puede ejercitar el control de legalidad sobre un tema que no fue motivo de debate y menos mereció pronunciamiento de la autoridad que dictó la resolución hoy impugnada.

V.4. Conclusiones.

En consecuencia, la administración aduanera al haber procedido a notificar el acta de intervención contravencional y la resolución sancionatoria emergente de ella en secretaria, ajustó sus actos a lo establecido en el art. 90 de la L. Nº 2492, en cuyo orden de cosas, la notificación en secretaría de 19 de junio de 2013 con la Resolución Administrativa en Contrabando AN-GROGR-ORUOI-SPCC Nº 757/2013 de 18 de junio, es válida, no siendo evidente la vulneración de derechos ni garantías constitucionales en el marco de los arts. 115-II y 117 de la C.P.E.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 75 a 81 vta., interpuesta por por Zenobia Cáceres Yauripara en representación legal de Julianita Leaños Sibaute; y, en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0761/2014 de 26 de mayo emitida 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

46

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0921/2014, pronunciada el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 36 a 39 vta.; réplica de fs. 117 a 119 vta.; dúplica de fs. 130 a 133; notificación al tercero interesado de fs. 112; 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 18 de febrero de 2013, la administración tributaria emitió la Orden de Verificación Nº 0013OVI02381, en la que comunicó a la Empresa Berthin Consultoría S.R.L., que sería objeto de un proceso de verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), correspondiente a los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010, y tras la notificación con dicha orden de verificación, ordenó presente toda la documentación detallada en la misma.

Revisada la documentación presentada por el contribuyente, la información de los proveedores a través del Software Da Vinci y reportes del Sistema SIRAT-2 de acuerdo al art. 43.I del Código Tributario Boliviano, la administración tributaria determinó que el contribuyente se benefició con crédito fiscal que no le correspondía.

Por lo expuesto, el 15 de octubre de 2013, la administración tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 que sancionan al contribuyente Berthin Consultoría S.R.L., con una multa de UFV.1.500.- cada una, por incumplimiento al art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sancionándolo conforme lo dispuesto por el sub num. 3.2 del Anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 por los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010.

El 15 de octubre de 2013 se emitió la Vista de Cargo Nº 32-0096-2013, en la que se pone en conocimiento al contribuyente que cuenta con el plazo de 30 días para formular descargos, presentar pruebas conforme el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano y en dicho acto administrativo se encuentra el Anexo A que contiene el detalle de las facturas observadas y el detalle de observaciones.

El 26 de noviembre de 2013, la administración tributaria emitió la R.D. Nº 17-0853-2013 de 26 de noviembre, que establece un adeudo a favor del fisco de Bs 135.865.-, que incluye tributo omitido, actualizado al 26/11/13, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

Contra dicha resolución, el 24 de diciembre de 2013 el contribuyente Berthin Consultoría S.R.L., interpuso recurso de alzada, por lo que, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0276/2014, que confirmó la R.D. Nº 17-0853-2013.

Finalmente el contribuyente, presentó recurso jerárquico contra dicha resolución de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0921/2014, que revocó parcialmente la resolución de alzada; dejando sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs 48.834.-, correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010; manteniendo firme y subsistente la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales según Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 correspondientes a los periodos referidos, cada una por 1.500 UFV.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN señala que el accionar de la AGIT al revocar parcialmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0276/2014 de 31 de marzo bajo el supuesto que los documentos presentados por el contribuyente son medios de pago, resulta inaceptable pues la AGIT no ha realizado una correcta valoración a la integridad de la documentación, sino hizo un análisis muy superficial y vago que carece de sustento. Asimismo, establece que conforme a las facultades de los arts. 66-1, 95-I y 96-I del Cód. Trib. Boliviano, la administración tributaria investigó y verificó que el contribuyente no presentó documentación idónea que pruebe que las transacciones se hayan realizado efectivamente mediante medios de pago que respalden las mismas para validar el crédito fiscal apropiado; por lo tanto, el SIN simplemente actuó haciendo uso de las facultades otorgadas por la norma y calificó la conducta del contribuyente como omisión de pago de acuerdo al art. 165 del Cód. Trib. Boliviano.

Continúa indicando que, la administración tributaria valoró toda la documentación presentada por el contribuyente en función a las leyes tributarias y la doctrina tributaria que han establecido que para la apropiación del crédito fiscal que contienen las facturas, se deben cumplir una serie de requisitos referidos: 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, ya que estos 3 requisitos tienen correspondencia a otros requisitos establecidos en otras normas tributarias de cumplimiento obligatorio, tal es el caso, que la transacción además de ser avalada con la factura original se debe contar con los medios fehacientes de pago para su validación y debe contar con la documentación contable de acuerdo al Código de Comercio, por lo que la administración tributaria evidenció que la documentación presentada por el contribuyente, consistente en comprobantes de egreso, pero no cuentan con las firmas respectivas; recibos, los cuales cuentan con identificación de la firma; fotocopias de cheques que no fueron emitidos al nombre del proveedor y los montos de los mismos no coinciden con el importe de las facturas observadas.

Señala también, que la AGIT está valorando y tomando como válida una prueba que se encuentra en fotocopia simple y de acuerdo al art. 217 del Cód. Trib. Boliviano, la prueba

documental para que sea admitida debe ser en original o copia de éste legalizada por autoridad competente; asimismo, presentó fotocopia de extractos bancarios, los cuales como ya se describió, debían ser presentados en original o copia legalizada; por tanto, no se puede considerar dichos extractos bancarios pues el contribuyente incumplió con lo que exige la ley. Continúa manifestando que, de los comprobantes de egreso y comprobantes de traspaso presentados por el contribuyente, se evidencia que no figuran la fecha ni el nombre del mismo.

Señala también que, de la documentación descrita anteriormente se evidencia que en ninguno de los casos corresponde a documentación fehaciente que permita generar convicción en la administración tributaria que las transacciones de las facturas observadas fueron efectivamente realizadas y menos pueden ser valoradas y base para la errónea apreciación de la AGIT que el contribuyente realizó sus pagos mediante cheques cuyos importes en varios casos cubren en parte varias compras porque no responden a la realidad ya que el contribuyente no demostró la efectiva transacción de las facturas observadas y no cumplió con la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan conforme el art. 70-5 del Cód. Trib. Boliviano.

Finaliza indicando que, la AGIT le ha causado agravios a la administración tributaria ya que pretende validar un crédito fiscal del cual el proveedor no emitió notal fiscal, no se demostró el medio fehaciente de pago, ni certificación del proveedor y si el SIN solicitó documentación consistente medio de pago de las facturas observadas, tal aspecto abre la posibilidad de presentación de toda la documentación en poder del contribuyente para validar el crédito fiscal de las facturas observadas.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando, se emita sentencia declarando probada en todas sus partes la demanda y revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0921/2014 de 24 de junio, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente en su integridad de la R.D. Nº 17-0853-2013.

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 24 de abril de 2014, que cursa de fs. 36 a 39, y señala lo siguiente:

Sobre la correcta depuración del crédito fiscal realizada por el SIN, conforme el uso de sus facultades otorgadas por la ley, limitándose a investigar y/o verificar la correcta determinación del crédito fiscal; señala que se tiene que aclarar que el sujeto pasivo presentó como medios de pago: Libro mayor del crédito fiscal, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios; documentos que permiten observar que canceló sus compras mediante cheques, además que, el sujeto pasivo registra en comprobantes de traspaso las compras contra cuentas por pagar y posteriormente, mediante comprobantes de egreso registra el pago mediante cheques, cuyos importes en varios casos cubren en parte a varias compras, pagos totales que coinciden con los emitidos al portador.

Dichos pagos cuentan con recibos oficiales y éstos con la firma de recibí conforme de la proveedora Lucila Hurtado Salazar, lo que evidencia que el destino de esos importes fue la mencionada proveedora. Asimismo, en varios casos, como en el Comprobante de Egreso Nº 13 de 22 de septiembre de 2010, el egreso se encuentra registrado contra rendición de

cuentas, por lo que, el sujeto pasivo acreditó con medios de pago sus compras, pese a que no aportó los libros mayores de las cuentas banco, otras cuentas por pagar y entrega de fondos a rendir, entre otras, en los que se pudiera verificar el traslado de los comprobantes de traspaso y egreso al balance de comprobación de sumas y saldos, para finalmente contrastarlos con los estados financieros, los cuales se encuentran en poder de la administración tributaria porque el sujeto pasivo los presenta al declarar el IUE, aspectos que no fueron analizados por la entidad demandante en el proceso de verificación.

Por lo expuesto, concluye expresando que los pagos de las compras, se encuentran respaldados con comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos oficiales y cheques, los cuales constituyen medios de pago, ya que si bien la resolución determinativa señala de manera general que el contribuyente no presentó documentos de descargo a la vista de cargo; empero, valorada la documentación presentada por el contribuyente al inició de la verificación, no aclara cuales documentos extraña como medio de pago de las compras.

Continúa citando como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.2 de la administración tributaria, respecto a los requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente se beneficie del crédito fiscal, la Resolución Jerárquica STG-RJ Nº 0490/2007 y como jurisprudencia la S.C. Nº 0824/2012 de 20 de agosto respecto a la garantía al debido proceso, a un proceso justo y equitativo.

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

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar sentencia declarando improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

1. Que el 20 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó a José Luis Sánchez Jiménez, en representación de Berthin Consultoría S.R.L., con la Orden de Verificación Nº 0013OVI02381 destinada al proceso de determinación del crédito fiscal de IVA contenido en 14 facturas declaradas por el contribuyente detalladas en el anexo adjunto y correspondientes a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, otorgando un plazo de 5 días hábiles, la presentación de: a) Declaraciones juradas (F-200 ó 210) y libro de compras, ambos de los periodos observados; b) Facturas de compras originales detalladas; c) Medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador solicite durante el proceso; cursante de fs. 3-4 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

En ese sentido, el contribuyente mediante la nota de fs. 8 del Anexo 2, solicitó ampliación del plazo para la presentación de descargos por diez días hábiles, siendo respondida dicha solicitud mediante Auto Nº 25-0044-2013 de 27 de febrero de fs. 9 del citado Anexo, otorgándole 5 días hábiles como ampliación de plazo; es decir, hasta el 6 de marzo de 2013 impostergablemente, fecha en la que el sujeto pasivo entregó la documentación

solicitada de acuerdo al acta de recepción de documentos cursante de fs. 10 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 15 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 00070898 y 00070893 de fs. 166 y 167; respectivamente, del Anexo 2 de antecedentes administrativos, en las que se evidenció el registro incorrecto del número de autorización de tres facturas (dos de septiembre y una de diciembre), hechos que vulnerarían el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07. Asimismo, el SIN emitió Informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/INF/1557/2013 de 15 de octubre, que observa las facturas según los códigos A) 3 notas fiscales observadas por error de registro del número de autorización en el libro de compras físico, y B) El proveedor no emitió la nota fiscal y el contribuyente no presentó medio fehaciente de pago, menos certificación del proveedor respecto a las otras 11 facturas observadas, depuración que asciende a Bs 375.651.-, cuyo crédito fiscal IVA corresponde a la suma de Bs 48.834.-, por los periodos fiscales de septiembre y diciembre 2010; cursante de fs. 168 a 170 del Anexo 2.

Posteriormente, el SIN emitió la Vista de Cargo Nº 32-0096-2013 de fs. 171 a 174 del Anexo 2, que establece una deuda tributaria preliminar de 72.041 UFV equivalente a Bs 134.883.-, emergente de la depuración del crédito fiscal IVA por las facturas observadas de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 y conforme Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGLPZ/DF/INF/1878/2013 de fs. 181 a 184 del mismo Anexo, ratificó los cargos porque el contribuyente no presentó descargo alguno ni efectuó el pago de la deuda tributaria.

Por lo expuesto, el 6 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal del contribuyente con la R.D. Nº 17-0853-2013 de 26 de noviembre, la cual determinó las obligaciones impositivas de Berthin Consultoría S.R.L., que ascienden a un total de 71.979 UFV equivalente a Bs 135.865.-, monto que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, correspondiente al IVA de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, conforme consta de fs. 187 a 196 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

Contra dicha resolución, el 24 de diciembre de 2013, la Empresa Berthin Consultoría S.R.L., a través de su representante legal, planteó recurso de alzada, resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0276/2014 de 31 de marzo de fs. 80 a 93 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, que confirmó la R.D. Nº 17-0853-2013 de 26 de noviembre.

Ante dicha resolución, mediante memorial de fs. 123 a 131 vta. del Anexo 1, la empresa Berthin Consultoría S.R.L., interpuso recurso jerárquico; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio, que revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0276/2014 de 31 de marzo; consiguientemente, se deja sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs 48.834.-, correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 correspondiente a las 11 facturas observadas en el Código B anteriormente descrito; manteniendo firme y subsistente la multa de 3.000 UFV por incumplimiento de deberes formales de acuerdo a las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 70892 y 70893 de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010, cada una por 1.500 UFV, conforme cursa de fs. 186 a 207 del Anexo 1; todo de conformidad a lo previsto al art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

3. Cursa también el apersonamiento de José Luis Sánchez Jiménez, en representación legal de Berthin Consultoría S.R.L., como tercero interesado, quien con memorial de fs. 58 a 66 de obrados, se apersonó al proceso y señaló que cumplió con los tres requisitos establecidos por ley para ser beneficiario del crédito fiscal porque la documentación presentada en sede administrativa fue el libro mayor, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios; añadiendo además en la instancia recursiva, las certificaciones de la proveedora y tales documentos permiten observar que Berthin Consultoría S.R.L., canceló sus compras mediante cheques, pagos totales que coinciden con los importes de las facturas de compras, por lo que se concluye que los medios de pago han sido demostrados y respaldados con la documentación descrita, y no como erradamente estableció el SIN en la resolución determinativa, ya que de manera general señaló que el contribuyente no presentó documentos de descargos a la vista de cargo.

Concluye solicitando se emita resolución declarando improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica ahora impugnada.

4. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 134 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la controversia radica en determinar si fue correcta la decisión de la AGIT al revocar parcialmente la resolución de alzada respecto a la eliminación de la depuración del crédito fiscal IVA por un importe de Bs 48.834.-, correspondiente a los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 conforme a la respectiva valoración de la documentación presentada, o en su defecto, si existió una mala valoración de la prueba de descargo como alega la entidad demandante.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso 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, el art. 778 del Cód. Pdto. Civ.-1975, 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. Depuración del crédito fiscal IVA de los periodos fiscales septiembre y diciembre 2010 conforme a la valoración de la documentación presentada, determinando si existió o no una mala valoración de la prueba de descargo.

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

Uno de los elementos del debido proceso es el derecho a la defensa, que según la doctrina, es la oportunidad que tiene todo ser humano de manera universal para desvirtuar las acusaciones que pesan en su contra, afirmando su inocencia ante cualquier situación que le asigna el matiz de una supuesta culpabilidad. Este derecho es predicable tanto en el ámbito judicial como administrativo, se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento. La determinación como acto formal surge de la declaración expresa de la administración, a través de un instrumento que causa estado y que por lo general puede significar o constituir el inicio de un tratamiento jurisdiccional por no existir acuerdo de esa determinación. Ese acto, constituye la resolución determinativa o resolución sancionatoria que dicta la administración respectiva y como resultado de un proceso que a través de una investigación, da origen a una vista de cargo o acta de intervención, según corresponda.

Asimismo, la C.P.E., en su art. 14.V, establece: “Las leyes bolivianas se aplican a todas las personas naturales o jurídicas, bolivianas o extranjeras en el territorio boliviano”. El art. 109-I de la citada norma dispone: “Todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección”. Los arts. 115-II y 117-I de la C.P.E., garantizan el debido proceso y el derecho a la defensa. Por su parte, el art. 68 del Cód. Trib. Boliviano, establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo: 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos, 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada.

Por su parte, el art. 180-I de la C.P.E., expresamente establece entre sus principios que se fundamenta la jurisdicción ordinaria, el Principio de Verdad Material, y dicho principio es concordante con los arts. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo que señala: “La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil” y 30-11 de la L.Ó.J., que indica, entre los principios que se sustenta la jurisdicción ordinaria, se encuentra el principio de verdad material que: “Obliga a las

autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, tal como ocurrieron, en estricto cumplimiento de las garantías procesales".

Así referidas las normas y los principios inmersos en la labor interpretativa, debe entenderse por verdad material aquel acontecimiento, conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que condicen con la realidad de los hechos, entendiéndose que en el nuevo marco constitucional la búsqueda y el logro de la verdad material se constituye en principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en una decisión justa y adecuada.

Asimismo, es preciso señalar que el num. 4 del art. 70 del Cód. Trib. Boliviano, 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; y el num. 5 de la misma Disposición Legal señala que el contribuyente tiene la obligación de demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere que le corresponden.

Continuando con el Cód. Trib. Boliviano, en su art. 76 claramente establece que quién pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, entendiéndose por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria.

Por otra parte, el art. 219 del Adjetivo Tributario, establece el procedimiento que debe cumplirse en la sustanciación del recurso jerárquico y en su inc. d) señala la posibilidad de presentación de pruebas de reciente obtención a las que refiere el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes computables a la fecha de notificación con el auto de admisión del recurso.

En ese contexto normativo, la certidumbre de los criterios vertidos en el ámbito constitucional resulta plenamente ajustables al proceso contencioso administrativo, cuyo fin vislumbra que las personas o entidades a quienes va dirigida la norma, conozcan el rango y los límites de protección jurídica de sus actos, por lo que en el caso de autos se reclama la valoración de la prueba, porque la documentación presentada por el sujeto pasivo no demostraría que las transacciones se hayan realizado efectivamente.

En ese sentido, es preciso recordar que en materia tributaria, el sujeto pasivo, para beneficiarse con el 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 el 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. Nº 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 inc. a) del art. 8 de la L. Nº 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. Nº 843, concordante con el art. 8 del D.S. Nº 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 registrada

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 únicamente por montos mayores a Bs 50.000.-, éstas deben estar respaldadas con medios fehacientes de pago para que la administración tributaria 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. Nº 27874, que modifica el art. 37 del D.S. Nº 27310; caso contrario, el comprador no tendrá derecho al cómputo del crédito fiscal.

En ese sentido, el análisis de los 3 requisitos establecidos por ley descritos ut supra para el beneficio del crédito fiscal debe centrarse de acuerdo a la naturaleza de la observación del SIN, por lo cual, de una revisión del Anexo "A" de la Vista de Cargo Nº 32-0096-2013 cursante de fs. 174 del Anexo 2, se advierte que en el acápite de "Aclaración de la observación" señala: "B) El proveedor no emitió la nota fiscal y el contribuyente no presentó medio de pago fehaciente, ni certificación del proveedor", por lo que, el análisis del presente fallo debe realizarse solamente respecto al tercer requisito referido a la demostración de la efectiva realización de la transacción.

De acuerdo a la normativa legal descrita precedentemente para el caso concreto, y de una revisión de antecedentes administrativos se tiene que, conforme el acta de recepción de documentos presentados por el contribuyente Berthin Consultoría S.R.L., el 6 de marzo de 2013 a hrs. 18:00 que cursa de fs. 10 del Anexo 2 de antecedentes administrativos; se advierte que, se estableció de manera clara el detalle de documentos presentados por el sujeto pasivo, los cuales son: "declaraciones juradas F-200, Libros de Compras IVA, facturas de compras de acuerdo a lo solicitado, comprobantes contables de registros y pagos de las facturas de compras solicitadas"(sic), todos de los periodos de septiembre y diciembre de 2010 y en dicha acta de recepción, en la casilla de observaciones si bien indica que son fotocopias; sin embargo, señala también que: "Todas las fotocopias fueron cotejadas con los documentos originales, y que todos los originales fueron devueltos a conformidad en su totalidad el mismo día (6 de marzo de 2013)" (sic). En ese sentido y de una revisión de la Orden de Verificación Nº 0013OVI02381 cursante de fs. 3-4 del Anexo 2, se evidencia que coincide plenamente la documentación presentada por el contribuyente Berthin Consultoría S.R.L., con la documentación requerida por la administración tributaria al inicio del proceso de verificación realizado por la entidad ahora demandante contra el contribuyente; y respecto a la documentación como medio de pago solicitada, el contribuyente acreditó la misma mediante la presentación del libro mayor, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, recibos, fotocopias de cheques y extractos bancarios cursantes de fs. 16 a 160 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, por lo que empresa Berthin Consultoría S.R.L., dio cumplimiento a los arts. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano; puesto que dicha documentación ha sido presentada, siendo que demuestra que los egresos del contribuyente en los periodos observados, tienen relación con el monto total de las compras efectuadas y si bien la administración tributaria erróneamente alega que los comprobantes de egreso no cuentan con las firmas respectivas, los recibos no cuentan con la identificación de la firma; los cheques no fueron emitidos a nombre de la proveedora; resulta pertinente señalar al respecto que, tales aspectos no puede alegarlos la entidad demandante recientemente cuando fue la propia administración tributaria que dio fe de dicha documentación conforme sus sello del Departamento de Fiscalización el 6 de marzo de 2013, el cual indica: "El original de la

presente fotocopia fue revisado en el archivo del contribuyente" (sic), puesto que tales actos los realizó previa revisión de los originales, por lo que, los realizó en pleno conocimiento de dicha documentación, no pudiendo desconocer a conveniencia suya, en esta instancia, el reconocimiento de prueba de descargo presentada oportunamente con base a reclamos infundados y meramente formales, sólo con el afán de evadir el compromiso asumido al haber sellado el Departamento de Fiscalización del SIN dicha prueba en ejercicio de sus funciones porque estaría negando sus propios actos como autoridad tributaria, los cuales se presumen legítimos por estar sometidos a la ley conforme el art. 65 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con el art. 4-a) de la Ley de Procedimiento Administrativo, por lo cual, no resultan evidentes los reclamos con total falta de argumento sobre aspectos formales y que los aprobó el 6 de marzo de 2013 (ver fs. 10, 16 a 160 del Anexo 2 de antecedentes administrativos).

Asimismo, en el caso concreto se tiene también que, la certificación emitida por la proveedora Lucia Corina Hurtado Salazar en original, reconocida y con el visto bueno de la autenticidad del documento otorgado por la Notaría de Fe Pública de Primera Clase Nº 97 de La Paz cursante de fs. 46 a 48 del Anexo 1, si bien fue adjuntada por el contribuyente ante la autoridad de alzada conforme el art. 218-d) del Cód. Trib. Boliviano; sin embargo, posteriormente el contribuyente dio cumplimiento a las formalidades establecidas en el art. 81 del citado Código conforme se evidencia en el acta de juramento de prueba de reciente obtención de fs. 156 del mencionado Anexo 1, tal certificación emitida por la proveedora es de 21 de enero de 2014; es decir, posterior al plazo que tenía para la presentación de descargos establecido en la Vista de Cargo Nº 32-0096-2013 de 15 de octubre, demostrándose claramente que recién la tuvo en su poder al momento de la presentación de su memorial "presenta pruebas" (ver fs. 46 a 49 del Anexo 1) y dicha certificación respalda las transacciones económicas realizadas por el contribuyente Empresa Berthin Consultoría S.R.L., con su proveedora Lucila Corina Hurtado, respecto a las facturas Nos. 117, 120, 128, 137, 231, 235, 240, 244, 248, 253 y 256, relativas a la venta de material de escritorio y oficina, todas ellas observadas por la administración tributaria en el Código B) del "Anexo A" de fs. 174 del Anexo 2 de antecedentes administrativos que forma parte de la citada vista de cargo y dicha certificación reconoce que tales facturas emitidas fueron canceladas a favor de la proveedora bajo la modalidad de cheque al portador y por los cuales firmó recibos a la empresa Berthin Consultoría S.R.L.; advirtiéndose que los insumos o material de escritorio y oficina adquiridos fueron registrados en los comprobantes de egreso del contribuyente, así como los cheques, han sido presentados, por consiguiente, al reconocer voluntaria y libremente la proveedora Lucila Corina Hurtado Salazar tales compras realizadas por la empresa Berthin Consultoría S.R.L., en la certificación referida y con la debida autenticidad, demuestra fehacientemente los egresos del contribuyente en los periodos observados que tienen relación con el monto total de las compras efectuadas.

Por lo expuesto 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 establecen los art. 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. Nº 21530, sino el tercer requisito de la demostración de la efectiva realización de la transacción, siendo que la documentación contable presentada y la certificación de la proveedora, demuestran 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. Nº 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 administración tributaria no demostró materialmente con documentación idónea, que la prueba de descargo y la certificación original sean 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 certificación notariada de la proveedora, y como efecto de ello corresponde apropiarse del crédito fiscal contenido en las mismas; consiguientemente, la administración tributaria 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, puesto que, no resulta valedero el hecho que el proveedor no hubiera informado sus compras a través del Módulo Da Vinci, como argumento o causal suficiente para que el SIN erróneamente proceda a la depuración del crédito fiscal, por lo que en ese mismo sentido, la propia entidad fiscal procedió también a verificar la existencia del medio de pago, por lo que, debió cumplir con sus facultades establecidas en las disposiciones legales citadas y los requisitos exigidos por ley para el correspondiente beneficio de crédito fiscal a favor del contribuyente, lo cual no lo hizo.

Por último, respecto a la valoración de prueba en fotocopia simple; cabe señalar que, como ya se explicó, de acuerdo al acta de recepción de documentos presentados de fs. 10 del Anexo 2, en la casilla de observaciones si bien indica que son fotocopias; sin embargo, señala también que: "Todas las fotocopias fueron cotejadas con los documentos originales, y que todos los originales fueron devueltos a conformidad en su totalidad el mismo día (6 de marzo de 2013)" (sic); por lo que, se advierte que se presentó los descargos en originales junto con las fotocopias respectivas y luego de la comparación pertinente, la administración tributaria devolvió los mismos, aspecto que tiene conocimiento pleno la administración tributaria y otorgó su respectivo consentimiento conforme la firma del funcionario del Departamento de Fiscalización del SIN (ver fs. 10 del citado Anexo) plasmada como constancia de la elaboración de la citada acta. Asimismo, aunque no hubiese existido tal comparación de documentos (originales y fotocopias); resulta menester indicar que, la valoración de la AGIT de la documentación de descargo en la resolución jerárquica impugnada fue dando estricto cumplimiento de los arts. 180-I de la C.P.E., así como con el inc. d) y l) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 200-I del Cód. Trib. 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, tal afirmación se encuentra respaldada por las S.C. Plurinacional Nº 1662/2012 de 1 de octubre, puesto que, indica que un juzgador no puede definir los derechos y obligaciones de una persona, restringir o distorsionar la percepción de los hechos por una limitación formal, como no valorar prueba por tratarse de fotocopias simples, pues daría lugar a una decisión injusta y ajena a los principios y valores éticos consagrados en la Constitución Política del Estado, por lo que, la AGIT valoró acertadamente la documentación de descargo presentada por Berthin Consultoría S.R.L. Por todo lo expuesto, corresponde a este tribunal desestimar las pretensiones de la demanda y confirmar la resolución impugnada.

V.3. 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° 0921/2014, 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, antes que el cumplimiento de meros formalismos como pretendía la parte demandante y que tampoco correspondían, como ya se explicó, en el presente caso.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró correctamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio, 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 conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. de 26 a 30 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del SIN en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0921/2014 de 24 de junio dictada por la AGIT.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

47

Empresa Metalúrgica Vinto c Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 68 a 72, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio de fs. 26 a 47, el memorial de contestación de fs. 116 a 132 (fax) y 135 a 143 vta., (original), no habiendo la empresa demandante hecho uso de su derecho a réplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán, en su calidad de representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, en virtud a la R.S. Nº 01151 de 18 de julio de 2009 (fs. 9-10), se apersonó por memorial de fs. 68 a 71 y vta., manifestando que al amparo de los arts. 70 de la L. Nº 2341, 125, parág. II del D.S. Nº 27113, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ., y 2 de la L. Nº 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio.

Indicó que, el 18 de noviembre de 2013, se notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM Nº 23-01000-13 emitida por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, estableciendo a favor de la empresa demandante la devolución impositiva por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal de noviembre de 2012, por el monto de Bs11.070.428,- de un monto solicitado de Bs 17.838.135,-.

Que, dicha reducción que no corresponde puesto que se aplicó erróneamente el art. 10 del D.S. Nº 25465 sobre los gastos de realización e ilegalmente se depuró parte del crédito fiscal de las facturas de compras mayores a UFV 50.000, supuestamente al no haberse demostrado el pago del 87% de las facturas Nos. 27, 28, 33, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581, 2584, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 95 y 906 emitidas por la Comercializadora de Minerales SOCYMET y COMIBOL, aseveración falsa, ya que se pagó el 87% de las mismas, sin embargo la administración tributaria realizó reducciones dentro las sumas pagadas depurando el crédito fiscal del 14.94.25.28.735% del total de las facturas mayores a UFV 50.000, por lo que se interpuso recurso de alzada en contra de la mencionada resolución administrativa, el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0206/2014 de 10 de marzo, misma que revocó parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01000-13 de 14 de noviembre de 2013, dejando sin efecto el importe observado de Bs 3.938.677,- y confirmando el de Bs 2.829.030,- como no sujeto a devolución impositiva, manteniendo asimismo el monto de Bs.11.070.428,-

haciendo un total sujeto a devolución impositiva de Bs 15.009.105,- por el periodo fiscal de noviembre de 2012.

Agregó que, contra dicha resolución de alzada, tanto la Empresa Metalúrgica Vinto como la administración tributaria interpusieron recurso jerárquico, dando lugar a que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio, misma que revocó parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto el importe de Bs 4.111.322,88 cuyo crédito fiscal es de 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 sujeto a devolución de Bs 15.543.577,- correspondiente al periodo fiscal de noviembre de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señaló que, con relación a la recuperación de CEDEIM del periodo observado, se realizó la solicitud por un monto de Bs 17.838.135,- siendo establecido por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014, el monto sujeto a devolución de Bs 15.543.577,- existiendo una diferencia no sujeta a devolución por falta de medios fehacientes de pago de Bs 2.294.558,- por concepto de: Descuentos por facturación de facturas de SOCYMET Bs 1.311,- descuentos por facturación análisis Bs 102,- descuentos por manipuleo de concentrados Bs 2.329,- y depuración medios fehacientes de pago de facturas por montos superiores a UFV 50.000,- Bs 2.290.816.

Refirió que, el monto depurado de Bs 1.311,- realizado a las facturas Nos. 27, 28 y 33 de SOCYMET, fue injustificado y no corresponde, en razón de que la autoridad demandada, descartó que el descuento no es por demasía de regalía minera, no especificando el motivo del descuento o depuración, por lo que corresponde la devolución del monto depurado por las facturas citadas.

I.2.2.- Acusó indebido descuento por facturación de análisis de dirimisión por el monto de Bs 102,- toda vez que las facturas Nos. 23424 y 23435 de SGS por servicio de análisis dirimisión de concentrados de estaño, fueron canceladas por la Empresa Metalúrgica Vinto a la cuenta de SOCYMET, habiéndose presentado en fase administrativa de fiscalización a la Administración Tributaria no sólo el comprobante BB00120022 y contabilizados en comprobante FB00110056, sino el extracto bancario y el registro contable por el pago efectuado.

Indicó que, las facturas Nos. 23775 y 23726 de SGS por servicio de análisis dirimisión de concentrados de estaño, fueron canceladas por la Empresa Metalúrgica Vinto a cuenta de COMIBOL, y que en la fase administrativa de fiscalización se presentó a la administración tributaria todos los medios fehacientes de pago que respaldan esta operación, siendo los mismos facturas, comprobantes y estados bancarios.

I.2.3.- Continuó señalando que, respecto a los descuentos por manipuleo de concentrados, sorprende la manifestación de la autoridad demandada al señalar que no se evidencia que curse la factura Nº 118 de SEDECAR, ya que en la fase inicial de fiscalización se presentó a la administración tributaria la referida factura, la cual ante la observación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria es presentada nuevamente en fotocopia simple con todos sus respaldos, factura que habiendo sido emitida a nombre de COMIBOL, se

encuentra en dicha entidad, por lo que no es posible presentarla en original, no correspondiendo la depuración de Bs 2.329.-, que es el crédito fiscal de la factura Nº 118.

I.2.4.- Finalmente refirió que, reclama la suma de Bs 2.290.816,- que corresponde a la depuración del 14.94% de las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, emitidas por la Comercializadora de Minerales SOCYMET y COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, por supuesta falta de medios fehacientes de pago, pero que sin embargo, como se fundamentó anteriormente dichas facturas se encuentran respaldadas por sí mismas, constituyéndose en medios fehacientes de pago, así también cumplen las condiciones fundamentales, ya que son originales, corresponden al periodo solicitado, se encuentran vinculadas con las operaciones gravadas de la empresa conforme al art. 8-a) de la L. Nº 843, habiéndose demostrado también respaldos como ser notas fiscales, comprobantes de pago contables, órdenes de transferencias bancarias y liquidaciones finales de compra de concentrados de estaño a las empresas que emitieron las facturas, documentos que constan en el expediente, los cuales conforme a los arts. 66-11 y 70-4 de la L. Nº 2492, se constituyen en medios fehacientes de pago y respaldo de actividades, por lo que corresponde el derecho a la devolución del crédito fiscal IVA que contienen las mencionadas facturas.

Citó como normativa legal los arts. 125 de la L. Nº 2492, 1 y 2 de la L. Nº 1963 que modifica los arts. 12 y 13 de la L. Nº 1489, argumentando que las instancias administrativas no cumplieron con el Principio de Neutralidad Impositiva; mencionó también los arts. 2 y 24-3 del D.S. Nº 25465, 8 del D.S. Nº 21530, y 37 del D.S. Nº 27310, modificado por el art. 12 del D.S. Nº 27874.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, y que consiguientemente se revoque la resolución impugnada en las partes especificadas.

II.- De la contestación a la demanda.

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

Se dispuso asimismo, que se cite a la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersone al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 116 a 132 vía fax y de 135 a 143 en original, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 133) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la empresa demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus

fundamentos técnico-jurídicos; y que no obstante cabe desvirtuar los argumentos de la demanda de la siguiente manera:

II.1. Que sobre los medios fehacientes de pago, se advierte que el contribuyente a fin de sustentar sus pagos por las compras, elaboró y presentó los cuadros en los que efectúa una correlación entre la forma de "Determinación del importe de la factura" y los "Medios fehacientes de pago", en la que refleja una columna "regalías mineras", documento cursante de fs. 618, 625 y 632 de los antecedentes administrativos, evidenciándose que los importes de regalías mineras de $us. 3.380,13, $us. 2.141,32 y $us. 2.630,59 provienen de las liquidaciones finales como consta de fs. 622, 629 y 636 de los antecedentes administrativos, importes registrados en el cuadro desglosado de retención de regalías mineras de fs. 184 y 187 de la documentación presentada por el sujeto pasivo, por lo que no se advierte en antecedentes administrativos documentación que evidencie el pago en demasía en regalías mineras por las citadas facturas, y considerando que el contribuyente no aportó mayor prueba que respalde ese reclamo, considerando lo dispuesto en el art. 76 de la L. Nº 2492, corresponde mantener la depuración del crédito fiscal por falta de respaldos de las facturas Nos. 27, 28 y 33.

II.2. Refirió que, respecto a las facturas Nos. 23424 y 23435 se señaló de forma precisa que si bien el contribuyente adjuntó como respaldo el Comprobante de Bancos BB00120021 que refiere que el pago se realizó con cheque Nº 7407 del Banco Unión, documentos cursantes de fs. 639 de los antecedentes administrativos, no adjuntó el cheque ni el extracto bancario, así como tampoco algún registro contable por el pago efectuado, y que respecto a las facturas Nos. 23726 y 23775 no adjuntó ningún respaldo que demuestre el pago realizado, ni registro contable de la transacción, por lo que las citadas facturas no se encuentran debidamente respaldadas con medios de pago, correspondiendo la depuración de Bs 101,57.

Indicó que, luego de la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos y del expediente, se evidencia que la empresa demandante presentó una demanda que no se circunscribe a los términos en que se ha pronunciado la resolución de recurso jerárquico, planteando un monto que no fue motivo de impugnación o agravio en instancia de alzada, puesto que debió haberse ceñido a los puntos contemplados e impugnados en el trámite de alzada, siendo nuevos e inexistentes los agravios impugnados en la presente demanda.

II.3. Continuó señalando que, sobre el descuento por manipuleo de concentrados, por el monto de Bs 2.329.-, correspondiente al crédito fiscal de la factura Nº 118 de SEDECAR emitida por COMIBOL por trabajos de manipuleo de concentrados de estaño de la Empresa Minera Huanuni y pagada por la Empresa Metalúrgica Vinto, se tiene que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria señaló que no emitiría ningún pronunciamiento, puesto que el recurrente no especificó en su recurso de alzada el número de la factura; sin embargo se advierte que la autoridad de alzada se refirió a una diferencia de Bs 2.329.-, con relación a la factura Nº 901, y que de la revisión de los respaldos de esta factura, no se evidencia que curse la factura Nº 118 emitida por SEDECAR y señalada por la empresa demandante, por lo que consecuentemente debe mantenerse la depuración de Bs 2.329.

III.4. Manifestó que, sobre el punto demandado respecto a los fundamentos legales que determinan la devolución del 14.94% del total del crédito fiscal de las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, emitidas por la Comercializadora de Minerales SOCYMET y COMIBOL- Empresa

Minera Huanuni, se debe reiterar que de la revisión de las facturas, respaldos u otros que realizó la instancia jerárquica, se evidenció que las mencionadas facturas, fueron emitidas por Bs 136.310.317,95 según el papel de trabajo "Verificación de crédito fiscal compras superiores a UFV 50.000 – medios fehacientes de pago", que cursa de fs. 613 de los antecedentes administrativos, y que la administración tributaria aceptó los pagos por Bs 114.548.549,75 por encontrase los mismos debidamente respaldados con comprobantes de Bancos Bolivianos y Dólares, Movimiento de Cuentas – Banco Central de Bolivia y comprobantes de liquidación de concentrados, resultando una diferencia no cancelada de Bs 21.761.768,20.

Expresó que, la retención de la regalía minera y su posterior empoce a favor del fisco realizado por la empresa demandante, también se constituye en un medio de pago, no obstante de acuerdo con lo referido por la empresa demandante en su recurso jerárquico, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria no habría considerado el importe de Bs 534.471,98 con el argumento de que las retenciones no fueron acreditadas con la presentación del F-3009, por lo que se tiene que de la revisión de la Resolución Administrativa CEDEIM Previa 23-01000-13, se advierte que la verificación fue realizada considerando la documentación presentada por el contribuyente, cuyo resultado demostró que presentó como medios fehacientes de pago, los pagos por regalía minera y que dichos importes no forman parte del importe facturado, concluyéndose que la empresa demandante estaría solicitando la devolución del IVA con componente de regalía minera, contraviniendo el D.S. Nº 25465, conforme se tiene de fs. 902-903 de los antecedentes administrativos.

Indicó que, la administración tributaria se refirió a la presentación de pagos por regalía minera, pero que de la revisión de los antecedentes administrativos se tiene que dicha documentación no forma parte de los mismos, aspecto que fue observado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, dando lugar a que la empresa demandante en el término de prueba de la instancia jerárquica presente la documentación cursante de fs. 164 a 191 de los antecedentes administrativos, prueba que fue valorada de acuerdo al art. 200-1 de la L. Nº 2492.

Agregó que de la verificación realizada a las Boletas de Pago F-3009, boleta de pago de la regalía minera correspondiente al periodo de noviembre de 2012, acompañadas de los cuadros cursantes de fs. 175 a 191 de los antecedentes administrativos, se evidencia que las retenciones realizadas por lotes que forman parte de las citadas facturas, se constituyen en medios fehacientes de pago, válidos por Bs 4.111.322,88 resultando la diferencia después de la consideración de la regalía minera por las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, el importe de Bs 17.650.445,32 cuyo crédito fiscal asciende a Bs 2.294.558.

II.5. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Empresa Metalúrgica Vinto, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la empresa demandante, no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo que se tuvo por renunciado al mismo conforme se tiene del decreto de fs. 180, lo que dio lugar a que siendo el estado de la causa y no habiendo más que tramitar, se decrete "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. Nº 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 Tribunal Supremo de Justicia 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 11 de septiembre de 2013, la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, notificó al representante legal de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación-CEDEIM Nº 13990200534 (fs. 2 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), modalidad verificación previa CEDEIM, para la revisión de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo fiscal de noviembre de 2012, solicitando para el efecto la documentación detallada en el formulario 4003, Requerimiento Nº 13400900008 (fs. 3 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), consistente en las Declaraciones Juradas del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (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 UFV 50.000, gastos de realización y estructura de costos.

III.2.- Que el 5 de septiembre de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto, conforme se evidencia del Acta de Entrega y Devolución de Documentos Nº 004228 (fs. 6 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), presentó a 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 de noviembre de 2012, Pólizas de exportación, Medios fehacientes de pago de facturas mayores a UFV 50.000 y Libros contables.

III.3.- Que el 5 de noviembre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/156/2013 (fs. 895 a 899 del Anexo 7 de los antecedentes administrativos), concluyendo que como resultado de la verificación efectuada a la documentación que respalda la solicitud de extensión de Certificados de Devolución Impositiva CEDEIM, se determinó la devolución de Bs 11.070.428,- por el IVA del periodo de noviembre de 2012.

III.4.- Que el 18 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó al representante de la Empresa Metalúrgica Vinto con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01-000-13 de 14 de noviembre de 2013 (fs. 900 a 905 del Anexo 7 de los antecedentes administrativos), estableciendo como importe a devolver mediante CEDEIM el monto de Bs 11.070.428,- por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2012 y determinando un monto no sujeto a devolución de Bs 2.829.030.

III.5.- Que el 9 de diciembre de 2013, la Empresa Metalúrgica Vinto, interpuso recurso de alzada en contra de la mencionada resolución administrativa (fs. 30 a 33 y vta., del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0206/2014 de 10 de marzo (fs. 83 a 95 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), misma que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01000-13, dejando sin efecto el importe observado de Bs 3.938.677.-, y confirmando el importe de Bs 2.829.030.-, como no sujeto a devolución impositiva, manteniendo el monto de Bs 11.070.428.-, como importe a devolver, haciendo un importe total sujeto a devolución impositiva de Bs 15.009.105.-, correspondiente al IVA del periodo fiscal de noviembre de 2012.

III.6.- Que contra la resolución de alzada, tanto la administración tributaria como la Empresa Metalúrgica Vinto interpusieron recurso jerárquico (fs. 113 a 117 y 151 a 155 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), los cuales fueron resueltos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio (fs. 215 a 236 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), misma que revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0206/2014 de 10 de marzo, 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 el importe a devolver de Bs 15.543.577.

IV.- De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si las facturas Nos. 27, 28 y 33 emitidas por SOCYMET; 23424, 23435, 23775 y 23726 emitidas por servicio de análisis de dirimisión de concentrados; 118 emitida por SEDECAR; y 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, emitidas por la Comercializadora de Minerales COMIBOL – Empresa Minera Huanuni, se encuentran respaldadas totalmente con medios fehacientes de pago y no corresponde su depuración, siendo el crédito fiscal de estas sujeto a devolución impositiva.

V.- Análisis y fundamentación del problema jurídico planteado.

V.1. Antes de ingresar a resolver la problemática planteada, es necesario indicar qué se entiende por devolución de impuestos mediante Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), correspondiendo citar el art. 12 de la L. Nº 1489 de abril de 1993 Ley de Desarrollo y Tratamiento Impositivo de las Exportaciones que señala: "Los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basados en el principio de neutralidad impositiva". A su vez el art. 13 de la misma Ley establece: "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".

Asimismo, el art. 8 de la L. Nº 843 señala que: "Solo darán lugar al cómputo del crédito fiscal aquí previsto las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio 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 su parte el art. 11 de la misma Ley establece: "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 fin se consideraran como sujetos a gravamen".

Ahora bien, de esta normativa sobre devolución de impuestos mediante CEDEIM, se tiene que los exportadores de mercancías y servicios recibirán la devolución de los impuestos sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de estos en los costos de producción, siendo el encargado de esta devolución el Estado, que devolverá a los exportadores un monto igual al IVA pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, siendo el sentido de esta norma la devolución de impuestos sobre insumos y bienes incorporados en el costo de las mercaderías exportadas.

En conclusión, el art. 8 de la L. Nº 843 determina qué crédito fiscal resulta computable cuando las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras de servicio o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; asimismo, el art. 11 de la misma Ley estipula que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren, el crédito fiscal correspondiente a las compras o insumos efectuados con destino a operaciones de exportación, debiendo tener en cuenta que uno de los fines formales de la normativa que se citó, es delimitar las condiciones para la devolución de CEDEIM al sector exportador, fijando como requisitos esenciales que el crédito fiscal acreedor a la devolución impositiva cumpla con los requisitos de que esté relacionado a insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación.

En ese marco, considerando que la problemática se circunscribe sobre medios fehacientes de pago, se hace preciso en primer lugar referir, lo que debe entenderse por tal,

debiendo traer a colación la normativa contenida en 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, que dispone: "(Medios fehacientes de pago). Cuando se solicite devolución impositiva, las compras por importes mayores a 50.000 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. 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.

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 señalada, se puede establecer claramente cuáles son los 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-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.

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; asimismo, 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.

Es preciso aclarar que los medios fehacientes de pago, no solamente son para devolución impositiva a partir de UFV 50.000,- hacia montos superiores, sino que, esta cuantía también comprende para todas las transacciones efectivizadas por los contribuyentes y/o responsables, es decir, a partir de ese monto (UFV 50.000.-) la administración tributaria debe exigir a los contribuyentes y/o terceros responsables los medios fehacientes de pago y, cuando no se cuente con el medio fehaciente de pago, la presunción de inexistencia involucrará: a) Para el Crédito Fiscal - IVA, que el comprador no pueda apropiar los créditos fiscales; b) Para el Débito Fiscal - IVA, que el vendedor liquide el IVA sin deducción de crédito fiscal alguno; c) Para el IUE, que el gasto sea no deducible; y d) Para el RC-IVA, que el dependiente no pueda descargar el crédito fiscal (debiendo el empleador rechazar la factura).

Con toda la normativa señalada ut supra, corresponde que este Tribunal Supremo de Justicia realice el control de legalidad sobre los actuados llevados a cabo en instancia administrativa, respecto a los medios fehacientes de pago de las facturas que son objeto de la controversia, en tal sentido, de la revisión de los antecedentes, se advierte que, la Administración Tributaria notificó a la Empresa Metalúrgica Vinto con la Orden de Verificación-CEDEIM Nº 13990200534, modalidad verificación previa CEDEIM, para la revisión de los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en el periodo fiscal de noviembre de 2012, solicitando para el efecto la documentación detallada en el formulario 4003, Requerimiento Nº 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 UFV 50.000.-, gastos de realización y estructura de costos.

Dicha notificación, dio lugar a que la empresa demandante presente las Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libro de Ventas y Compras IVA, Facturas de Ventas y Compras, Extractos Bancarios del periodo de noviembre de 2012, Pólizas de exportación,

Medios fehacientes de pago de facturas mayores a UFV 50.000.-, y Libros contables, conforme se tiene del Acta de Entrega y Devolución de Documentos Nº 004228 (fs. 6 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), generando que la administración tributaria emita el Informe CITE: SIN/GDOR/DF/VE/INF/156/2013, en el cual determinó la devolución del monto de Bs 11.070.428.-, por el IVA del periodo de noviembre de 2012, siendo la empresa demandante notificada posteriormente con la Resolución Administrativa CEDEIM Previa Nº 23-01-000-13, misma que estableció como importe a devolver mediante CEDEIM el monto de Bs 11.070.428.-, por el IVA del periodo fiscal de noviembre de 2012 y un monto no sujeto a devolución de Bs 2.829.030.

Ahora bien, respecto al reclamo sobre las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, se tiene que, esta Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, emitió la Sentencia Nº 601/2017 de 22 de agosto, dentro el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en el cual también se impugnó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio, sentencia que declaró probada la demanda interpuesta por la administración tributaria en cuanto se refiere a las facturas Nos. 27, 28 y 33 emitidas por SOCYMET, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584 emitidas por COMIBOL, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0843/2014, únicamente en la parte relativa al monto inserto en las citadas facturas, disponiendo que se practique una nueva liquidación bajo los fundamentos de dicha resolución.

En tal sentido, verificándose que este tribunal ya emitió un pronunciamiento sobre las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, no corresponde emitir un nuevo criterio respecto a las mismas, todo en resguardo del principio de congruencia, debiendo mantenerse firme lo determinado en la Sentencia Nº 601/2017.

Sobre las facturas Nos. 23424 y 23435, se advierte que la empresa demandante presentó como respaldo el Comprobante de Bancos Bolivianos Nº BB00120021 y el Comprobante de Facturas Bolivianos Nº FB00110042 (fs. 639 y 340 del Anexo 6 de los antecedentes administrativos), documentos que señalan que el pago se realizó con el Cheque Nº 7407 del Banco Unión, sin embargo este cheque no se evidencia en los antecedentes administrativos, así como tampoco ningún otro documento que respalden estas notas fiscales, como ser extractos bancarios, registros contables de la transacción, situación que de igual manera se advierte respecto a las facturas Nos. 23726 y 23775, las cuales tampoco cuentan con documentos que se constituyan en medios fehacientes de pago, por lo que corresponde confirmar el criterio de la autoridad demandada que determinó mantener correctamente la depuración de Bs 101,57 no siendo evidente el reclamo planteado por la Empresa Metalúrgica Vinto.

Finalmente respecto a la factura Nº 118 emitida por SEDECAR, se tiene que la empresa demandante reclamó que no corresponde la depuración del monto de Bs 2.329.-, que es el crédito fiscal de la factura, ya que esta habría sido presentada en fotocopia simple con todos sus respaldos en fase administrativa de fiscalización y nuevamente con la interposición de la presente demanda; sin embargo de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidencia que la empresa demandante no presentó la factura Nº 118 ante la administración tributaria ni en copia ni en original, habiendo presentado copia de dicha

factura recién al plantear el recurso jerárquico (fs. 146 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), y nuevamente al instaurar la presente demanda (fs. 61), por lo que este tribunal no puede ingresar a valorar esta documentación que no fue presentada en su oportunidad, toda vez que como se señaló anteriormente, la demanda contenciosa administrativa tiene como objeto el control de legalidad de los actos sucedidos en sede administrativa, aclarando que si bien la factura Nº 118 fue presentada en copia simple en instancia jerárquica, no fue presentada como prueba de reciente obtención, conforme señala el último párrafo del art. 81 de la L. Nº 2492, por lo que se concluye que este reclamo planteado por la empresa demandante no es procedente.

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 Empresa Metalúrgica Vinto sobre las facturas Nos. 23424, 23435, 23726, 23775 y 118, y consiguientemente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la resolución de recurso jerárquico impugnada.

Se aclara que, la determinación de mantener firme la resolución impugnada, solo es referente a los puntos que fueron desarrollados en la presente sentencia, tomando en cuenta que la Sentencia Nº 601/2017 de 22 de agosto emitida por esta misma Sala Plena de este Tribunal Supremo de Justicia, ya emitió criterio respecto a las facturas Nos. 27, 28, 33, 891, 892, 894, 899, 900, 901, 903, 904, 905, 906, 2558, 2559, 2560, 2561, 2563, 2581 y 2584, resguardando así el principio de congruencia.

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, 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. 68 a 72, interpuesta por Ramiro Félix Villavicencio Niño de Guzmán en representación legal de la Empresa Metalúrgica Vinto, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, MANTIENE firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0843/2014 de 3 de junio, respecto a los puntos que fueron desarrollados en la presente resolución.

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

49

Boliviana de Ingeniería BOLDEING S.R.L.
c Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta., planteada por Boliviana de Ingeniería S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0484/2014, pronunciada el 31 de marzo por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 78 a 82, apersonamiento y contestación de fs. 90 a 92 presentada por la administración tributaria en calidad de tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La empresa recurrente refiere que el 1 de octubre de 2013, interpuso recurso de alzada contra la R.D. N° 17-00503-13 de 11 de septiembre de 2013 emitida por la administración tributaria, el cual fue resuelto con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0014/2014 que confirmó el acto administrativo-tributario de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, motivando el planteamiento de un recurso jerárquico que, sorpresivamente, anuló obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta el auto de admisión del recurso jerárquico porque supuestamente el representante legal de la empresa no estaba facultado para recurrir, lo cual es completamente alejado de la verdad.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señalando que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0484/2014 de 31 de marzo, no efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que la empresa cumplió a cabalidad con los arts. 204 de la norma Tributaria y 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano.

Con este argumento consideró ampliamente demostrado que, en mérito al testimonio de poder mencionado, fueron cumplidos todos los requisitos exigidos para que se reconozca su personería y de esa forma, realizar todos los trámites pertinentes a favor de la empresa y no como señala la autoridad demandada. De ese modo, se cumplió a cabalidad con lo manifestado por los arts. 198 del Cód. Trib. Boliviano y 8-b) del D.S. N° 27421.

Añadió que los recursos administrativos que se plantean ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), responden a los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, entre los que se encuentra el "Principio de Informalismo", consecuentemente, si hubiese existido algún error u omisión en el recurso, correspondía ser aceptado y resolver el fondo de lo demandado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada su demanda y se revoque totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0484/2014 de 31 de marzo, y que se dicte una nueva resolución pronunciándose en el fondo de lo demandado.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 78 a 82, presentado el 23 de septiembre de 2014, en el que recordando los derechos del sujeto pasivo señalados por los arts. 6 y 7 de la L. Nº 2492 (Cód. Trib. Boliviano) señaló que conforme con la previsión del art. 198-I-b) de la L. Nº 3092, los recursos de alzada y jerárquico, deberán ser interpuestos en memorial o carta simple que contengan el nombre, razón social y domicilio del recurrente o representante legal con mandato legal expreso, debiendo acompañarse el poder de representación más los documentos de respaldo de la personería. La omisión de algún requisito deberá ser subsanada o aclarada en un término de 5 días bajo pena de rechazarse el recurso. De igual modo los arts. 202 y 204-I de la L. Nº 3092.

Mencionó también, que la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicable de manera supletoria por mandato del art. 201 de la L. Nº 3092, en su art. 36-I) y II), prevé que serán anulables los actos administrativos que incurran en infracción y que el defecto de forma acarreará la anulabilidad cuando carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o genere indefensión en los interesados. Igualmente, la nulidad de procedimiento está prevista en el art. 55 del D.S. N° 27113 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo) que reglamenta la L. Nº 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo).

Con ese preámbulo, transcribió los fundamentos de la resolución jerárquica, el sistema de doctrina tributaria y la jurisprudencia de este tribunal.

II.- Petitorio.

Finalmente solicitó se declare improbada la demanda.

III.- Problema jurídico planteado.

En autos, la empresa demandante controvierte la decisión de la AGIT de anular lo obrado en sede administrativa hasta la admisión del recurso jerárquico inclusive porque considera que no se efectuó una interpretación correcta del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano y que la empresa cumplió a cabalidad con los arts. 204 de la norma Tributaria y 8 del D.S. N° 27241, apuntó que cuando interpuso el recurso de alzada, acompañó el Testimonio de Poder N° 818/2012 de 17 de mayo, con el cual se otorgaba facultades al representante de la empresa en todo tipo de trámites, judiciales o administrativos por lo que estaba facultado para presentar el indicado recurso en estricto cumplimiento del art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de resolver y, en el marco de la controversia planteada, los antecedentes cumplidos en sede administrativa informan lo siguiente:

El 11 de septiembre de 2013, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00503-13, determinando de oficio las presuntas obligaciones tributarias de la empresa demandante (fs. 239 a 247 del Anexo 1).

Conforme consta de fs. 32 a 56 del Anexo 2, el 29 de octubre de 2013, BOLDEING planteó recurso de alzada que fue admitido y resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0014/2014 de 6 de enero, que confirmó el acto administrativo-tributario impugnado (fs. 108 a 122 vta. del mismo anexo).

Contra dicha resolución, la empresa interpuso el recurso jerárquico que corre de fs. 125 a 134 del Anexo 2 en estudio, el cual fue admitido con Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014, que también dispuso su remisión a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 135).

Finalmente, el 31 de marzo de 2014 se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0484/2014 que determinó anular obrados hasta el Auto de Admisión de 4 de febrero inclusive. El fundamento de dicha resolución consistió en lo siguiente:

Sobre el auto de admisión del recurso jerárquico, consideró aplicable el art. 36-I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo por supletoriedad, y señaló que si bien el recurso jerárquico fue presentado en el plazo establecido por el 144 del Cód. Trib. Boliviano, no se había observado que la empresa recurrente no había adjuntado copia de la resolución impugnada y tampoco poder de su representante legal y que por ello, no se consideró la previsión contenida en el art. 219-b) del Cód. Trib. Boliviano.

Observó también que no se había cumplido otro requisito necesario establecido en el art. 198-b) del Cód. Trib. Boliviano; es decir, que el recurso jerárquico debe contener el nombre o razón social del representante legal y acompañarse el poder de representación que corresponda conforme a la ley.

El Anexo 2 da cuenta también de que en cumplimiento de la resolución jerárquica, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió el Auto de Observación de 20 de mayo de 2014 y posteriormente, el Auto de Rechazo de 3 de junio de 2014 en el que se consideró insuficiente el poder de representación de Diego Flores Almanza a nombre de la Empresa BOLDEING S.R.L.

De esa forma se dio origen al presente proceso contencioso-administrativo, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., y en cuyo curso, se apersonó voluntariamente la Administración Tributaria que con memorial de fs. 54 a 56, solicitó se declare improbada la demanda propugnando la resolución jerárquica. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 85.

Consta también que el proceso fue sorteado el 23 de mayo de 2017 y, con Resolución de 13 de junio del mismo año, se suspendió el plazo para dictar sentencia hasta la remisión del cuaderno de antecedentes, lo cual fue cumplido el 21 de noviembre de la pasada gestión, conforme consta de fs. 130, habiéndose reiniciado el cómputo del plazo para resolución; sin embargo, el Tribunal Supremo de Justicia ingresó en vacación colectiva desde el 7 de diciembre de 2017 hasta el 2 de enero del año en curso, fecha en la que el Magistrado Relator Jorge Isaac von Borries Méndez, cesó en sus funciones por cumplimiento de su mandato, haciendo en consecuencia, materialmente imposible que se pronunciara resolución, motivo el por cual, el expediente ingresó nuevamente a sorteo.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La exposición de los actuados administrativos que culminaron en la resolución impugnada en el presente proceso, permite concluir que la autoridad demandada determinó anular obrados porque consideró inaceptable que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, al admitir el recurso jerárquico planteado por la empresa ahora demandante, no hubiera observado que no se había acompañado la resolución impugnada en recurso jerárquico ni el poder de representación de quien reclamó personería a nombre de la empresa BOLDEING. Al efecto, invocó la aplicación de los arts. 144, 219-b) y 198-b) del Cód. Trib. Boliviano, que en su criterio justifican la nulidad de obrados dispuesta en el art. 36-I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Se tiene presente que en el observado auto de admisión de fs. 135 del Anexo 2 emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, se hizo constar que "… la parte recurrente no acompañó la resolución objeto de impugnación, la cual cursa en obrados de fs. 111 a 126…". En dicho anexo consta también que el Testimonio de Poder N° 818/12 de 17 de mayo de 2012, presentado por Diego Flores Almanza no fue adjunto a dicho recurso jerárquico.

En el marco fáctico señalado, se tiene que el art. 131 del Cód. Trib. Boliviano, permite la impugnación de los actos de la administración mediante los recursos de alzada y jerárquico que se sustancian en sede administrativa. En cuanto al recurso jerárquico, el art. 144 de la misma norma Tributaria, señala que debe interponerse de manera fundamentada, en el plazo de 20 días computables a partir de la notificación con la respectiva resolución.

Sobre la forma de interposición del recurso jerárquico, el art. 196-II del Cód. Trib. Boliviano, señala que se presenta ante la autoridad regional que dicta la resolución de alzada y que una vez admitido el recurso debe ser remitido a la AGIT. A su vez, el art. 198-I-b) y c) y II de la misma norma señala expresamente que debe especificarse datos del recurrente o de su representante legal, acompañarse el poder de representación que corresponda y un ejemplar en original o fotocopia de la resolución impugnada.

En caso de haberse omitido dichas formalidades, se permite la concesión del plazo improrrogable de 5 días para subsanar la observación, bajo sanción de rechazarse el recurso; consiguientemente, en aplicación estricta de la norma, la actuación de la autoridad demandada fue correcta porque es evidente que no se adjuntó al recurso ni el poder de representación ni la copia del acto administrativo tributario impugnado.

En la emisión de la presente resolución, se tiene presente que el entendimiento expuesto es coherente con la línea jurisprudencial del Tribunal Supremo expresada en las Sentencias Nos. 534/2017 (Exp. 500/2014), 556/2017 (Exp. 499/2014), 557/2017 (Exp. 502/2014) y 573/2017 (Exp. 503/2014), todas con la misma temática y que fueron emitidas el 12 de julio de 2017, al resolver los procesos contenciosos seguidos por BOLDEING S.R.L. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620; falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa planteada por Boliviana de Ingeniería S.R.L., y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0484/2014 emitida el 31 de marzo 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. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

50

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 36 a 50, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio de fs. 4 a 33, el memorial de contestación de fs. 56 a 59 y vta., la réplica de fs. 90 a 99 vta., la dúplica de fs. 144-145, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Ebhert Vargas Daza, en su calidad de Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud a la Resolución Administrativa de Presidencia Nº 03-0203-13 de 28 de marzo de 2013 (fs. 1 y Vta.), se apersonó por memorial de fs. 36 a 49 y vta., manifestando que conforme al art. 779 del Cód. Pdto. Civ., modificado por la Disposición Final Quinta de la L. Nº 2175 Ley Orgánica del Ministerio Público, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Señaló que, el 8 de agosto de 2012 se notificó al representante legal de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., con el formulario 7520, Orden de Verificación Nº 0012OVI6216, modalidad verificación de Crédito Fiscal IVA contenido en las facturas declaradas de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010, dando lugar a que el contribuyente presente el 23 de agosto de 2012, las Declaraciones Juradas IVA de los meses fiscalizados, libros de compras originales del semestre, facturas originales de compras Nos. 608, 617, 644, 653, 487, 658, 667, 340 y 317, y notas aclaratorias sobre el pago con referencia a las facturas observadas, conforme se advierte del acta de recepción de documentación.

Que el 30 de julio de 2013, mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01229/2013 se solicitó al contribuyente adicionalmente la siguiente documentación: Comprobantes de egresos, notas de ingreso y salida de almacenes, kardex físico y valorado, comprobante de pago, acta y/o comprobantes de recepción-entrega, contratos suscritos con los proveedores, estados de costos de producción, documentos de depósitos bancarios y otra documentación que considere necesaria para respaldar las compras observadas.

Que el 8 de agosto de 2013, Francisco Humberto Bloch Bakovic presentó los comprobantes de egreso, Kardex Físico, certificado de FUNDEMPRESA del proveedor y

denuncia de robo, haciendo referencia que cierta documentación requerida ya se encuentra en poder de la administración tributaria.

Continuó indicando que, el 9 de agosto de 2013 el Departamento de Fiscalización emitió el Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03058/2013, el cual determinó que las facturas observadas no son válidas para el crédito fiscal, ya que no cumplieron con la normativa legal vigente, dando lugar a la emisión de la Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00360/2013 de 7 de agosto, otorgando al contribuyente el término de 30 días para la presentación de descargos, habiendo el contribuyente el 12 de septiembre de 2013, presentado descargos en contra de la mencionada vista de cargo.

Que la administración tributaria luego de evaluar los argumentos y documentación presentada por el contribuyente, emitió la R.D. Nº 17-02628-13 de 5 de noviembre de 2013, determinando de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de UFV 21.116,- equivalentes a Bs 39.784.-, dando lugar a que el contribuyente interponga recurso de alzada el cual fue resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0086/2014, mismo que revocó parcialmente la R.D. Nº 17-02628-13, validando el crédito fiscal contenido en las facturas Nos. 617, 644, 653, 487, 658, 667, 340 y 317, manteniendo la observación sobre la factura Nº 608.

Indicó que, ante dicha resolución de alzada se interpuso recurso jerárquico, generando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014, que confirmó la resolución dictada por el tribunal de alzada, en consecuencia se modificó la deuda tributaria determinada en la resolución determinativa de UFV 21.166,- equivalentes a Bs 39.784.-, a UFV 2.720,- equivalentes a Bs 5.135.-, importes que incluyen tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Señaló que, la autoridad demandada realizó una incorrecta valoración de las pruebas e interpretación de los hechos, puesto que omitió valorar los papeles de trabajo, las actas de acciones y omisiones de cada proveedor observado, los extractos tributarios, las certificaciones y toda la prueba presentada para sustentar y demostrar que los proveedores de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., son inexistentes y no ejercen ninguna actividad económica, vulnerando el art. 119 de la C.P.E., que concuerda con el art. 200-1 de la L. Nº 3092, respecto a la igualdad de las partes, infringiendo también el debido proceso en su elemento de derecho a la defensa y motivación, y el Principio de Verdad Material.

Indicó que, luego de concluido el periodo de prueba, el contribuyente introdujo nuevas cuestiones de hecho que se encuentran registradas en las pruebas de reciente obtención, es decir distintas facetas de las ya vistas o distintos problemas, de los cuales la administración tributaria no pudo ejercer su derecho a la defensa, puesto que indispensablemente debió valorar y desvirtuar tales situaciones variables, por lo que el sujeto pasivo se benefició indebidamente de crédito fiscal en virtud a la incorrecta apreciación de la prueba de cargo por parte de la autoridad demandada, que no realizó la valoración conforme a las reglas de la sana crítica y verdad material.

Manifestó que, la documentación contable presentada por el contribuyente en primera instancia, fue observada por la administración tributaria, toda vez que la misma carecía de algunos requisitos formales que demuestren la credibilidad o la verdad material, conforme se aprecia del Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00329/2013, el cual

sirvió para la elaboración de la resolución determinativa, debiendo considerar que sobre la otra documentación contable (Libro Diario y Libro de Mayores), que fue adjuntada en el recurso administrativo, la administración tributaria no pudo realizar análisis alguno, ni valorarla, por tanto se restringió su derecho a la defensa, más aún si se toma en cuenta que el contribuyente se abstuvo de presentar dicha documentación al principio del proceso de verificación, manifestando que la misma fue sustraída en un robo.

Argumentó que, de la realidad de los hechos y circunstancias se evidencia que los proveedores de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., no tienen domicilio y tienen una actividad comercial inexistente, no estando habilitados legalmente para ejercer la actividad comercial, no cumpliendo en muchos casos con el pago de impuestos, compartiendo extrañamente el mismo domicilio que el contribuyente, como es el caso del proveedor Comercializadora de Granos y Condimentos COMGRACON S.R.L., que consigna como domicilio fiscal calle Venezuela Nº 765, el mismo que de la Empresa TECNOPAL S.R.L., conforme establece el padrón del contribuyente y el certificado de FUNDEMPRESA de dicha empresa, habiendo recién procedido a su registro y matriculación el 18 de enero de 2012, fecha posterior a la emisión de las facturas observadas y realización de las transacciones, aspectos que demuestran incongruencias en el comportamiento del contribuyente y del proveedor, demostrando que la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., solo busca beneficiarse de crédito fiscal de transacciones económicas inexistentes.

Continuó señalando que, la administración tributaria comprobó que el contribuyente no demostró la materialización de la transacción, ni la procedencia de los créditos impositivos, medios fehacientes de pago u otra documentación, conforme a los arts. 70-5 y 76 de la L. Nº 2492, evidenciándose una incorrecta valoración de la realidad económica, los hechos, antecedentes, argumentos y pruebas presentadas por la administración tributaria.

Refirió que, se solicitó documentación mediante nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01229/2013 por segunda vez al contribuyente, y que a partir de la notificación con la vista de cargo se le otorgó también 30 días para la presentación de descargos, pero sin embargo el contribuyente no presentó documentación que desvirtúe los cargos en su contra, presentando recién en instancia de alzada, de mala fe, prueba de reciente obtención, sin explicar por qué dicha documentación no fue presentada oportunamente en etapa administrativa, documentación que tampoco es suficiente ni válida para desvirtuar las observaciones establecidas al crédito fiscal, ya que no demuestran de manera fáctica e indubitable la realización de la transacción, conforme establece el art. 70-5 de la L. Nº 2492, debiendo haber sido rechazada de acuerdo al art. 81-1 de la misma Ley.

Señaló que, los libros contables presentados por el contribuyente en instancia de alzada, sólo demuestran la apropiación y registro contable de las transacciones comerciales en forma correlativa, cronológica y sistemática, pero sin embargo dichos asientos contables, además de no consignar al responsable o profesional contador de la elaboración, así como la firma del representante legal de la empresa, no están acompañados con documentación que sustente cada uno de los asientos registrados conforme lo establecen los arts. 36, 40 y 44 del Cód. Com., y las normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas, por lo que queda claro que los Libros Diario y Mayor no cumplen con los requisitos para ser considerados como válidos y suficientes, puesto que no expresan la cuenta de deudores y acreedores 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.

Expresó que, los kardex de ingresos y salida de mercadería y las notas de ingreso y salidas de almacenes, no cuentan con la firma de quienes los elaboraron y no identifican al receptor de las compras ni al responsable de la elaboración del documento, por lo que dicha documentación carece de formalidades para que sea considerada como válida, pertinente y oportuna. Por otro lado manifestó que, los comprobantes de egresos no se encuentran debidamente notariados según lo establecido por el art. 40 del Cód. Com., y que la documentación presentada por el contribuyente como ser certificado de FUNDEMPRESA, denuncia de robo, actas de acciones y omisiones, declaraciones voluntarias y factura TECNOPAN, fue analizada y valorada, no siendo válida para demostrar la materialización de las transacciones observadas.

Agregó que, el Acta de Acciones y Omisiones de 6 de septiembre de 2012 correspondiente a la Empresa COMGRACON S.R.L., que es un documento que recoge hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo, no puede ser considerada como prueba fehaciente e imparcial, toda vez que existen elementos de convicción para determinar que la misma no corresponde a la verdad material, ya que se demostró que el apellido paterno de Ingrid Giovana Arauz Chávez coincide con el apellido materno de Katty Ximena Velásquez Arauz, que resulta ser cónyuge de Francisco Humberto Bloch Bakovic.

Manifestó que, el Acta de Declaración Voluntaria Nº 1396/2013, expresa la existencia de la Empresa COMGRACON S.R.L., y la supuesta relación comercial con el contribuyente durante la gestión 2010, información que es incongruente con el registro de FUNDEMPRESA, ya que este certificado señala que dicho proveedor se inscribió recién el 2012, por lo que de acuerdo al art. 31 del Cód. Com., los actos y documentos sujetos a inscripción no surten efectos contra terceros sino a partir de la fecha de inscripción. Señaló también que la declaración voluntaria notariada de Romy Zambrano Roca, es insólita, ya que se retractó luego de 190 días de haber declarado y firmado el Acta de Acciones y Omisiones de 18 de julio de 2013.

Finalmente indicó que: 1) El certificado CBBA/CER/9872014; 2) La impresión de sistema “detalle domicilio fiscal representantes de la Industria Comercial Bloch S.R.L., y detalle domicilio fiscal de la empresa Comercial de Granos Condimentos S.R.L.; 3) El reporte de compras y ventas reportada por sus clientes y los proveedores de la Comercial de Granos Condimentos S.R.L.; y 4) El certificado de Derechos Reales de Cochabamba, Alcaldía Municipal, Unidad de Tránsito, Banco de Crédito y la Cooperativa Telefónica de COMTECO, constituye prueba insuficiente, puesto que no demuestra la efectiva materialización de las transacciones con los proveedores, conforme se tiene también de las actas de acciones y omisiones, extractos tributarios, información extraída del Sistema SIRAT2 y certificados de FUNDEMPRESA y AFP`s, mismos que cursan en los antecedentes administrativos.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la demanda, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014, confirmando la validez y exigibilidad de la R.D. Nº 17-02628-13 emitida por la administración tributaria.

II.- De la contestación a la demanda.

Que se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los

antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Francisco Humberto Bloch Bakovic representante legal de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., en su condición de tercero interesado a efecto que se apersone al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 56 a 59 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 54) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado a la entidad demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, por lo que expresa lo siguiente:

II.1.- Que sobre la acusación de que no se valoró los papeles de trabajo, las actas de acciones y omisiones de cada proveedor observado, los extractos tributarios, las certificaciones y toda la prueba presentada para sustentar y demostrar que los proveedores son inexistentes y no ejercen ninguna actividad, y que se habría dado por creíble la documentación presentada como prueba de reciente obtención, se tiene que, la administración tributaria no labró ningún acta por contravenciones tributarias por incumplimiento a deberes formales sobre la ausencia o presentación parcial de la documentación requerida, por lo que se infiere que el ente fiscal no tuvo observación alguna respecto a la documentación analizada, mostrando su conformidad, evidenciándose que la documentación presentada no fue contemplada ni requerida por el fiscalizador en sede administrativa, correspondiendo su valoración en etapa recursiva, siendo los agravios invocados por la administración tributaria sobre una incorrecta valoración, improcedentes.

Señaló que, sobre la supuesta omisión de valoración de la prueba se debe considerar que la instancia de alzada indicó: “De lo expuesto, considerando otros elementos que cursan en antecedentes administrativos como ser: Comprobantes de egreso, notas de ingresos de almacenes, kardex físico y valorado (…) documentación que también fue revisada y valorada por la administración tributaria, sin que ésta sea considerada válida y suficiente para verificar que los documentos aportados como prueba y los cursantes en el legajo administrativo se condicen y prueban que las transacciones fueron canceladas con efectivo (…) por lo que las notas fiscales listadas en el cuadro precedente cuentan con la validez legal para respaldar los créditos fiscales atribuidos por el recurrente”, evidenciándose que la instancia de alzada se pronunció sobre toda la prueba diligenciada por la administración tributaria, y al existir un pronunciamiento confirmando la resolución de alzada por parte de la instancia jerárquica, no existe una falta de pronunciamiento al respecto, ya que se confirmó lo que fue analizado, valorado y fundamentado por la instancia de alzada.

II.2.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, y que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la entidad demandante, presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 90 a 99 y vta., dando lugar a que la autoridad demandante presente el memorial de dúplica que cursa de fs. 144-145, por lo que siendo el estado de la causa, así como 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. Nº 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 Tribunal Supremo de Justicia analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

III.1. Que el 9 de agosto de 2012, la administración tributaria notificó al representante legal de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., con la Orden de Verificación Nº 0012OVI06216 de 7 de agosto de 2012 (fs. 2 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), con alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondientes a los periodos de julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, asimismo se solicitó la presentación de la siguiente documentación: a) Declaraciones Juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); b) Libro de Compras; c) Facturas de compras originales; d) Medios de pago de las facturas observadas; y e) Otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso.

III.2. Que el 14 de agosto de 2012, el sujeto pasivo mediante nota solicitó a la administración tributaria una prórroga del plazo para la entrega de la documentación requerida, solicitud que fue atendida, otorgándole la prórroga (fs. 11 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos).

III.3. Que el 7 de agosto de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03058/2013 (fs. 145 a 148 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), el cual como resultado de la verificación concluyó que el sujeto pasivo no demostró la procedencia del crédito fiscal correspondiente a las facturas observadas, y que tampoco presentó documento alguno que demuestre la efectiva realización de las transacciones, además que algunas facturas corresponden a proveedores con actividad inexistente, lo que denota un comportamiento tributario irregular, por lo que estableció un crédito fiscal depurado de Bs 14.651.

III.4. Que el 14 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó a la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L. con la Vista de Cargo Nº SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00360/2013 de 7 de agosto (fs. 149 a 152 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), la cual estableció la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta en UFV 21.667,- equivalentes a Bs 40.147.-, que incluye el IVA omitido actualizado, intereses y la sanción por omisión de pago, otorgando un plazo de 30 días al contribuyente para formular descargos y presentar prueba o pagar la deuda determinada.

III.5. Que el 12 de septiembre de 2013, la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., presentó memorial de descargos a la Vista de Cargo (fs. 162 a 166 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), en el cual solicitó la nulidad del procedimiento ya que dicha vista de cargo fue emitida después del plazo establecido (1 año y 1 día), acusando también la ilegalidad de los reparos obtenidos, el erróneo análisis de la documentación presentada, indicando que acredita documentación adicional que corrobora la existencia de la Empresa Comercializadora de Granos y Condimentos S.R.L..

III.6. Que el 5 de noviembre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00329/2013 (fs. 178 a 182 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), el cual concluyó que los descargos presentados por el contribuyente no son suficientes para desvirtuar las observaciones realizadas, dando lugar a que el 12 de noviembre de 2013 se notifique al contribuyente con la R.D. Nº 17-02628-13 de 5 de noviembre (fs. 186 a 192 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), misma que determinó de oficio por conocimiento de la materia imponible las obligaciones impositivas de Industrial Comercial Bloch S.R.L., determinando un reparo de UFV 21.166,- equivalentes a Bs 39.784.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago correspondientes al IVA, de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010.

III.7.- Que el 2 de diciembre de 2013, la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., interpuso recurso de alzada contra la R.D. Nº 17-02628-13 (fs. 23 a 31 y vta., del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0086/2014 de 10 de marzo (fs. 128 a 140 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa impugnada, validando el crédito fiscal contenido en las facturas Nos.617, 644, 653, 487, 658, 667, 340 y 317, manteniendo firme la observación sobre la factura Nº 608, modificando el tributo omitido de UFV 9.460 a UFV 8.122.

III.8.- Que el 1 de abril de 2014, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico en contra de la resolución de alzada (fs. 150 a 161 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio

(fs. 225 a 254 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), la cual confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0086/2014.

IV.- De la problemática planteada.

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

Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la autoridad jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: 1) Si se vulneró el derecho a la defensa de la administración tributaria al considerar la prueba de reciente obtención presentada por la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., en instancia recursiva, la cual debió ser rechazada; y 2) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria, valoró y apreció correctamente las pruebas de cargo y descargo aportadas al presente proceso.

V.- Análisis y fundamentación del problema jurídico planteado.

V.1. Respecto al primer reclamo, es preciso indicar que el art. 76 de la L. Nº 2492 refiere: "(Carga de la prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria", asimismo el art. 81 de la misma Ley establece: "(Apreciación, pertinencia y oportunidad). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 3. Las pruebas que fueron ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención", de lo que se concluye, que la norma ha establecido la posibilidad de presentar prueba que hubiera sido obtenida posteriormente al periodo probatorio.

En ese entendido, siendo el reclamo la consideración que realizó la autoridad demandada sobre la prueba de reciente obtención, que a criterio de la entidad demandante debió ser rechazada, ya que vulnera su derecho a la defensa, se tiene que, de la revisión de los antecedentes, se advierte que la Administración Tributaria notificó al representante legal de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., con la Orden de Verificación Nº 0012OVI06216 (fs. 2-3 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), con alcance al Impuesto al Valor Agregado derivado de la verificación crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente correspondientes a los periodos de julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, solicitando la presentación de: a) Declaraciones juradas de los periodos observados (Form. 200 o 210); b) Libro de compras; c) Facturas de compras originales; d) Medios de pago de las facturas observadas; y e) Otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso. A continuación, se evidencia también que la administración tributaria a través de la Nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01229/2013 (fs. 84 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), solicitó al contribuyente la siguiente documentación: a) Comprobantes de egresos; b) Notas de ingresos y salidas de almacenes; c) Kardex físico y valorado; d) Comprobantes de pago; e) Actas y/o comprobantes de recepción – entrega; f) Contratos suscritos con los proveedores; g) Estados de costos de

producción; h) Documentos de depósitos bancarios; y i) Otra documentación que considere necesaria para respaldar las compras observadas.

Estas solicitudes dieron lugar a que la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., presente ante la administración tributaria los documentos que se encuentran detallados en las actas de recepción de documentos cursantes de fs. 13 y 85 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), generando que la entidad demandante emita la Vista de Cargo Nº SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00360/2013 y posteriormente la R.D. Nº 17-02628-13, habiendo esta última determinado de oficio las obligaciones impositivas de la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., en un reparo de UFV 21.166,- equivalentes a Bs 39.784.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago correspondientes al IVA, de los periodos fiscales de julio, agosto y septiembre de 2010, evidenciándose luego, que el contribuyente interpuso recurso de alzada, mismo que fue admitido a través del Auto de Admisión de 9 de diciembre de 2013 (fs. 32 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), dando lugar a que luego de la respuesta a dicho recurso por parte de la administración tributaria, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba emita el Auto de Apertura de Término de Prueba de 2 de enero de 2014 (fs. 45 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), en el cual concedió a las partes el término de prueba de 20 días comunes, generando que la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., mediante memorial de fs. 54 y vta., del Anexo 1 de los antecedentes administrativos, ratifique y adjunte prueba de reciente obtención consistente Libros Diario y Mayor de la gestión 2010, Declaración Jurada Voluntaria de Romy Zambrana Roca, planillas de sueldos y salarios y certificación de FUNDEMPRESA), siendo esta última prueba, presentada con juramento de reciente obtención (fs. 83 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), evidenciándose que la administración tributaria no objetó la presentación de la misma.

En ese sentido, se tiene que la prueba de reciente obtención que fue presentada por la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., cumplió con lo dispuesto en el último párrafo del art. 81 de la L. Nº 2492, siendo correctamente admitida en instancia administrativa para su análisis y valoración, más aun cuando se advierte que la administración tributaria a través de la Orden de Verificación Nº 0012OVI06216 y de la Nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01229/2013, no solicitó la presentación de la documentación que luego fue presentada como prueba de reciente obtención, no evidenciándose tampoco que la entidad demandante haya emitido actas por contravenciones tributarias por incumplimiento a deberes formales por presentación parcial de documentación requerida, es decir que no observó la falta de dicha documentación, por lo que no se advierte que al haber admitido la prueba de reciente obtención se haya vulnerado el derecho a la defensa de la administración tributaria, tomando en cuenta que la misma no fue objetada, consiguientemente este reclamo planteado por la entidad demandante no es procedente, habiendo las instancias administrativas actuado en estricto apego a la normativa tributaria vigente al admitir la mencionada documentación.

V.2. Finalmente sobre el reclamo de una incorrecta valoración de las pruebas, que a criterio de la administración tributaria habría dado lugar a una vulneración respecto a la igualdad de las partes, se advierte de la revisión de la resolución impugnada, que la autoridad demandada en el Punto IV.4.3.xvi. señaló: “En ese entendido, esta instancia jerárquica ingresará al análisis y pronunciamiento de los hechos acontecidos durante el proceso de determinación llevado a cabo por la administración tributaria y la valoración de las pruebas, en la medida de las observaciones establecidas en los actos administrativos emitidos por el ente fiscal…”, asimismo, se evidencia que en el Punto IV.4.3.1.vi. refirió: “Al respecto, la

administración tributaria previa evaluación de los descargos presentados por Industrial Comercial Bloch S.R.L., durante el desarrollo de la verificación, estableció que las facturas de compras declaradas por el sujeto pasivo no son válidas para el crédito fiscal, al efecto elaboró el papel de trabajo análisis de facturas observadas, en el que como observación expone…", continuando luego en el Punto IV.4.3.1.vii.: "Sin embargo, es importante considerar que de la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos, se evidencia que la empresa recurrente ante la notificación de la Orden de Verificación Nº 0012OVI06216, presentó como descargo los libros de compras; declaraciones juradas; además para la observación de las facturas Nos. 608, 617, 644, 653, 658 y 667, emitidas por COMGRACON S.R.L., en fechas 17, 28 de julio, 11, 23 de agosto, 18 y 24 de septiembre de 2010, respectivamente, presentó los recibos de pago Nos. 37987, 37993, 10003, 10009, 10019 y 37997…", de lo que se concluye que la autoridad demandada emitió un pronunciamiento respecto a todas las pruebas que fueron aportadas en sede administrativa, otorgándoles un valor correcto, aplicando el principio de verdad material, valorando todos los documentos que fueron presentados en sede administrativa, debiendo considerarse que la Empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., presentó prueba para demostrar parcialmente las transacciones que realizó (existen notas fiscales que fueron validadas para crédito fiscal y otras facturas que fueron depuradas), correspondiendo en consecuencia otorgarle el crédito fiscal por las facturas que fueron respaldadas fehacientemente, por lo que realizando el control de legalidad, sobre los actos sucedidos en sede administrativa, no se evidencia que la autoridad demandada haya realizado una incorrecta valoración de la prueba, puesto que convalidó correctamente a efectos de crédito fiscal las facturas que contaban con respaldos. Por otro lado, tampoco se advierte vulneración respecto a la igualdad de las partes como acusa la entidad demandante, ya que la misma tuvo la oportunidad de plantear todos los recursos que franquea la ley, debiendo en consecuencia confirmar la resolución impugnada.

V.3. 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 Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, y consiguientemente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no incurrió en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV de la presente resolución, que constituyen el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada valoró y apreció correctamente la prueba que fue presentada dentro la instancia administrativa, en consecuencia se debe mantener firme la resolución de recurso jerárquico 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, 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. 36 a 50, interpuesta por Ebhert Vargas Daza en representación legal de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0829/2014 de 3 de junio.

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

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

53

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) cursante de fs. 37 a 51 y complementada de fs. 55 y vta., la contestación de fs. 129 a 135 vta., la réplica de fs. 157 a 166 vta., la dúplica de fs. 172-173 vta., el apersonamiento del tercero interesado de fs. 58 a 64 vta., complementado a fs. 153 y vta.; además de otros antecedentes del proceso por los cuales se emitió la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Ebhert Vargas Daza, en su condición de Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, señala que, la Administración Tributaria notificó a la empresa contribuyente Industria Comercial Bloch S.R.L., con la Orden de Verificación Nº 0012OVI6251 – Modalidad Verificación del Crédito Fiscal IVA de los periodos fiscales abril, mayo y junio 2010, requiriendo la presentación de documentación; agrega, que presentada la documentación por el contribuyente y emitido el informe respectivo, se estableció que las facturas observadas no son válidas para crédito fiscal, toda vez que no demostraron la materialidad de la transacciones ni la procedencia de los créditos impositivos, ya que la actividad de los proveedores es inexistente al no contar estos con domicilio fiscal. Añade, que el citado informe habría servido de base para la emisión de la Vista de Cargo Nº CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00362/2013 de 9 de agosto, otorgando al contribuyente el plazo de 30 días para la presentación de descargos; presentados los mismos y emitido el informe de conclusiones, se determinó que los mismos no son válidos y suficientes para desvirtuar lo establecido durante la verificación, emitiéndose la R.D. Nº 17-02635-13 de 8 de noviembre que estableció de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 10.923 UFV´s.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1) Inicialmente señala que la resolución de recurso de alzada enfatiza y da mayor credibilidad a los argumentos y las pruebas del contribuyente de una forma generalizada, los criterios expuestos por la (administración tributaria); igualmente, se habría omitido valorar los

papeles de trabajo, las actas de acciones y omisiones, los extractos tributarios por proveedor, la documentación extraída del SIRAT2, las certificaciones de FUNDEMPRESA, AFP´s y otras instituciones, y toda prueba presentada para sustentar y demostrar que los proveedores de la empresa contribuyente, son inexistentes y no ejercen actividad económica alguna.

Cita las SS.CC. Nos. 0269/2005-R de 29 de marzo y 2016/2010-R de 9 de noviembre, además del A.S. N° 243 de 2 de octubre de 2012, infiriendo que toda actividad en la que intervienen los operadores del Estado, debe ser impuesta previo proceso en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso. En ese entendido, se habría infringido esta garantía en sus elementos de derecho a la defensa y motivación, toda vez que la AGIT haciendo una incorrecta valoración e interpretación de los hechos de la prueba de cargo y del derecho aplicable, resolvió confirmar la resolución de alzada vulnerando la verdad material sobre los hechos y el derecho legítimo al debido proceso.

Añade que concluido el periodo de prueba, el contribuyente introdujo nuevas cuestiones de hecho sustentando ser prueba de reciente obtención; destaca que las pruebas de cargo valoradas por la autoridad jerárquica, no cumplen con los requisitos de pertinencia y oportunidad, y no sustentan la realidad económica de que los proveedores del contribuyente son inexistentes y no ejercen actividad económica alguna; por lo que el sujeto pasivo se habría beneficiado indebidamente de créditos fiscales incumpliendo con sus obligaciones tributarias.

Arguye que a partir de la notificación con la vista de cargo, el contribuyente tuvo tres oportunidades para presentar los libros diario y mayores, y que sin embargo, en instancia de alzada, ofreció los mismos como prueba de reciente obtención, sin dar explicación o fundamentar los motivos por el cual no fueron presentadas oportunamente. Pese a ello, estos no serían suficientes ni válidos para desvirtuar las observaciones establecidas al crédito fiscal de las facturas, toda vez que no expresan claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras con una glosa clara y precisa de las operaciones y sus importes, con indicación de las personas que intervienen y los documentos que los respaldan, aspectos que pondrían en duda la calidad de pertinencia y oportunidad de la documentación presentada. Respecto a los kardex de ingresos y salidas de mercadería y las notas de ingreso y salida de almacenes, los mismos carecerían de la firma de quien los elaboró, así como tampoco identificarían al receptor de las compras ni al responsable de la elaboración del documento; en ambos casos, dicha documentación carecería de las formalidades que se requiere para ser considerado como documento válido, pertinente y oportuno. De igual forma, el certificado de FUNDEMPRESA, el acta de acciones y omisiones, las declaraciones voluntarias y la Factura de TECNOPAL, no serían válidas para demostrar la materialización de las transacciones observadas, por lo que se habría procedido de manera correcta con la depuración del crédito fiscal. Asimismo, las planillas de sueldos y salarios presentados por el contribuyente, tampoco sería suficiente y válida para establecer la materialización de las transacciones.

2) Agrega, que la certificación de FUNDEMPRESA del proveedor COMGRACON S.R.L., establece que su registro y matriculación es de 18 de enero de 2012, data posterior a la emisión de las facturas observadas y la realización de las transacciones comerciales con el contribuyente; de igual forma, este certificado demostraría que las empresas proveedoras COMGRACON S.R.L., TECNOPAL S.R.L. y BLOCH S.R.L. registran un mismo domicilio (Calle Venezuela N° 765), compartiendo inclusive el mismo medidor de luz (7520626), lo que demostraría colusión entre el proveedor y el contribuyente a efecto de beneficiarse indebidamente de crédito fiscal. De igual manera, el acta de acciones y omisiones del

proveedor COMGRACON S.R.L., no puede ser considerado como prueba suficiente e imparcial, toda vez que existen elementos de convicción que cuestionan su credibilidad. A su vez, las actas de declaración voluntaria de Estanislao Cari Leifonso y Romy Zambrano Roca, serían incongruentes, toda vez que en el primer caso, la Empresa COMGRACON S.R.L., no pudo haber tenido relaciones comerciales en el 2010, ya que en el 2012 recién se procedió a su registro en FUDEMPRESA; y en el segundo caso, la declarante se habría retractado de su primera afirmación, demostrando favorecimiento a los intereses del sujeto pasivo.

Refiere que a fin de sustentar y corroborar la inexistencia de la Empresa COMGRACON S.R.L. en la gestión 2010, presentó en calidad de prueba de reciente obtención: los certificados CBBA/CER/98/2014 de 20 de febrero y GR, CBBA, 155/2014 de 5 de marzo, emitidos por la Administradora de Fondo de Pensiones y Futuro de Bolivia AFP, por los cuales se habría demostrado que la empresa proveedora no registra dependientes; Impresión de Sistema, “detalle domicilio fiscal” de los contribuyentes COMGRACON S.R.L., y Bloch S.R.L., registrando el mismo número de medidor y domicilio; reporte de compras y ventas de clientes y proveedores de COMGRACON S.R.L., que señalan como único cliente durante la gestión 2010 al contribuyente Bloch S.R.L., demostrando no haber realizado otra actividad comercial y/o industrial; y por último, certificados de la oficina de Derechos Reales, del Gobierno Municipal, de la Unidad de Transito, el Banco de Crédito y la Cooperativa Telefónica COMTECO, indicando que el proveedor COMGRACON S.R.L no tiene registro alguno de propiedad, estableciéndose así la inexistencia de actividad comercial.

3) Señala que la administración tributaria procedió a depurar el crédito fiscal de las facturas observadas, al no haber demostrado el contribuyente la procedencia de los créditos impositivos, así como tampoco haber presentado documentación alguna que constituya prueba clara, suficiente y fidedigna que demuestre la efectiva materialización de las transacciones con los proveedores, contraviniendo lo dispuesto en los incs. 4) y 5) del art. 70 de la L. N° 2492; en ese sentido, la documentación contable ofrecida por el contribuyente, no resulta suficientes para demostrar la realidad fehaciente e imparcial de que las transacciones comerciales existieron.

I.3. Petitorio.

Concluye su demanda, solicitando se declare probada la misma y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio y en el fondo se confirme la validez y exigibilidad de la R.D. Nº 17-02635-13 de 8 de noviembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

II.1 Fundamentos de la contestación.

Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director Ejecutivo de la Autoridad de Impugnación Tributaria, se apersonó y respondió negativamente a la demanda, señalando que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, remarcando y precisando lo siguiente:

Que la documentación presentada por la administración tributaria da cuenta de la existencia de las empresas observadas, y que no obstante, no aportó elemento convincente que desvirtué el valor legal de las facturas observadas, al margen de solo exponer la coincidencia entre los domicilios fiscales de los contribuyentes, aspectos que habrían sido desarrollados y fundamentados por esta instancia administrativa, acreditando un correcto

pronunciamiento sobre la valoración de los elementos probatorios acopiados por la administración tributaria en contraposición a los deducidos por el sujeto pasivo, cumpliendo así con la garantía del debido proceso.

Señala que la ARIT procedió a valorar los libros diario y mayor, en razón a que esta documentación no fue requerida por la administración tributaria, sino que fue otra la documentación solicitada mediante la Orden de Verificación N° 0012OVI06215 y la Nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI7NOT/01275/2013; y es, en ese sentido, que la empresa contribuyente habría presentado los citados Libros con el juramento de reciente obtención.

Respecto a que la empresa contribuyente no demostró la materialización de las transacciones, la procedencia del crédito impositivo, y la existencia del domicilio y la actividad del proveedor, señala que se ingresó al análisis y pronunciamiento de los hechos acontecidos durante el proceso de determinación llevado por la administración tributaria, además de la valoración de las pruebas ofrecidas, estableciendo con relación a las facturas Nos. 525, 536, 1097, 697 y 152, que además de los recibos de pago presentados, se acompañó certificaciones de que dichas facturas fueron canceladas en efectivo; y en cuanto a la factura Nº 425, se habría presentado la boleta de pago con Número de Orden N° 3038736742, cancelando el tributo omitido además del mantenimiento de valor e intereses.

Resalta que ante las primeras observaciones establecidas en la vista de cargo, la administración tributaria requirió documentación contable del sujeto pasivo, siendo esta presentada de forma parcial, sin observación alguna o falta por el incumplimiento del deber formal, dando el contribuyente acatamiento satisfactorio a dicho requerimiento.

Que a fin de respaldar el trabajo de campo dentro del procedimiento determinativo, la administración tributaria habría obtenido la información de los proveedores del historial de presentación de declaraciones juradas por el IVA (forms. 200) e IT (400), consiguientemente los contribuyentes extrañados existirían y cuentan con actividad económica, ya que al momento de cumplir sus obligaciones impositivas, cada uno de ellos presento declaraciones juradas con movimiento. En cuanto a los domicilios fiscales declarados por los proveedores donde no se desarrollaría actividades económicas, la administración tributaria al presentar como prueba de cargo el Acta de Acciones y Omisiones N° F-7507, la certificación de FUNDEMPRESA, y las actas de declaraciones juradas voluntarias, habría establecido de igual manera, la existencia efectiva de la actividad económica de COMGRACON S.R.L.

Concluye manifestando, que la demanda planteada por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, no demuestra la errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales e imprecisas por el cual considera que sus pretensiones no fueron valoradas correctamente.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que los argumentos de la demanda no tienen asidero legal, solicita se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

III.- Memorial del tercer interesado.

Francisco Humberto Bloch Bakovic, en representación de la empresa Industrial Comercial Bloch S.R.L., mediante memorial de fs. 58 a 64, se apersonó a la demanda contenciosa administrativa como tercero que podría ser afectado en sus derechos, propugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio,

exponiendo que la demanda interpuesta por la administración tributaria no tiene fundamentos jurídicos reales y que solo trata de justificar los criterios vulneratorios de garantías constitucionales que emplearía la administración tributaria en sus procedimientos.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

a) El 10 de agosto de 2012, la administración tributaria notificó a la Industrial Comercial Bloch S.R.L., con la Orden de Verificación N° 00120VI06215, con alcance al IVA derivado de la verificación de crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyentes, correspondiente a los períodos abril, mayo y junio de la gestión 2010; asimismo, solicitó la presentación de la siguiente documentación: a) Declaraciones juradas de los períodos observados; b) Libro de compras; c) Facturas de compra originales; d) Medio de pago de las facturas observadas y e) Otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso.

b) El 1 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó a la empresa contribuyente la nota CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/NOT/01275/2013, solicitando: a) Comprobantes de egresos; b) Notas de ingresos y salidas de almacenes; c) Kardex físico y valorado; d) Comprobantes de pago; e) Actas y/o comprobantes de recepción-entrega; f) Contratos suscritos con los proveedores; g) Estados de costos de producción; h) Documentos de depósitos bancarios; i) Otra documentación que considere necesaria para respaldar las compras observadas.

c) El 14 de agosto de 2013, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00362/2013, estableciendo preliminarmente una deuda tributaria de 11.332 UFV´s, equivalentes a Bs 21.002.-, importe que incluye el IVA omitido actualizado, interés y sanción por la calificación preliminar de omisión de pago, otorgando un plazo de 30 días para formular descargos y presentar prueba o pague la deuda establecida.

d) Presentado el memorial de descargos a la vista de cargo y emitido el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INFCL/00333/13, el 12 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó al contribuyente la R.D. N° 17-02635-13 de 8 de noviembre, que determina que el sujeto pasivo no demostró la materialidad de la transacción ya que se trata de un proveedor con domicilio y actividad inexistente, determinando un reparo de 10.923 UFV´s equivalentes a Bs 20.667.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del IVA.

e) La empresa contribuyente interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0103/2014 de 10 de marzo que revocó totalmente la resolución impugnada, dando la razón a la empresa respecto a la validez de las facturas Nos. 525, 697, 536, 1097 y 152 para el cómputo de crédito fiscal, ya que en esa instancia se probó la realización efectiva de las transacciones; asimismo, aclara que el reparo determinado por la factura N° 425, fue cancelado mediante la boleta de pago form. 1000 con Número de Orden 3038736748. Posteriormente, la administración tributaria recurrió la resolución de alzada planteando recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio, que resuelve confirmar la misma, dejando sin efecto la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-02635-13 de 8 de noviembre.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución del presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia:

1) Si la prueba presentada en instancia de alzada por el sujeto pasivo, vulneró los presupuestos de pertinencia y oportunidad, ya que no se fundamentó los motivos por el cual no fueron presentados oportunamente.

2) Si la resolución pronunciada por la autoridad jerárquica, vulneró el derecho a la defensa y motivación al omitir valorar la prueba de cargo presentada por la administración tributaria.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

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

V.2. Si la prueba presentada en instancia de alzada por el sujeto pasivo, vulneró los presupuestos de pertinencia y oportunidad, ya que no se fundamentó los motivos por el cual no fueron presentados oportunamente.

La entidad demandante alega que el contribuyente tuvo varias oportunidades para presentar los libros diario y mayores, que sin embargo, en instancia de alzada ofreció los mismos como prueba de reciente obtención, sin dar explicación o fundamentar los motivos por los cuales no fueron presentadas oportunamente; asimismo, señala que en esa documentación introdujo nuevas cuestiones de hecho que debieron merecer su valoración en el ejercicio de su derecho a la defensa.

Dentro el proceso de determinación, la administración tributaria, ha momento de notificar al contribuyente Industrial Comercial Bloch S.R.L., con la Orden de Verificación N° 0012OVI06215 de 8 de agosto de 2012, solicitó la presentación de la siguiente documentación: a) Declaraciones juradas de los períodos observados; b) Libro de compras; c) Facturas de compra originales; d) Medio de pago de las facturas observadas y e) Otra

documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso; posteriormente, mediante CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI//NOT/01275/13 de 1 de agosto de 2013, solicitó los siguientes documentos: a) Comprobante de egresos; b) Notas de ingresos y salidas de almacenes; c) Kardex físico y valorado; d) Comprobantes de pago; e) Actas y/o comprobantes de recepción-entrega; f) Contratos suscritos con los proveedores; g) Estados de costos de producción; h) Documentos de depósitos bancarios; i) Otra documentación que considere necesaria para respaldar las compras observadas (fs. 3-4 y 107 de Antecedentes administrativos).

En este sentido, la autoridad jerárquica consideró que la prueba presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada debía ser valorada ya que "…la misma fue presentada con juramento de reciente obtención con el fin de comprobar la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, aclarando que en la sustanciación del procedimiento de verificación, la administración tributaria no labró ningún acta por contravenciones tributarias por incumplimiento a deberes formales sobre la ausencia o presentación parcial de la documentación requerida, por lo que infiere que el ente fiscal no tuvo observación alguna sobre la documentación analizada, mostrando su conformidad; asimismo, haciendo referencia a los requerimientos efectuados por el SIN, concluye que la documentación no fue contemplada ni requerida por el fiscalizador en administrativa correspondiendo su valoración."

Ahora bien, en previsión del art. 76 de la L. Nº 2492, el sujeto pasivo se encuentra facultado a desvirtuar los hechos formulados en su contra mediante la presentación de descargos; sin embargo, esta facultad tiene que ser orientada al sujeto pasivo mediante el requerimiento documental expreso; así lo establece el art. 100 de la citada Ley al señalar: "La administración tributaria dispondrá indistintamente de amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, en especial, podrá: 1) Exigir al sujeto pasivo o tercero responsable la información necesaria, así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios…"; facultad que debió ser ejercida a cabalidad por el ente fiscalizador, al ser una función propia e inherente a su labor fiscalizadora para declarar la existencia y cuantía de una deuda tributaria.

Los presupuestos formales de pertinencia y oportunidad contemplados en el art. 81 de la L. Nº 2492, no fueron vulnerados por la AGIT, ya que estos no fueron incumplidos por el contribuyente a momento de presentar la prueba en instancia de alzada; sin embargo, estos presupuestos formales no pueden anteponerse al principio de la verdad material que es el rector del procedimiento administrativo, cuyo art. 4-d) de la L. Nº 2341 establece: "La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil", aplicable por permisión de los arts. 200 de la L. N° 3092 y 180 de la C.P.E., en ese mérito, resulta también pertinente señalar que el Tribunal Constitucional Plurinacional en la S.C. N° 1662/2012 de 1 de octubre, considera 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 a los que todas las autoridades del órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, el principio de la verdad material, por sobre la limitada verdad formal".

Por lo expuesto, las instancias recursivas gozan de la facultad legal de verificar por todos los medios disponibles, la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, por lo que la autoridad demandada obró acertadamente al confirmar los fundamentos que llevaron a la ARIT a valorar las pruebas de reciente obtención, más cuando esta documentación no fue requerida oportunamente por la administración tributaria. De igual manera, 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.

V.3. Si la resolución pronunciada por la autoridad jerárquica, vulneró el derecho a la defensa y motivación al omitir valorar la prueba de cargo presentada por la administración tributaria.

La entidad demandante señala que la autoridad jerárquica vulneró el derecho a la defensa y la motivación, al omitir valorar la prueba que sustentó y demostró, que las actividades económicas realizadas por los proveedores de las facturas observadas, son inexistentes, estableciéndose de esta manera duda en la materialización de las transacciones y la procedencia de los créditos impositivos.

El Informe CITE: SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03075/2013 que sirvió de base para emitir la Vista de Cargo N° SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00362/2013, concluyó que seis facturas no eran válidas para el crédito fiscal, bajo la siguiente observación: “Código 1: Depuración del crédito fiscal, por incumplimiento a lo dispuesto en normativa legal vigente, toda vez que el contribuyente no demostró la materialidad de la transacción, ni la procedencia de los créditos impositivos; asimismo, se trata de proveedor con domicilio y actividad inexistente de acuerdo a acta de acciones y omisiones. Por tanto la factura no es válida para el cómputo de crédito fiscal. Código 2: Depuración del crédito fiscal, por incumplimiento a lo dispuesto en la normativa legal vigente, toda vez que el contribuyente no demostró la materialidad de la transacción ni la procedencia de los créditos impositivos.”

Ingresando al análisis de la controversia, la autoridad jerárquica dedujo que “…la propia administración tributaria a fin de respaldar el trabajo de campo realizado en el procedimiento determinativo, en base a la información con la que cuenta en su base de datos, obtuvo las declaraciones juradas forms. 200 (IVA) y 400 (IT), de los proveedores: Comercializadora de Granos y Condimentos con NIT 162946027; Graciela Valdivieso Parra con NIT 3756383014; Importadora Comercial F&S de Fernando Morales Cotrino con NIT 7131051016, y Patricia Gabriela Herrera Cossio con NIT 7924211013 (fs. 29-30, 40-41, 52-53 y 64-66 de antecedentes administrativos); además, para cada caso adjuntó el extracto tributario en el que detalla el historial de la presentación de declaraciones juradas correspondiente a los períodos enero a diciembre 2010.”; más adelante, señaló: “…la información obtenida del Sistema SIRAT2 de la misma administración tributaria, da cuenta sobre la existencia de los proveedores, lo cual significa también que se encuentran debidamente registrados ante dicha entidad fiscal…”; entonces, habiéndose establecido por las declaraciones juradas presentadas ante la administración tributaria, que los emisores realizan actividades económicas, no puede privársele al contribuyente el derecho a la obtención del crédito fiscal, como tampoco puede atribuírsele la obligación de demostrar el domicilio fiscal de los mismos, ya que esto constituye responsabilidad exclusiva de los emisores contra quienes la administración deberá proceder conforme corresponda, pues

obrar de manera contraria, transgrede el principio de la buena fe contenido en el art. 69 de la L. Nº 2492, 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”.

De lo anterior, se colige que la autoridad jerárquica emitió pronunciamiento de todas y cada una de las pruebas ofrecidas por las partes, estableciendo este tribunal, que las mismas no fueron valoradas y consideradas de forma genérica como señala la entidad demandante, sino que la autoridad jerárquica dejó constancia de la reflexión que impulsó su valoración, más cuando la entidad demandante incorporó en su recurso jerárquico, elementos de observación que no fueron objeto de impugnación en alzada y que hoy sirven de base a la presente demanda. Entonces, mal puede alegarse vulneración al principio del debido proceso, ya que la resolución impugnada cumple con el presupuesto exigido por los arts. 28-e) y 30-a) de la L. Nº 2341.

VI.- Conclusiones.

Por todo lo expuesto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio, resolviendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0103/2014 de 22 de noviembre, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, debiéndose declarar IMPROBADA 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 del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 37 a 50 y complementada de fs. 55, interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0831/2014 de 3 de junio, corriente de fs. 4 a 34, 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

54

Hero Motocorp Ltda. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 25 vta., subsanada de fs. 43-44 vta., la contestación de fs. 128 a 130 vta., la réplica y dúplica que cursan de fs. 135-136 vta., y 141-142 respectivamente, la Interpretación Prejudicial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de fs. 196 a 209 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Hero Motocorp Ltda., señala que el 12 de enero de 2010, se apersonó ante el SENAPI solicitando el registro de la marca "HUNK", perteneciente a la clase 37 de la clasificación internacional de productos y servicios de Niza, para los servicios de reparación, mantenimiento e instalación de vehículos; solicitud, que una vez publicada en la Gaceta Oficial Nº 437 de 29 de octubre de 2012, fue reclamada en Oposición por Martha Cecilia Torres con domicilio en el país de Colombia.

Refiere que, por R.A. Nº 315/2013 de 28 de junio, el SENAPI declaró probada la Oposición, denegando la solicitud del registro de la marca "HUNK"; recurrida la resolución en revocatoria, por Resolución Administrativa DPI/OP/REV-No. 255/2013 de 13 de septiembre, es rechazada, bajo el argumento de que no se demostró la mala fe de la oposicionista, aspecto sobre el cual, el demandante afirma que presento prueba; interpuesto el recurso jerárquico por el demandante, la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-No 54/2014 de 10 de febrero, resuelve rechazar la misma confirmando la resolución impugnada.

I.1. Sobre la ausencia de los elementos esenciales del acto administrativo en la resolución jerárquica impugnada

La parte demandante alega al amparo del art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que la resolución jerárquica impugnada, no contiene los elementos esenciales del acto administrativo, haciendo alusión en síntesis a la causa y objeto.

I.1.1. La causa.

En cuanto a este elemento, indica que la resolución ahora impugnada carece de causa, al no tomar en cuenta los hechos y antecedentes del caso, extrañando el derecho aplicable, puesto que la opositora observó su solicitud de registro en base a argumentos y peticiones sin derecho que le asista legítimamente, ya que la empresa Hero Motocorp Ltda. Corporación de la India no creó la marca "HUNK", al contrario es especializada en el diseño y fabricación de motocicletas de diferentes características, capacidades y cilindradas, donde

uno de los modelos fue denominado “HUNK”, con venta en la India y en otros países del mundo, que por su precio y prestaciones es apto para su venta y comercialización en el mercado de los países latinoamericanos y andinos en particular, es así que, considera que la pretensión de Martha Cecilia Torres (opositora) es el de impedir que el verdadero titular y propietario de la marca, la registre y proteja en Bolivia, por lo que intercede su acceso al mercado nacional; no obstante de haber presentado prueba, ésta no fue considerada por el SENAPI bajo el argumento de independencia con relación a otras oficinas de marcas internacionales, citando para ello una sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina inaplicable al caso concreto.

I.1.2 El objeto y la falta de valoración de la prueba.

Añade, que el objeto de la resolución jerárquica es ilícita, al incumplir con un concepto fundamental del derecho de marcas, como es la ordenación del mercado en bien de los consumidores y de los comerciantes que proveen de bienes y servicios; desglosa el art. 134 de la Declaración 486 y advierte, que no se puede permitir que Martha Cecilia Torres, se apropie de la marca “HUNK”, pues ocasionaría un riesgo inminente de confusión en el consumidor, pudiendo asociar la marca “HUNK” con la empresa “HERO”, además de que la opositora, pretendería vender a “HERO” en un precio exorbitante a la competencia instalando una fábrica de motos, en un acto de competencia desleal y de aprovechamiento de su prestigio, por dichos motivos la resolución impugnada no habría cumplido con la finalidad del acto administrativo.

Asimismo, manifiesta que se inobservó los principios del proceso administrativo y las reglas sobre la producción y valoración de la prueba contenidos en los arts. 4, 47-I y IV de la Ley de Procedimiento Administrativo y 88 del D.S. Nº 27113 disposiciones que considera de mayor jerarquía.

Continuando con sus alegaciones, respecto al objeto ilícito de la resolución jerárquica impugnada, hace hincapié en que la prueba que aporto fue rechazada por no contar con las respectivas legalizaciones de ley, siendo copias simples y en idioma extranjero, lo cual que considera no responde a la dinámica de aportación y valoración de la prueba que debe regirse a criterios y principios de informalismo, amplitud y sana critica, cuyo objetivo es la averiguación de la verdad, sin regirse a formalidades de un proceso judicial; no obstante de ello, refiere que el SENAPI desestimó las pruebas en vulneración de la Ley de Procedimiento Administrativo y del D.S. Nº 27113.

Arguye que, ante su solicitud de verificación en el internet que “HUNK” es de “HERO” y no de Martha Cecilia Torres, en la parte considerativa de la resolución jerárquica, se indicó que el principio de verdad material no puede servir como mecanismo para trasladar a la administración, el deber de las partes de probar lo manifestado; aspecto que es cuestionado por la parte demandante en razón a que sin tener legitimación se le impidió el registro de la marca “HUNK” en Bolivia, pese a ser el verdadero dueño de la misma.

También afirma que en el penúltimo considerando de la resolución impugnada, no enervó los fundamentos de fondo de las anteriores resoluciones recurridas, concluyendo que no pudo hacerlo porque rechazó las pruebas eludiendo su responsabilidad en la averiguación de los hechos y la verdad, al declarar probada la oposición ha consolidado un derecho ilegitimo.

Finalmente manifiesta que el objeto del acto administrativo impugnado, como es la resolución jerárquica, es ilícita, puesto que en la parte resolutiva se indica que la marca

"HUNK" le pertenecerá en todo el mundo a Hero Motocorp excepto en Bolivia, donde dicha marca de motocicletas se registrará bajo la titularidad de una persona natural de Colombia, dejando de lado las disposiciones legales citadas sobre la admisión y valoración de la prueba; por consiguiente, constituye una resolución nula de pleno derecho por no contener objeto licito e incumplir con lo establecido por disposiciones de mayor jerarquía, incurriendo en la causal b) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se deje sin efecto legal los alcances de la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-54/14 de 10 de febrero de 2014, emitida por la Directora General Ejecutiva del SENAPI.

II.- De la contestación a la demanda.

La representante legal del SENAPI, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda, puntualizando sobre la marca opositora y marca solicitada, además del contenido de los arts. 134, 135 y 136 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina.

Sobre la valoración de la prueba, advierte que la documentación de fs. 41 a 63, 82 a 110, se encuentran en simples fotocopias, en idioma extranjero, impresiones de recortes de periódicos y de publicidad respectivamente, prueba que aclara, está sujeta al principio del sometimiento pleno a la ley que será valorada de ser idónea, objetiva, material y legal, ya que debe dar certeza y seguridad de su contenido y obtención, sin causar duda; empero, de acuerdo al art. 1311-I del Cód. Civ., la prueba documental no mereció valoración en razón a que no contaba con las correspondientes legalizaciones, puesto que la prueba de fs. 82-110 se encontraría en idioma extranjero e incumple con el art. 8 de la Decisión 486 de la CAN, consecuentemente es inadmisible.

Con relación a la verificación de la marca en la página web, advierte que el principio de verdad material, previsto en el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, no puede ser utilizado como un mecanismo para trasladar a la administración el deber de las partes de probar sus afirmaciones.

En cuanto a la titularidad del signo "HUNK", la parte demandante afirmó que la opositora solicito de mala fe el registro de marca y que afecta a los derechos de la firma Hero Motocorp Ltda., por lo que debe tomarse en cuenta los arts. 137 y 172 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina, así como el proceso 03-IP-99 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, qué con relación a la mala fe aludida, no puede ser utilizada como un medio de defensa dentro de un proceso de oposición, ya que la presente causa se refiere a la denegatoria de registro de la marca "HUNK" dentro de la Clase 37 y no la mala fe del registro de la oposición.

Adicionalmente, en cuanto a que el demandante posee varios registros de la marca "HUNK" en distintos países y las posibles repercusiones que pudiera causar que no sea registrada en Bolivia, cita el proceso 22-IP-2012 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, concluyendo que si se obtuvo el registro en un determinado país, no significa que también ocurra lo mismo en Bolivia y viceversa, por lo que considera que los fundamentos de la parte demandante carecen de fundamento legal.

Producidas la réplica y la dúplica, se emitió el A.S. Nº 135/15 de 7 de julio de 2015, cursante de fs. 147-148, en el que se dispuso solicitar mediante nota oficial al Tribunal de

Justicia de la Comunidad Andina la interpretación prejudicial del art. 136 literal a) de la Decisión 486 "Régimen Común sobre Propiedad Industrial".

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, en respuesta a la solicitud de interpretación prejudicial de las normas comunitarias invocadas en la demanda, emitió la Interpretación que cursa de fs. 198 a 208.

Concluido el trámite de puro derecho se dictó autos para sentencia mediante providencia de fs. 210.

CONSIDERANDO: III.- De la revisión de los antecedentes, se evidencia que:

I. Por memorial de 12 de junio de 2012, Octavio Álvarez en representación de Hero Motocorp Ltda., solicitó ante el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, el registro como marca del signo denominativo "HUNK", para distinguir los servicios de la Clase 37 de la Clasificación Internacional de Niza: "Reparación, mantenimiento, instalación y servicio de vehículos", (fs. 1 del Anexo).

II. El 12 de diciembre de 2012, Pilar Soruco apoderada de Martha Cecilia Torres, formuló demanda de oposición contra la solicitud de registro de la marca "HUNK" (fs. 24 a 26 Anexo 1).

III. La Directora del Servicio de Propiedad Intelectual (SENAPI), emitió la R.A. N° 315/13 de 28 de junio de 2013, mediante la cual declaró probada la oposición planteada por Martha Cecilia Torres representada legalmente por Pilar Soruco Etcheverry, en consecuencia resolvió denegar el registro de la marca "HUNK" (denominación), clase 37, solicitada por la firma Hero Motocorp Ltda., representada legalmente por Octavio Álvarez, disponiendo el archivo de obrados (fs. 69-77 Anexo 1).

IV. La firma Hero Motocorp Ltda., planteó recurso de revocatoria, que mereció la Resolución Administrativa DPR/SD/REV Nº 255/13, de 13 de septiembre de 2013, emitida por el Director del Servicio de Propiedad Industrial, por la cual rechazó el recurso de revocatoria y confirmó la resolución impugnada (fs. 118-124 Anexo 1).

V. Presentado el recurso jerárquico, por la Hero Motocorp Ltda., la Directora General Ejecutiva del Servicio de Propiedad Intelectual (SENAPI), con Resolución Administrativa DGE/(OPO/J-NºJ-54/14 de 10 de febrero de 2014, resolvió rechazar el recurso planteado; y en consecuencia confirmar en todas sus partes la Resolución Administrativa DPI/SD/REV-Nº 255/13 de 13 de septiembre de 2013 (fs. 151-159 Anexo 1).

VI. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en la interpretación prejudicial 552-IP-2015, solicitada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia de Bolivia, señaló la procedencia de la interpretación del art. 136 de la Decisión 486 de la Comisión de la Comunidad Andina, asimismo realizó la interpretación de oficio de los arts. 8, 150, 224 y 229 de la misma Normativa, considerando que se debe establecer si entre los signos confrontados existen identidad o semejanza para determinar puede causar riesgo de confusión en el público consumidor.

En consecuencia los textos de las normas a ser interpretadas son los siguientes:

Decisión 486

De los requisitos para el registro de marcas.

"Art. 8.- Los documentos que se tramiten ante las oficinas nacionales competentes deberán presentarse en idioma castellano. En caso contrario, deberá acompañarse una

traducción simple en dicho idioma. Sin embargo, la oficina nacional competente podrá dispensar de la presentación de traducciones de los documentos cuando así lo considere conveniente"

"Art. 136.- No podrán registrase como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando:

a) 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";

"Art. 150.- Vencido el plazo establecido en el art. 148, o si no se hubiesen presentado oposiciones, la oficina nacional competente procederá a realizar el examen de registrabilidad. En caso se hubiesen presentado oposiciones, la oficina nacional competente se pronunciará sobre éstas y sobre la concesión o denegatoria del registro de la marca mediante resolución".

Asimismo fijo como temas de objeto de interpretación: la Irregistrabilidad de un signo por identidad, riesgo de confusión, riesgo de asociación; sobre la marca notoriamente conocida; la presentación de documentos ante la oficina de marcas; la conexión competitiva; el análisis de registrabilidad que debe realizar la oficina de marcas autónomo, integral, motivado y de oficio.

Así pues, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, concluyó:

1. En cuanto al riesgo de confusión, luego de diferenciar el directo e indirecto y el de asociación, indica que se deber a establecer si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, para luego determinar si ello es capaz de generar riesgo de confusión (directa o indirecta) y/o de asociación en el público consumidor.

2. Sobre la marca notoriamente conocida, refiere que la afirmación de la parte demandante de que el signo solicitado tiene posicionamiento en el mercado, encontrándose registrada en varios países, se examinara reiterando los precedentes sobre la materia y cita los arts. 224 a 236 de la Decisión 486 y que de conformidad al art. 229-a), no se puede negar la calidad de notorio y su protección por el hecho de que no se encuentre registrado o en trámite de registro en el país miembro o en el extranjero, por lo que el examen de registrabilidad de un signo notoriamente conocido debería ser diferente al examen que se haría de un signo ordinario, este análisis debe ser diferencial y complejo, atendiendo al hecho de que la marca notoria ya es distintiva y el análisis de confundibilidad debe ser por una parte más distendido de acuerdo al prestigio que ha sido ganado por la marca notoriamente conocida y por el otro lado muy riguroso a fin de evitar la confusión en el público consumidor, según las características de la marca opositora, analizando los factores como la notoriedad de la marca opositora, la clase de productos que se pretender registrar, por lo que si bien la norma comunitaria otorga ciertos efectos a la marca notoria no registrada en el país miembro donde se solicita su protección, el análisis de registrabilidad en caso de solicitarse esa marca para registro es discrecionalidad para, previo análisis de registrabilidad, conceder o no el registro de la marca notoriamente conocida que se alega, de conformidad con los múltiples factores que puedan intervenir en dicho estudio.

Asimismo en cuanto al reconocimiento de la notoriedad de la marca es un hecho que debe ser probado mediante prueba hábil, que para resolver el caso concreto se deberá

determinar si el signo denominativo HUNK es notoriamente conocido en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, para posteriormente realizar el análisis especial.

3. Respecto a la presentación de documentos ante la oficina de marcas, al haberse aludido a que se presentó copias simples y en idioma extranjero sin que se haya cumplido con las previsiones del art. 8 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina, indica que los documentos que se tramiten ante las oficinas nacionales competentes deberán presentarse en idioma castellano, si es que estuviesen en idioma extranjero, se debe acompañar una traducción simple al idioma castellano, ambos legibles, para su evaluación, empero si la oficina lo considera pertinente podrá exonerar al solicitante de la presentación de las mencionadas traducciones, de acuerdo a lo expresado indica que todos los documentos deben presentarse sobre la base de los arts. 138 y 139 de la Decisión 486, con la aclaración de que los aspectos formales para presentación y legalización de los documentos no están regulados por la normativa comunitaria andina, de conformidad con el principio de complemento indispensable afirma que se deberá considerar las normas previstas por el país miembro, en consecuencia en el caso concreto se deberá determinar si los documentos presentados cumplieron con los requisitos formales en virtud de la legislación boliviana y, además, si se encuentran en idioma extranjero con una traducción al castellano.

4. Sobre la conexión competitiva, en cuanto a que como el signo HUNK se solicitó para amparar servicios de la Clase 37 de la Clasificación Internacional de Niza y la opositora HUNK se encuentra registrada para amparar productos de la clase 12 de la señalada clasificación, en el mercado pueden existir marcas idénticas o similares de distintos titulares, siempre que se encuentren amparando productos o servicios ubicados en diferentes clases, aclarando que si se trata de productos y/o servicios registrados en diferentes clases es preciso que se combine la regla de la especialidad y, se analice el grado de vinculación o relación competitiva de los mismos, para establecer la posibilidad de error en el consumidor, a cuyo efecto se deberá analizar la naturaleza o uso de estos, puesto que la sola pertenencia de varios de éstos a una misma clase de la Clasificación Internacional de Niza no demuestra su semejanza, ni la ubicación de los mismos en clases distintas tampoco prueba que sean diferentes, según el párrafo segundo del art. 151 de la Decisión 486, refiriendo que para apreciar la conexión competitiva entre productos y/o servicios se debe tener los criterios de la inclusión de productos y/o servicios diferentes en una misma clase de la Clasificación Internacional de Niza, los canales de comercialización, similares medios de publicidad, mismo género de los productos y/o servicios, el grado de sustitución (o intercambiabilidad) o complementariedad de los productos y/o servicios, para determinar la existencia de conexión competitiva entre los productos y servicios que distinguen los signos confrontados, precisando que habrá circunstancias en las que uno o dos criterios serán suficientes para establecer la conexión competitiva, como los productos que son sustituibles entre sí para las mismas finalidades y/o son complementarios, por ejemplo en los productos o servicios que únicamente comparten los mismos medios de publicidad, que se requerirá la concurrencia de otros criterios para la consecuencias del propósito de establecer la conexión competitiva.

5. Respecto al análisis de registrabilidad que debe realizar la oficina de marcas, autónomo, integral, motivo y de oficio, al sostener el SENAPI que sus actuaciones se rigen por el principio de independencia, indica que el tribunal se referirá al tema reiterando lo que ha sostenido sobre el particular en múltiples asuntos; y, señala que el art. 150 de la Decisión 486 prevé que la oficina nacional competente, deberá realizar el examen de registrabilidad, cuyo examen debe tener las características de autónomo, de oficio, integral y motivado. (fs. 196 a 208).

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución del presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la resolución de recurso jerárquico carece de los elementos esenciales del acto administrativo.

Es así que establecidos los antecedentes precedentes, en estricta congruencia entre las pretensiones deducidas y la resolución jerárquica impugnada, este Tribunal Supremo de Justicia considera lo siguiente:

Sobre la ausencia de los elementos esenciales del acto administrativo en la resolución jerárquica impugnada.

La parte demandante alega que la resolución jerárquica cuestionada, no cumple con los elementos del acto administrativo, amparado en el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, haciendo alusión a los elementos de la causa y el objeto, los cuales serán objeto de un análisis de forma separada, para una mejor comprensión en el análisis de las denuncias planteadas.

1. En cuanto al elemento causa, el demandante alude que se inobservó los hechos y antecedentes del caso, además del derecho que no le asiste a la opositora porque no creó la marca “HUNK” al contrario de la Empresa Hero Motocorp Ltda., impidiendo su registro en Bolivia a causa de la oposición planteada, cuando esta marca tendría ventas en otros países del mundo; el SENAPI por su parte, aduce independencia con relación a otras oficinas de marcas internacionales. Sobre este aspecto, se advierte que del análisis de la parte considerativa de la Resolución Administrativa DGE/(OPO/J-NºJ-54/14 de 10 de febrero de 2014, la misma cuenta con la relación de los antecedentes que a su vez contienen los hechos acaecidos, de igual manera, contemplan los motivos que llevaron a la autoridad demandada a la determinación asumida, no siendo evidente lo denunciado por la empresa demandante. Asimismo, la resolución impugnada ha dado respuesta al agravio referido, a la extrañeza de que su solicitud de registro de la marca “HUNK” se vea coartada en Bolivia cuando la misma se encuentra ya registrada en otros países; aspecto sobre el cual, el SENAPI manifestó en base al principio de independencia, que se encuentra facultada para realizar el análisis de registrabilidad del signo solicitado de acuerdo a la normativa aplicable, siendo autónomo el análisis efectuado en otras oficinas competentes de los países miembros, criterio que la Comunidad Andina recalcó a través de la interpretación efectuada al señalar, que “el análisis de registrabilidad, es discrecional a efectos de conceder o no el registro de la marca”; por consiguiente, el acto administrativo ahora cuestionado (resolución de recurso jerárquico), se halla sustentado en los hechos y antecedentes demandados además del derecho aplicable al caso, en ese entendido, no se evidencia que la resolución impugnada carezca del elemento causa, como afirma la parte demandante.

2. Con relación a que el objeto de la resolución jerárquica sea ilícita, al respecto, la Comunidad Andina a través de la interpretación realizada, señaló que para determinar el riesgo de confusión en el consumidor, se debe establecer si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, verificar si tiene posicionamiento en el mercado y las características de la marca opositora, analizando los factores, como la notoriedad de la marca opositora, la clase de productos que se pretenda registrar, y, analizar el grado de vinculación o relación competitiva de los mismos, para así establecer la posibilidad de error en el consumidor.

En ese entendido, la resolución administrativa impugnada estableció: Primero, que la firma Hero Motocorp Ltda., solicitó registrar la denominación “HUNK” que pretende distinguir servicios en la Clase 37: “Reparación, mantenimiento, instalación y servicios de vehículos”; a su vez, la base de datos del SENAPI, tiene registrada la denominación “HUNK” a favor del opositor, distinguiendo productos en la Clase 12 de la Clasificación Internacional en Vigencia: “motocicletas, sus repuestos y accesorios”. Segundo, que si bien la firma Hero Motocorp Ltda., posee un gran número de registros de la marca “HUNK” en distintos países, aplicando el principio de independencia, las decisiones pronunciadas por el SENAPI son autónomos con relaciones a las decisiones emitidas por otras entidades de registro de marcas; sin embargo, como bien refiere la interpretación prejudicial expuesta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la entidad encargada del registro, se encuentra obligada a realizar un análisis de registrabilidad, que implica, analizar si incurre en las causales de irregistrabilidad absolutas y relativas previstas en los arts. 134, 135, 136, 137 y 172 de la Decisión 286.

En el presente caso, la resolución recurrida cita como causal de irregistrabilidad por Oposición, al art. 136 de la Decisión 486, al existir entre los signos en conflicto riesgo de confusión ya que no pueden las marcas involucradas “HUNK” y “HUNK” coexistir pacíficamente, toda vez que son similares y que llevarían a la conexión competitiva entre los servicios que el signo solicitado pretende amparar y los productos que el signo opositor protege; en ese entendido, fue correcta la decisión de la autoridad demandada, ya que si bien los signos pertenecen a distintas clases de nomenclátor (Servicios y Productos), existe el riesgo de confusión entre las marcas involucradas “HUNK” y “HUNK”, por lo que se concluye, que la resolución emitida por la Dirección General del SENAPI, no incumplió con los principios del proceso administrativo y las reglas sobre la producción y valoración de la prueba.

3. Respecto a la denuncia de que la prueba presentada no fue debidamente valorada ni considerada debido a formalismos, se debe tener presente que el SENAPI, a efectos de apreciar la prueba aportada por el demandante, verificó que la documentación de fs. 41 a 63, 82 a 110 eran fotocopias simples de impresiones de recortes de periódicos y publicidad en internet, algunas de ellas en idioma extranjero, por lo que al no haber cumplido con las previsiones de los arts. 1311 del Cód. Civ., y 8 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina, que prevé, que deben ser presentadas en idioma castellano o con su respectiva traducción para su evaluación considerando las normas internas del país miembro, fueron inobservadas por la parte demandante, a momento de presentar la documentación que pretendía se considere como prueba, ya que no puede ser subsanado con la solicitud de verificación de una página web acudiendo al principio de verdad material, cuando la carga de la prueba es de las partes; razones por las que no se demostró los agravios señalados, ni que la opositora haya actuado de mala fe respecto a la titularidad de la marca cuyo registro se pretendía inicialmente.

Por los motivos expuestos, no se ha evidenciado que la resolución impugnada sea nula de pleno derecho, ni que haya incurrido en la causal b) del art. 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 19 a 25 vta., interpuesta por Hero Motocorp Ltda., representada legalmente por Eduardo Jaime Urriolagoitia Rodo; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-NºJ-

54/14 de 10 de febrero de 2014, emitida por la Directora General Ejecutiva del Servicio de Propiedad Intelectual (SENAPI).

No suscriben los Magistrados Esteban Miranda Terán, Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

55

Administración de Aduana Interior Santa Cruzc/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa interpuesta vía fax el 15 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 1 a 17 vta., y en físico de fs. 41 a 49 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0845/2014 de 6 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la providencia de admisión de fs. 50; la respuesta de fs. 54 a 61 vta.; la notificación al tercero interesado de fs. 105, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 81 a 84 vta., y 88-89 vta., respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia (en adelante Administración Aduanera), señala que, según Acta de Intervención Contravencional COARSCZ 703/2012 del Operativo denominado “Limpieza Mix” de 21 de octubre de 2012, de la localidad de Abapó del departamento de Santa Cruz, interceptaron un vehículo tipo Camión, marca Nissan, color blanco, con placa de control 1396-TLH, conducido por Humberto Galarza Coca, con Licencia de Conducir Nº 3913487. Categoría “C”, donde funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), dependientes de la Aduana Nacional, se dirigieron a verificar el medio de transporte y evidenciaron que se encontraba “Alka Seltzer, repelentes en crema Off, desodorantes, ambientadores y otros”, en el cual el mencionado conductor al momento de la intervención presentó documentación en fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación (DUI’s) Nº C-320; C-6852; C-994; C-49725; C-4446; C-6835; y, C-49724; copias legalizadas que no respaldan su legal internación a territorio nacional, ante esta observación y presumiendo el ilícito de contrabando, se procedió al comiso preventivo y custodia a los recintos aduaneros de la almacenera ALBO S.A., emitiéndose el Acta de Comiso Nº 703 de 21 de octubre de 2012, para su posterior aforo físico, valoración e investigación correspondiente, conforme a normas vigentes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta su demanda señalando que, José Wilson Salvatierra Saldaña, en representación de la empresa DICOM Distribuidores del Oriente S.R.L., solicitó la devolución de la mercadería y medio de transporte, presentando documentación a ese efecto, la cual es detallada en la demanda, indicando que el Informe Técnico Nº AN-SCRZI-SPCCR-IN 555/2012 de 20 de noviembre, estableció que las

Declaraciones Únicas de Importación Nos. 2012/621/C-508; 2012/621/C-280; 2012/621/C5843; 2012/721/C-7745; 2012/701/C-61420; 2012/701/C-34100; 2012/621/C-6835; 2012/701/C-49725; 2012/731/C-584; 2012/721/C-3664; 2012/731/C-2606; 2012/721/C-4707; 2012/621/C-320; 2012/621/C-11059; 2012/621/C-7259; 2012/621/C-6193; 2012/621/C-2751; 2012/701/C-84216; 2012/621/C-6406; y, 2012/701/C-65957, se confirman en el sistema informático SIDUNEA++ de la Aduana Nacional y que no amparan su legal importación, respecto a los Ítems del 1 al 34, ya que no figuran modelos, códigos, series y características correspondientes al Acta de Inventario COARSCZ 703/2012, por ello, conforme a lo estipulado en los incs. b) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, se recomendó el comiso definitivo de dicha mercancía.

Agrega que, se verificó la existencia de mercadería nacional de los Ítems del 35 al 60, amparados en las Facturas Nos. 012543; 002585; 00000061; 00000058; 00000059; 012642; 002790; 012542; y 012580, correspondiendo su devolución.

Respecto a la Unidad de Transporte, se verificó la documentación del vehículo camión, marca Nissan Cóndor, con número de chasis MKB210F05607, tanto en el sistema informático SIDUNEA++ y en el Intranet de la Aduana Nacional, que el mismo fue legalizado legalmente con la DUI 2005/735/C-3325, con número de FRV 050058398, lo que ampara su legal importación y en sustitución del comiso el propietario debe realizar el pago de la multa del 50% del valor CIF de la mercancía comisada y presentar solicitud de devolución. Es con base en dicho Informe, que la administración aduanera dictó la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RS Nº 689/2012 de 14 de diciembre, en la que resolvió declarar probada la comisión de la contravención aduanera por contrabando en contra de Humberto Galarza Coca y José Wilson Salvatierra Saldaña, en representación de la Empresa DICOM Distribuidores del Oriente S.A.; consecuentemente, el comiso definitivo de la mercancía comisada dentro del Acta de Intervención COARSCZ Nº 703/2012, el comiso del medio de transporte con placa de control 1396 TLH, pudiendo efectuar el pago de la multa equivalente al 50% del valor de la mercancía indocumentada en sustitución al comiso del medio de transporte y dispuso la devolución de la mercancía detallada en los ítems 35 al 60, por mercancía de origen nacional.

Continúa, transcribiendo de manera inextensa la base legal que sustenta la posición de la Administración Tributaria, específicamente los arts. 160-4, 181, 81, 215, 98 y 76 de la L. Nº 2492; el num. 81 de la R.D. N° 01-0010-09 de 21 de mayo de 2009; y, el art. 101 del R.L.G.A., refiriendo que "…conforme a lo expuesto y en evidencia del incumplimiento de la normativa se tiene que el ahora recurrente adecuo su conducta a la contravención de contrabando…" (Sic).

Luego agrega que, la Autoridad de Impugnación Tributaria realiza una valoración indicando en su cuadro que la mercancía se encuentra amparada por diferentes DUI's; empero, no toma en consideración el art. 101 del R.L.G.A., observando que la ley no se discute si no se aplica, siendo necesario que los datos sean exactos y correctos, de los productos y los impresos en la Declaración Única de Importación, así como en su documentación soporte, por lo que al no contar con algunos datos como ser el número de lote, no contamos con una DUI como determina la ley, situación por la cual no sería factible su devolución, al menos en los ítem 9.1 y 9.2; 10.1, 10.2 y 10.3; 11.1, 11.2 y 11.3, ya que se estaría atentando contra la salud pública al no tenerse "seguridad que los mismos sean los que supuestamente se encuentra certificado por UNIMED" (sic), añadiendo que la

administración aduanera no basa su resolución en meras coincidencias o en algunas características, pus los informes técnicos y las resoluciones se basan en un análisis serio, que cumple con los arts. 76 y 81 de la L. N° 2492 y 101 del D.S. N° 25870.

Indica que, en el caso de los ítems 21 y 24, la autoridad demandada, indica que los mismos se encuentran amparados sólo por el hecho de que las DUI's fueron presentadas en el momento de la intervención, sin tomar en cuenta que las mismas no coinciden en las características, sin que baste indicar algunas características sino que tiene que ser completa, correcta y exacta, para que pueda amparar la mercancía, situación por la cual no debería devolverse productos que no demostraron su legal importación y que ponen en riesgo la salud pública.

I.3. Petitorio.

En su petitorio la entidad demandante señaló: "En mérito a los argumentos la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0845/14 de 6 de junio de 2014 emitida por la AGIT, confirmándose la de Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCC RS Nº 183/13 de 2 de septiembre de 2013" (sic).

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda de autos a través del memorial presentado el 5 de febrero de 2015, cursante en obrados de fs. 54 a 61 vta., bajo los siguientes términos:

Refirió que, primero corresponde poner en evidencia que los argumentos lacónicos e imprecisos del demandante, no demuestran la incorrecta interpretación de la norma; por ello, de la misma demanda se tendría que el demandante sólo impugnó en la presente demanda los ítems 9.1 y 9.2; 10.1, 10.2 y 10.3; 11.1, 11.2 y 11.3; 18; 21; 24, sin considerar que conforme se tiene de la parte resolutiva de la Resolución Jerárquica impugnada, se señaló textualmente: "Revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARITSCZ/RA 0032/14, de 13 de enero de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por DICOM Distribuidores del Oriente SRL., contra la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional (AN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente el comiso definitivo de la mercancía detallada en los ítems 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6, 3.1, 3.2, 4, 5, 6, 7, 8, 10.1, 10.3, 14.1, 14.2, 15.1, 15.2, 16, 17.1, 17.2, 17.3, 17.4, 18.1, 19.1, 19.2, 20.1, 20.2, 20.3, 20.4, 20.5, 20.6, 20.7, 20.8, 20.9, 20.10, 20.11, 20.12, 20.13, 20.14, 20.15, 20.16, 21.1, 21.2, 21.3, 22, 23.1, 23.2, 23.3, 23.4, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34; disponiendo, la devolución de la mercancía correspondiente a los ítems 9.1, 9.2, 10.2, 11.1, 11.2, 11.3, 12, 13, 18.2, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7 y 24, detallados en el Acta de Inventario Mercancía Comisada COARSCZ703/12, de 30 de octubre de 2012; todo de conformidad a lo previsto en el inc. a), parág. 1, art. 212, del Cód. Trib. Boliviano", verificando que el mismo demandante no es claro en sus fundamentos, toda vez que cita e impugna ítems que se mantuvieron firmes en el comiso definitivo de la mercancía (ítems 10.1, 10.3); asimismo, hace referencia al ítem 21, sin aclarar cuál de los sub ítems (21.1, 21.2, 21.3, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7), son los que le causan agravio o fueron incorrectamente valorados por la Autoridad de Impugnación Tributaria, aspectos que demuestran una falta de congruencia e imprecisión en la misma demanda, que no puede ser subsanada en forma posterior, siendo que la demanda es el acto procesal sobre el cual el tribunal debe fallar, lo contrario sería ingresar en un fallo ultra o extra petita, aspecto que solicita sea considerado.

Sin perjuicio de lo señalado, presenta unos cuadros, signados como Cuadro 1 y Cuadro 2, en los que detalla todos los ítems y los documentos de descargo, para luego transcribir partes de la resolución jerárquica impugnada en la que se detalla cada ítem y su documentación de respaldo detallando aquellas DUI's que no se encuentran amparadas y las que sí se encuentran amparadas, exponiendo los motivos por los que la instancia jerárquica revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS 689/2012 de 14 de diciembre, emitida por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional.

Seguidamente hizo hincapié en el hecho de que el demandante no demuestra o establece de forma indubitable una errada interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, es más sólo se limita a afirmaciones por demás generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, no pudiendo este tribunal suplir la carencia de falta de carga argumentativa del demandante en el presente proceso, más aún cuando la resolución jerárquica está debidamente fundamentada, citando como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 215/2013 de 26 de junio, dictadas por Sala Plena de este tribunal.

Finalmente se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 845/2014.

III.- Intervención del tercero interesado.

Mediante notificación que cursa de fs. 105, se advierte la legal citación a la Empresa DICOM Distribuidores del Oriente S.R.L., en su calidad de tercero interesado, quien no se apersonó al presente proceso.

Asimismo, corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica y consiguiente dúplica, disponiéndose de fs. 107, "Autos" para sentencia.

IV.- 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:

El 31 de octubre de 2012, la administración aduanera notificó en secretaría a Humberto Galarza Coca, con el Acta de Intervención Contravencional COA/RSCZ703/2012, en la cual manifiesta que funcionarios del COA, en la Localidad de Abapó de Santa Cruz, intervinieron el camión marca Nissan, placa de control 1396-TLH; a momento de la intervención el conductor presentó fotocopias legalizadas de las DUI's C-320, C-6852, C-994, C-49725, C-4446, C-6835 y C-49724; existiendo productos que no tienen Factura o póliza de importación que respalden su legal internación, por lo cual procedieron al comiso preventivo de la mercancía y traslado a dependencias de ALBO S.A., para aforo físico, inventario, valoración e investigación; liquidando por tributos omitidos 13.021 UFV, calificando la conducta como contravención aduanera tipificada en el art. 181-b) de la L. Nº 2492.

Luego, el 6 de noviembre de 2013, DICOM Distribuidores del Oriente S.R.L., mediante memorial dirigido a la administración aduanera, expresó que la mercancía cuenta con documentación de respaldo y que la mayoría de los productos son hechos en Bolivia, por lo que solicitó la liberación de la misma, para lo cual adjuntó fotocopias legalizadas de las

DUI, más documentación soporte en fotocopias simples, así como facturas originales Nos. 12541, 12543, 2785, 61, 58, 59, 12642, 2790, 12542 y 12580.

Posteriormente, el 19 de diciembre de 2012, la administración aduanera notificó en Secretaría a DICOM Distribuidores del Oriente S.R.L., con la Resolución Sancionatoria AN-SCRZ-SPCCR-RS-689/12 de 14 de diciembre de 2012, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional en contra de Humberto Ga\arza Coca y José Wilson Salvatierra Saldaña, en representación de la empresa DICOM S.R.L.; y en consecuencia, el comiso definitivo de la mercancía comisada dentro del Acta de Intervención COA/RSCZ N° 703/2012, disponiendo la consolidación de la monetización y posterior distribución del producto conforme dispone el art. 301 del R.L.G.A., modificado por la Disposición Adicional Única del D.S. N° 0220 de 22 de julio de 2009, así como, el comiso del medio de transporte, en aplicación a lo establecido en el art. 181-III de la L. N° 2492; asimismo, dispuso la devolución de la mercadería detallada en los ítems 35 al 60, por ser de origen nacional.

Contra tal determinación, el 8 de febrero de 2013, DICOM S.R.L., interpuso recurso de alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0527/2013 de 24 de junio, que confirmó la Resolución Sancionatoria ANSCRZJ-SPCCR-RS-689/2012; ante lo cual, la empresa citada interpuso recurso jerárquico, habiéndose emitido la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1772/2013 de 24 de septiembre, que anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0527/2013 de 24 de junio, debiendo la ARIT Santa Cruz valorar correctamente las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo, para resolver lo que en derecho corresponda.

En cumplimiento a tal determinación la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz pronunció la Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0032/14 de 13 de enero de 2014, mediante la cual revocó parcialmente la Resolución Sancionatoria AN-SCRZI-SPCCR-RS-689/2012 de 14 de diciembre, estableciendo la inexistencia de la contravención aduanera por contrabando y por consiguiente la devolución de los ítems: 14.1, 14.2, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7 y 24; y al no existir coincidencia con la documentación presentada, mantuvo firme y subsistente el comiso de los ítems: 1.1, 1.2, 2.1 al 2.6, 3.1, 3.2, 4 al 8, 9.1, 9.2, 10.1 al 10.3, 11.1 al 11.3, 12, 13, 15.1, 15.2, 16, 17.1 al 17.4, 18.1, 18.2, 19.1,19.2, 20.1 al 20.16, 21.1 al 21.3, 22, 23.1 al 23.4, 26.1, 26.2 y 27-34.

Resolución que fue objeto de recursos jerárquicos interpuestos por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional y DICOM S.R.L., los cuales fueron resueltos por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0845/2014 de 6 de junio, que resolvió revocar parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0032/2014 de 13 de enero, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz; en consecuencia, mantuvo firme y subsistente el comiso definitivo de la mercancía detallada en los ítems 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6, 3.1, 3.2, 4, 5, 6, 7, 8, 10.1, 10.3, 14.1, 14.2, 15.1, 15.2, 16, 17.1, 17.2, 17.3, 17.4, 18.1, 19.1, 19.2, 20.1, 20.2, 20.3, 20.4, 20.5, 20.6, 20.7, 20.8, 20.9, 20.10, 20.11, 20.12, 20.13, 20.14, 20.15, 20.16, 21.1, 21.2, 21.3, 22, 23.1, 23.2, 23.3, 23.4, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34; disponiendo, la devolución de la mercancía correspondiente a los ítems 9.1, 9.2, 1 0.2, 11.1, 11.2, 11.3, 12, 13, 18.2, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7 y 24, detallados en el Acta de Inventario Mercancía Comisada COAR/SCZ 703/12 de 30 de octubre de 2012.

V.- De la problemática planteada.

En este punto es necesario dejar claramente establecido que la deficiencia de la demanda no permite identificar con exactitud el objeto de la litis, por lo que, únicamente se puede "extractar" de la escasa fundamentación de la demanda que, en el caso de autos, la Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, simplemente se limitó a transcribir el art. 101 de la L.G.A., para luego concluir que: "…conforme a lo expuesto y en evidencia del incumplimiento de la normativa se tiene que el ahora recurrente adecuó su conducta a la contravención de contrabando…" (Sic).

Por su parte, la AGIT sostiene que el demandante no es claro en sus fundamentos, toda vez que cita e impugna ítems que se mantuvieron firmes en el comiso definitivo de la mercancía (ítems 10.1, 10.3); asimismo, hace referencia al ítem 21, sin aclarar cuál de los sub ítems (21.1, 21.2, 21.3, 21.4, 21.5, 21.6, 21.7), son los que le causan agravio o fueron incorrectamente valorados por la Autoridad de Impugnación Tributaria, aspectos que demuestran una falta de congruencia e imprecisión en la misma demanda, que no puede ser subsanada en forma posterior, siendo que la demanda es el acto procesal sobre el cual el tribunal debe fallar, lo contrario sería ingresar en un fallo ultra o extra petita; sin perjuicio de lo manifestado, se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 845/2014.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

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

V.2. Sobre el deber del demandante de cumplir con la carga argumentativa suficiente en la fundamentación de la demanda.

Hernando Devis Echandía, en su obra "Teoría General del Proceso", establece doctrinalmente que: "La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa

un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso".

A su vez, sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

El derecho, expuesto sucintamente.

La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

La petición en términos claros y positivos. (Arts. 716, 755, 775, 779).

En autos, de la lectura de la demanda, evidencia lo siguiente:

La Administración de Aduana Interior Santa Cruz de la Aduana Nacional, señaló de manera genérica que dentro de la etapa probatoria, analizó los descargos presentados en aplicación a la normativa vigente y cumpliendo la L. N° 2492, L. N° 1990, D.S. N° 25870 y R.D. N° 01-010-09.

Describió de manera confusa e inextensa la prueba documental de descargo presentada por la Empresa DICOM Distribuidores del Oriente S.R.L., sin efectuar ninguna consideración al respecto ni referir el motivo de dicha transcripción.

Luego bajo el título de "Base legal que sustenta la posición de la administración aduanera", efectuó una extensa reproducción de disposiciones legales, específicamente de los arts. 160-4, 181, 81, 215, 98 y 76 de la L. N° 2492; el num. 81 de la Resolución de Directorio 01-0010-09 de 21 de mayo de 2009; y, el art. 101 del R.L.G.A., para luego pasar directamente a su siguiente punto, sin indicar el motivo de la transcripción de la normativa antes referida; por consiguiente, no justificó el motivo o razón de dicha trascripción y tampoco argumentó nada a cerca de dichas disposiciones legales.

Por último, bajo el subtítulo "IV. De la inconsistencia en los argumentos de la resolución jerárquica", indica que la Autoridad de Impugnación Tributaria realiza una valoración indicando en su cuadro que la mercancía se encuentra amparada por diferentes DUI's; empero, no toma en consideración el art. 101 del R.L.G.A., observando que la ley no se discute si no se aplica.

De lo expuesto, resulta necesario aclarar, que, así como es deber de la autoridad administrativa el fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contenciosa administrativa, establecer y demostrar con argumentos apropiados y sólidos, la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la autoridad administrativa o de impugnación administrativa al momento de emitir la resolución y no limitarse a sostener que el procedimiento ejecutado y la norma aplicada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria no fue correcta, afirmación que se sustenta de manera

general y no precisa, sin señalar en absoluto cómo la resolución jerárquica, habría causado agravio al demandante. Más aún, cuando de la revisión de la resolución jerárquica objeto de impugnación, se evidencia que contiene afirmaciones claras en sus págs. 23 a 33, que explican las conclusiones que sostiene su actuar, por lo que existiendo razonamientos precisos en la resolución de recurso jerárquico, para su impugnación en la vía contencioso administrativa, el demandante debe demostrar con razonamientos de carácter jurídico, las razones por las cuales cree que su pretensión no fue valorada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Es decir, debe señalar de forma clara los fundamentos jurídicos por los que considera que la resolución impugnada no hubiera aplicado correctamente la normativa sustantiva o procesal administrativa, por cuanto para la impugnación de la resolución jerárquica, ésta debe apoyarse en una petición que tenga razones precisas, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de agravios sufridos se encuentren respaldados en la norma. Sin embargo, contrariamente a lo expuesto anteriormente, la administración aduanera (demandante), olvidando los argumentos que motivaron a la Autoridad General de Impugnación Tributaria revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0033/2014, en su memorial de demanda, ingresó a realizar consideraciones de manera genérica, sin identificar los actos o actuaciones de la autoridad de impugnación que le causan agravio, sin referirse en absoluto a los argumentos que dieron lugar a la revocación parcial dispuesta en la resolución jerárquica, perdiendo de vista que por la naturaleza del proceso incoado, este tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria como se describió precedentemente, sin cumplir por lo tanto con la carga de argumentación y expresión de agravios que le hubiere causado la resolución impugnada.

Dicho entendimiento ha sido sostenido por este tribunal, inicialmente en la Sentencia Nº 238/13 de 5 de julio de 2013, y posteriormente desarrollada y ampliada en la Sentencia Nº 384/13 de 17 de septiembre de 2013, que señala "….siendo que los supuestos pronunciamientos de forma y de fondo que alega la empresa demandante que hubieren viciado de nulidad el procedimiento administrativo no han sido puntualizados, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos…).

Consecuentemente, en el caso concreto, a este tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante con la justificación de averiguación de la verdad material, 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, y es 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 haya sido vulnerado en la resolución jerárquica; no pudiendo el 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. Asimismo debe tomarse en cuenta, que la aplicación del principio de verdad material reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, no es absoluto e irrestricto, pues en el procedimiento también rige el principio dispositivo, por lo que actuar fuera de esos límites constituiría arbitrariedad, atentando contra los principios procesales y de derecho contenidos en la Constitución Política del Estado y la Ley del Órgano Judicial.

V.3. Conclusión.

Por los fundamentos expuestos ut supra, resulta evidente que la administración aduanera, al plantear su demanda no ha observado los requisitos puntuales señalados por el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., por consiguiente, no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Adjetivo Civil citado, es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el 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 que, deben existir pretensiones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el presente caso es inexistente y además con datos erróneos (toda vez que cita e impugna ítems que se mantuvieron firmes en el comiso definitivo de la mercancía) que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal bajo pena de vulnerar gravemente no únicamente el principio de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta vía fax el 15 de septiembre de 2014, que cursa de fs. 1 a 17 vta., y en físico de fs. 41 a 49 vta., por la Administración de Aduana Interior Santa Cruz dependiente de la Aduana Nacional de Bolivia, representada legalmente por Rosángela Frías Banegas; y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0845/2014 de 6 de junio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

56

Empresa Constructora RAMCO S.R.L. c/ Servicio Departamental de Caminos Oruro
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de contrato administrativo de Provisión de Material de fs. 49 a 55, interpuesta por Marcelo Cortez Gutiérrez, en representación de la Empresa Constructora RAMCO S.R.L., la providencia de admisión de fs. 62, la respuesta a la demanda de fs. 95-96 por el SEDCAM Oruro, calificación del proceso de puro derecho sin presentación de la réplica y dúplica; los antecedentes procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que por la Minuta de Contrato N° 08/09 de 23 de junio de 2009, suscribió contrato con el Servicio Departamental de Caminos Oruro, para la provisión de material capa base y material pétreo de 3/4 y 3/8, para la ejecución de TSD, para el proyecto Asfaltado Oruro La Joya, a ser ejecutado en 60 días calendario, por un precio total de Bs 1.893.696.00 (Un millón ochocientos noventa y tres mil setecientos noventa y seis 00/100 Bolivianos), el que posteriormente fuere modificado, por Contrato Modificatorio Nº 14/2009.

Inicialmente la parte demandante, planteó la resolución del contrato, debido al incumplimiento por parte del SEDCAM Oruro, pese a las dificultades, continuó con la provisión de material, para evitar conflictos.

Ante la imposibilidad del SEDCAM, de continuar con el contrato, mediante resolución Directoral Nº 015/2010 de 19 de mayo, se tomó la determinación de resolver el Contrato N° 08/09 de 23 de junio, arguyendo motivos de fuerza mayor y/o caso fortuito, fundamentándose tal decisión expresamente en la falta de pago.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El SEDCAM Oruro, determinó la resolución del contrato, estando pendiente el pago por actividades efectivamente realizadas, de acuerdo al Informe N° CITE PAOLJ-069/10 de 10 de marzo de 2010, suscrito por el Ingeniero Alex Terrazas, Residente Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, el cual sería parte de la Resolución Directoral Nº 15/2010), que estableció una obligación pendiente de pago en favor de RAMCO por la suma de Bs 519.440.94 (Quinientos diecinueve mil cuatrocientos cuarenta 94/100 Bolivianos), que adeudaría en favor de RAMCO S.R.L., obligación que resultó de un proceso de cierre y conciliación de cuentas y pese que tal obligación se encuentra totalmente respaldada y conciliada con el SEDCAM Oruro, fueron vanas las solicitudes de cancelación, que no se efectivizó.

I.3. Petitorio de la demanda.

Solicita declarar probada la demanda, disponiendo el pago de Bs 519.440.94, más intereses por incumplimiento, daños y perjuicios a ser calificados en ejecución de sentencia.

II.- Contestación a la demanda.

SEDCAM Oruro, por memorial de fs. 95-96 responde a la demanda y refiere que si bien el objeto del contrato con la Empresa RAMCO fue por la provisión de material capa base y material pétreo de ¾ para la Ejecución de T.S.D, para el Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, que debió ser cumplido en un plazo de 60 días calendario, computables desde la orden de proceder, por un monto de Bs 1.893.696.00 se le entregó a favor de RAMCO el valor equivalente al 20% del monto total del contrato, de Bs 378.739.20 en calidad de anticipo, con lo que se determinó la continuación de la entrega de material que estuvo avanzando a cabalidad.

Que conforme a la cláusula sexta del contrato, RAMCO garantiza cumplir y fiel ejecución del presente contrato con la póliza de garantía de cumplimiento de contrato, boleta con vigencia hasta el 13 de octubre de 2009; además de ello RAMCO tiene la obligación de mantener actualizada la póliza de garantía de cumplimiento de contrato, cuantas veces lo requiera por razones justificadas el SEDCAM, quién llevará el control directo de vigencia de la misma bajo su responsabilidad; siendo una de las razones principales para que no se haga efectiva la cancelación de las planillas, porque estas deben encontrarse debidamente aprobadas sin observaciones, evidenciándose por nota CITE: PAOJ 045/10 de 12 de noviembre de 2010, se realizó la devolución de las Planillas de Pago Nº 2,3,4 y 5 con observaciones puntuales, entre las principales, la actualización de las pólizas de garantía, y no tener conciliación de volúmenes debidamente firmados; motivo por el cual se realizó la devolución de los mencionados certificados de pago para su complementación e inclusión de documentos solicitados, no teniendo ninguna respuesta, denotando un grave descuido de la Empresa RAMCO.

El monto en el que se basa el demandado, surge de un informe evacuado por el anterior jefe de proyecto, que no fue conciliado entre partes, afirmando que si bien SEDCAM adeuda una suma de dinero a RAMCO, sería de Bs 489.520.94, y no Bs 519.440.94, según el informe del Jefe del Proyecto Asfaltado Oruro Joya CITE: PAOLJ 291R/11 de 26 de octubre de 2011.

Manifiesta que se procedió a la resolución de contrato por caso fortuito, solo con el fin de no perjudicar a la Empresa RAMCO en la ejecución de otros trabajos, conforme a la Resolución Directoral Nº 15/2010 de 19 de mayo, y evitar que el SEDCAM enfrente procesos legales, que implicarían pago de daños y perjuicios, sorprendidos con la demanda, que si bien les corresponde en derecho, no en la cantidad que pretenden, a más de no tenerse un acta debidamente firmada por conciliación de volúmenes, establecido en el punto segundo; y en el punto tercero de la misma resolución que resolvió el contrato, se estableció que el SEDCAM mediante nota a la Aseguradora Fortaleza, deja sin efecto la ejecución de las pólizas, para proceder a la renovación de las mismas, pero ni así se tuvieron las pólizas renovadas y luego proceder a la cancelación de las planillas, por lo que no se aprobó el certificado de pago, para su cancelación; por lo que al no haberse cumplido con estos requisitos para su cancelación, y no corresponde a la suma o monto demandado para ser cancelado, pide se declare improbada la demanda.

III.- Antecedentes del hecho.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes de caso, a tal fin se establece:

III.1. El 23 de junio de 2009, el Servicio Departamental de Caminos Oruro, suscribe el Contrato N° 08/2009, con la Empresa RAMCO S.R.L, por el monto de Bs 1.893.696.00 para la provisión de material capa base y material pétreo de ¾ y 3/8 para T.S.D, en el proyecto asfaltado Oruro La Joya, en un límite de entrega de 60 días calendario, que serán computados desde la orden de proceder.

III.2. El 15 de octubre de 2009 se suscribe el Contrato Modificatorio Nº 14/09, al Contrato N° 08/2009 para provisión de material capa base y material pétreo de ¾ y 3/8, a efectos de la inclusión en la cláusula vigésima primera, para que el SEDCAM alquile el equipo a favor de la Empresa RAMCO, computable desde la orden de proceder hasta que llegue el equipo de RAMCO, previo informe de supervisión.

III.3. El informe del Ingeniero Residente, Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, de 10 de marzo del 2010, elaborado a requerimiento de la Empresa RAMCO S.R.L, relativo al estado financiero, físico y porcentajes de avances, dirigido al Director SEDCAM ORURO, en el cual se establece que el monto adeudado a la Empresa RAMCO, como resultado final de conciliación, es de Bs 519.440.94.

III.4. El 19 de mayo de 2010, el Servicio Departamental de Caminos Oruro, emite la Resolución Directoral Nº 15/2010, que resuelve la Resolución del Contrato Nº 08/09 de 23 de junio de 2009, para la adquisición de material de capa base y material pétreo de ¾ y 3/8 para la ejecución de T.S.D para el proyecto asfaltado Oruro La Joya, por causas de fuerza mayor o caso fortuito que afecten al SEDCAM Oruro.

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 resultante de la demanda, se circunscribe a:

Determinar si a la resolución del contrato por parte del SEDCAM Oruro, corresponde y hace exigible el pago por actividades efectivamente realizadas por la Empresa RAMCO.

Determinar si corresponde como obligación pendiente, el pago de Bs 519.449.94.

Si corresponde intereses por incumplimiento de pago, así como daños y perjuicios ocasionados.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Previo a resolver la controversia planteada en este proceso, resulta indispensable identificar afirmaciones comunes de las partes del proceso, con relación a los hechos que no son controvertidos.

Entre estos tenemos, que las partes afirman haber suscrito el "Contrato Nº 08/09, de 23 de junio de 2009, por el monto de Bs 1.893.696.00 para la provisión de material capa base y material pétreo de ¾ y 3/8 para T.S.D, en el Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, en un límite de entrega de 60 días calendario, computados desde la orden de proceder.

Asimismo, ambas partes sostienen que el 15 de octubre de 2009 se suscribe el Contrato Modificatorio Nº 14/19, al Contrato N° 08/2009 para provisión de material capa base y material pétreo de ¾ y 3/8, a efectos de la inclusión en la Cláusula Vigésima Primera, a

efectos que el SEDCAM alquile el equipo a favor de la Empresa RAMCO, computable desde la orden de proceder hasta que llegue el equipo de RAMCO, previo informe de supervisión.

Además, las partes afirman que mediante Resolución Directoral Nº 15/10, de 19 de mayo de 2010, el Servicio Departamental de Caminos Oruro, en consideración a los informes del Ingeniero Residente de Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, Alex Terrazas, de 10 de marzo de 2010, el informe complementario de 9 de abril de 2010, de los Ingenieros Norma Vallejos, Alex Terrazas y Rubén Barrientos, así como el Criterio Legal Nº 33/10 de 19 de mayo, del Doctor José Gamboa Pérez Abogado del SEDCAM, resolvió la Resolución del Contrato Nº 08/09 de 23 de junio de 2009, para la adquisición de material de capa base y material pétreo de ¾ y 3/8 para la ejecución de T.S.D para el Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, por causas de fuerza mayor o caso fortuito que afecten al SEDCAM.

1. En lo relativo a determinar si a la resolución del contrato por parte del SEDCAM Oruro, corresponde y hace exigible el pago por actividades efectivamente realizadas por la Empresa RAMCO.

Luego de establecer los antecedentes consentidos, se tiene por los documentos aportados como prueba en el proceso, la Resolución Directoral Nº 15/10 de 19 de mayo de 2010, en base de los informes que hace referencia, donde se afirma imposible cumplimiento de contrato, teniendo como problema principal la falta de pago de la Prefectura al SEDCAM y por ende el SEDCAM a la Empresa RAMCO, y a efectos de evitar posteriores problemas al SEDCAM, de demandas por incumplimiento de contrato y pago de daños y perjuicios, resolución del contrato referido objeto de la Litis, por causas de fuerza mayor o caso fortuito; disponiendo la notificación a la Empresa RAMCO, para la conciliación de saldos, a favor y en contra, y que por Asesoría Jurídica del SEDCAM, se envíe nota a la Aseguradora Fortaleza, dejando sin efecto la ejecución de las pólizas de cumplimiento de contrato y correcta inversión de anticipo.

Evidenciándose así que la empresa demandante no incumplió el contrato, con relación a sus obligaciones, provisión de material capa base y material pétreo de ¾ y 3/8 para T.S.D, en el Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, toda vez que la causa de resolución del mismo, fue por parte del SEDCAM Oruro, mediante la Resolución Directoral Nº 15/2010, debido a razones de fuerza mayor o caso fortuito, y a fin de evitar posteriores procesos judiciales, ante la falta de pago de la Prefectura a SEDCAM y de este a la Empresa RAMCO, disponiéndose que se notifique a la empresa demandante, a objeto de la conciliación de saldos a favor y en contra.

Evidenciándose así que el SEDCAM, adeuda una cantidad de dinero a la Empresa RAMCO, por actividades de la provisión de material, efectivamente realizadas por la Empresa demandante, durante la vigencia del contrato suscrito, hasta el momento de su resolución, dispuesta por Resolución Directoral N° 15/2010, conforme se reconoce por el SEDCAM, al momento de contestar la demanda, donde se alega que el monto demandado, se basa de un informe evacuado por el anterior jefe de proyecto, el cual no fuere conciliado entre partes, que determinó la suma de Bs 519.440.94, reconociéndose solamente el monto de Bs 489.520.94, de acuerdo al informe presentado por el Jefe del Proyecto Asfaltado Oruro La Joya CITE: PAOLI 291/11 de 26 de octubre.

2. En cuanto a determinar si corresponde como obligación pendiente, el pago de Bs 519.449.94.

Respecto a este punto, a fin de dar cumplimiento a la Resolución Directoral Nº 15/2010, que dispuso resolver el contrato de provisión de material, a efectos de la conciliación de saldos que se adeudan con la Empresa RAMCO, se presentaron las planillas 2, 3, 4 y 5 (cursantes de fs. 22, 26, 30 y 34), las cuales se las observó, solicitando la complementación y/o inclusión de documentales, referentes a la actualización de las pólizas de garantía, así como a la conciliación de volúmenes en la provisión del material efectivamente entregado al SEDCAM, en el desarrollo del Proyecto Asfaltado Oruro La Joya, por lo que se devolvió las mismas, mediante la nota CITE PAOJ 045R/10, de 10 de noviembre, de fs. 80 vta., no habiendo respondido a esta nota la Empresa RAMCO S.R.L, de acuerdo a lo expresado en la nota CITE PAOLJ 291R/11 de 26 de octubre, que cursa a fs. 80, que fue presentada a tiempo de contestar la demanda, constituyendo así una aceptación al monto establecido por el SEDCAM, en cuanto a lo adeudado de Bs 489.520.94, que tampoco fue refutado y negado por la parte demandante, quién no hizo uso de su derecho a la réplica, de manera oportuna; sin embargo este monto reconocido por el SEDCAM, tampoco fue cancelado a la empresa demandante, por concepto de la provisión del material efectivamente entregado, en cumplimiento del contrato suscrito, constituyéndose en el saldo deudor, como obligación pendiente de pago a la Empresa RAMCO S.R.L.

3. Si corresponde intereses por incumplimiento de pago, así como daños y perjuicios ocasionados.

Con relación a los intereses por incumplimiento de pago, como al reconocimiento de daños y perjuicios ocasionados, el demandante sustenta su pretensión, en la sola relación emergente del incumplimiento al pago; por lo no se puede llegar a determinar el establecimiento de intereses, más los daños y perjuicios, toda vez que el demandante, no produjo medios probatorios, a efectos de demostrar su pretensión, con relación a los intereses por incumplimiento al pago, daños y perjuicios reclamados, incumpliendo así con la carga de la prueba que le incumbe al actor, respecto al hecho constitutivo de su derecho reclamado, relativo a este punto, de conformidad a lo dispuesto en el art. 375 del Cód. Pdto. Civ.

VI.- Conclusiones.

Por todo lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados precedentemente corresponde declarar probada en parte la demanda, respecto a la obligación debida, solo hasta el monto reconocido por el SEDCAM Oruro, y no fuere refutado de contrario, y sin lugar a intereses, daños y perjuicios reclamados.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa de fs. 49 a 55, interpuesta por la Empresa RAMCO S.R.L., contra SEDCAM Oruro; disponiendo el pago dentro de tercero día, la suma adeudada, según informe de cancelación de certificados de pago, CITE PAOLJ 291R/11 de Bs 489.520.94, y sin lugar a los intereses, daños y perjuicios reclamados.

Relator: Magistrado Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

57

Víctor Hugo Herrera Yucra c/ Gobierno Autónomo Municipal de Challapata
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de contrato más daños y perjuicios de fs. 19 a 26 vta., la providencia de admisión de fs. 28, la declaratoria de rebeldía de la parte demandada, la calificación del proceso de puro derecho; los antecedentes procesales, el decreto de autos para sentencia.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta el demandante que suscribió un contrato administrativo de "Contratación Mano de Obra para la Construcción Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado", con el Gobierno Autónomo Municipal de Challapata, el 25 de marzo de 2010, a ser ejecutada en 60 días calendario, por el precio de Bs 251.318.57 (Doscientos Cincuenta Y Un Mil Trecientos Dieciocho 57/100 Bolivianos), obra supervisada por la entidad contratante, y el pago de la obra sería paralelo al progreso de la obra y la cancelación del pago según avance de planilla, desarrollándose en los términos y condiciones estipulados en el contrato.

Inicialmente la parte demandante solicitó la aprobación de la primera Planilla de Avance de Obras N° 1, que ascendía a Bs 119.698.04, el 29 de julio de 2010, de la que no hubo ningún pronunciamiento de forma expresa por parte de la Alcaldía referida; posteriormente el 1 de diciembre de 2010, solicitó la entrega provisional de la obra, al 95% de su magnitud y conforme al cronograma establecido en el contrato; para luego el 12 de agosto de 2011 solicita la cancelación de la planilla final, por la obra efectivamente ejecutada, la suma de Bs 251.318.57, que no fue cancelada.

El 6 de marzo de 2012, mediante informe de evaluación suscrito entre el Jefe de Departamento Técnico de la Alcaldía de Challapata y el demandante, se determinó en reunión técnica de conciliación de saldos, que el costo determinado y acordado sería de Bs 230.503.33, mencionando que la cancelación se efectuaría lo más antes posible, pero que hasta la fecha no se hubiere efectivizado; realizando reiteradas solicitudes escritas de pago, no habiéndose hecho el pago de lo adeudado.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante hace referencia con relación a su pretensión, invocando el art. 519 del Cód. Civ., que señala que el contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes, así como el art. 291-I del Sustantivo Civil citado, donde se establece que el deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de la prestación debida.

Con relación al resarcimiento del daño, por incumplimiento del contrato, refiere el art. 339 del Cód. Civ., relativo a que el deudor que no cumple exactamente con la prestación debida está obligado al resarcimiento del daño si no prueba que el incumplimiento o retraso en el cumplimiento es atribuible a imposibilidad de ejecutar la prestación por una causa que le es imputable.

Por todos los antecedentes referidos, concluye que el Gobierno Municipal de Challapata, pese a entregarse la obra en tiempo oportuno y dentro del plazo establecido, no pagó por la ejecución de la obra, que asciende a Bs 230.503.33, por la Construcción Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, siendo evidente que incumplió con la obligación asumida, pese a que se realizó un informe de evaluación de costo del contrato de mano de obra y consiguiente conciliación de saldos, determinándose por acuerdo de partes que el monto final de pago, sería de Bs 230.503.33, a cancelarse lo más antes posible, por la prestación de servicios efectivamente realizados.

I.3. Petitorio de la demanda.

Solicita declarar probada la demanda, disponiendo el pago de Bs 230.503.33, tal como se evidencia en la conciliación de saldos suscrito el 6 de marzo de 2012, más el resarcimiento de daños y perjuicios por el incumplimiento del pago.

II.- Declaratoria de rebeldía del demandado.

Que admitida la demanda por decreto de fs. 28, fue corrida en traslado y citado el representante legal de la Alcaldía del Gobierno Autónomo Municipal de Challapata, mediante diligencia de fs. 52; que al no haber comparecido en el plazo de su citación, en aplicación del art. 68 del Cód. Pdto. Pen., se declaró su rebeldía y calificándose el proceso de puro derecho, mediante providencia de fs. 54.

Que mediante memorial de fs. 123, el representante legal de la Alcaldía del Gobierno Autónomo Municipal de Challapata, se apersona al proceso, solicitando fotocopias simples, sin realizar ninguna representación o pronunciamiento sobre el fondo de la causa, en consideración al estado del trámite de la misma, habiéndose dictado con anterioridad, mediante decreto de fs. 117, al no haber más que tramitar, autos para sentencia.

III.- Antecedentes del hecho.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes de caso, a tal fin se establece:

III.1. El 25 de marzo del 2010, la Alcaldía Municipal de Challapata, por intermedio de su representante legal, suscribe el Contrato Administrativo de Contratación Mano de Obra para la Construcción Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, con Víctor Hugo Herrera Yucra, a realizarse en el plazo de 60 días calendario.

III.2. Cursan las cartas notariadas, de 12 de agosto de 2011 (fs. 9) y de 22 de agosto de 2011 (fs. 10), donde el contratista Víctor Hugo Herrera Yucra, realiza y reitera su solicitud de cobro, para la cancelación del total del precio del servicio convenido, de Bs 251.318.57; asimismo la respuesta del Alcalde del Gobierno Autónomo Municipal de Challapata (fs. 12), que solicita reunirse para realizar las evaluaciones de la obra y poder cumplir las obligaciones correspondientes, en el marco de la normativa legal vigente.

III.3. La emisión del Informe Técnico de Supervisión en Línea Nº 09/12, de 6 de marzo de 2012, emitido por el Supervisor en Línea de la Alcaldía Municipal de Challapata,

dirigida al Alcalde Municipal de Challapata, y con copia al Jefe del Departamento Técnico del referido municipio, que informa la evaluación costo contrato de mano de obra: Cobertura Estructura Metálica Mercado Antofagasta, llegándose a un acuerdo técnico y económico, determinándose y acordando entre partes el costo de Bs 230.503.33, y la cancelación lo más antes posible, como compromiso legal de conciliación.

IV.- De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar sentencia, se desprende que el objeto de controversia se circunscribe a:

Determinar si el proveedor cumplió a cabalidad las actividades de mano de obra, establecidas en el contrato administrativo en la Construcción del Mercado Central Antofagasta bloque tinglado, haciendo exigible el pago por actividades efectivamente realizadas.

Determinar si corresponde como obligación pendiente, el pago de Bs 230.503.33.

Si corresponde el pago de daños y perjuicios ocasionados ante el incumplimiento.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

En lo relativo a determinar si el proveedor cumplió a cabalidad las actividades de mano de obra, establecidas en el contrato administrativo en la Construcción del Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, haciendo exigible el pago por actividades efectivamente realizadas.

Se tiene por los documentos aportados como prueba en el proceso, el contrato suscrito entre el representante legal de la Alcaldía Municipal de Challapata, de 25 de marzo de 2010 (fs. 13 a 17), para la prestación del servicio de contratación mano de obra para la construcción Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, por el proveedor Víctor Hugo Herrera Yucra, en el plazo de 60 días calendario, por un monto aceptado por las partes de Bs 251.318.57, a ser pagado según avance de planilla.

Que a la finalización de la prestación de servicios, con la mano de obra correspondiente a la conclusión de la construcción del Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, por parte del proveedor, presentando sus planillas de pago, solicitó la cancelación final de la misma, por el monto establecido en el contrato suscrito, que asciende a la suma de Bs 251.318.57, reiterando su solicitud de cancelación total, mediante notas notariadas de 12 de agosto de 2011 (fs. 9) y de 22 de agosto de 2011 (fs. 10), el 14 de octubre de 2011, mediante nota G.A.M.CH. CITE Nº 1154/11, el representante legal de la Alcaldía Municipal de Challapata, emitió respuesta a las notas referidas, solicitando una reunión de coordinación, para permitir realizar las evaluaciones de la obra, y a la conclusión de esta, se pueda cumplir con las obligaciones correspondientes en el marco de la normativa legal vigente.

Que como consecuencia de dicha reunión, se emitió el informe de evaluación costo contrato de mano de obra, de Cobertura Estructura Metálica Mercado Antofagasta, por el Supervisor en Línea H.A.M.CH, Nº 09/12, el 6 de marzo del 2012, dirigido al Alcalde Municipal de Challapata y al Jefe del Departamento Técnico, donde se establece que en reunión técnica de conciliación con la Empresa ARTECI contratista de la mano de obra del proyecto: Construcción Mercado Central Antofagasta Bloque Tinglado, se llegó a un acuerdo, basado en el Informe Técnico de 15 de noviembre del 2011 y la propuesta de la empresa, de 26 de octubre de 2011, y se determinó el costo real, determinado y acordado entre partes de Bs 230.503.33; de donde se evidencia que el contratista o proveedor, Víctor Hugo Herrera Yucra, cumplió a cabalidad con su obligación en la construcción del bloque tinglado, en la

construcción Mercado Central Antofagasta, conforme a las condiciones y términos establecidos en el contrato administrativo de referencia.

Tomándose en cuenta para ello, la previsión del art. 519 del Cód. Civ., que determina que el contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes, y el art. 291.I del compilado sustantivo civil citado, referido a que el deudor tiene el deber de proporcionar el cumplimiento exacto de la prestación debida.

En cuanto a la determinación de la obligación, si corresponde como pendiente, de pago el monto de Bs 230.503.33.

Conforme se tiene en los fundamentos establecidos en el punto anterior, en el contrato administrativo suscrito entre las partes, si bien inicialmente se estipuló como el monto a cancelarse por los servicios de mano de obra, en la construcción del bloque tinglado del Mercado Central Antofagasta, la suma de Bs 251.318.57, emergente de la reunión técnica de conciliación entre partes, se llegó a determinar el costo real, determinado y acordado entre partes de Bs 230.503.33; conforme consta en la prueba documental presentada por el demandante, consistente en el Informe Técnico Supervisión en Línea Nº 09/12, emitido por el Supervisor en Línea Alcaldía Municipal de Challapata, cursante de fs. 1, que no mereció impugnación alguna de contrario, al no haber contestado la demanda el Gobierno Autónomo Municipal de Challapata, pese a su legal citación, el cual fuere declarado rebelde, continuándose así con la tramitación de la causa, conforme a los efectos establecidos en los arts. 68 y 69 del Cód. Pdto. Civ., referido a que la rebeldía no impide que el juicio siga su curso legal y constituirá una presunción de verdad respecto a los hechos lícitos afirmados por quien obtuvo que se la declare; concluyéndose que corresponde como monto pendiente de pago a favor del contratista o proveedor Víctor Hugo Herrera Yucra, la suma de Bs 230.503.33.

Determinándose además del costo real, emergente de la reunión técnica de conciliación, que la cancelación del monto determinado y acordado entre partes, se efectuaría lo antes posible, pero sin establecer término o fecha precisa, consiguientemente, estaba a la actividad diligente de los representantes legales de la Alcaldía Municipal de Challapata.

Con relación al reconocimiento de daños y perjuicios reclamados por el demandante.

El demandante sustenta su pretensión, invocando el art. 339 del Cód. Civ., referido a que el deudor que no cumple exactamente con la prestación debida está obligado al resarcimiento del daño si no prueba que el incumplimiento o retraso en la ejecución de la obra es atribuible a la imposibilidad de ejecutar la prestación por una causa que no le es imputable; sin embargo al no existir un término o plazo preciso para hacer efectivo la misma, al determinarse de manera genérica que se efectuaría lo más antes posible, en la reunión técnica de conciliación, conforme al informe de fs. 1; no se puede llegar a precisar el establecimiento de los daños y perjuicios, toda vez que el demandante, no produjo medios probatorios, a efectos de probar su pretensión con relación a los daños y perjuicios reclamados, incumpliendo así con la carga de la prueba que le incumbe al actor, respecto al hecho constitutivo de su derecho reclamado, relativo a este punto, de conformidad a lo dispuesto en el art. 375 del Cód. Pdto. Civ.

VI.- Conclusiones.

Por todo lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados precedentemente corresponde declarar probada en parte la demanda, solo en lo relativo al incumplimiento del

pago, por el costo real de la obra, de Bs 230.503.33; y no así en lo que corresponde a daños y perjuicios reclamados.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa de fs. 19 a 26 vta., interpuesta por Víctor Hugo Herrera Yucra, disponiéndose que la parte demandada, el Gobierno Autónomo Municipal de Challapata, cancele la suma de Bs 230.503.33 (Doscientos treinta mil quinientos tres 33/100 Bolivianos), conforme a la conciliación de saldos suscrito entre partes, el 6 de marzo de 2012, que determinó como costo real de la obra; sin lugar a los daños y perjuicios reclamados.

Relator: Magistrado Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

58

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 2 a 8 vta., interpuesta por Cristina Elisa Ortiz Herrera, Gerente Distrital la Paz a.i. del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0847/14 de 6 de junio de 2014, la contestación de fs. 37 a 41 vta., réplica de fs. 88 a 91 vta., dúplica de fs. 94 a 96, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria señaló que procedió mediante Vista de Cargo Nº 22034471159 de 13 de noviembre de 2012, donde hace saber al contribuyente que se evidenció que no existe constancia de la presentación de la declaración jurada del Impuesto IVA por el periodo fiscal diciembre 2007, por lo que se le intima a la presentación de la misma, dentro del término de 30 días, no habiendo el contribuyente ejercido su derecho a la defensa, por lo que se emitió el Informe CITE:SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03324/12 de 18 de diciembre de 2012, donde señala que el sujeto pasivo no presentó ningún descargo que se encuentre en sistema.

De forma posterior se emitió la Resolución Determinativa N° CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00586/13 el 11 de junio de 2013, notificada al contribuyente el 10 de octubre de 2013. El 29 de octubre del mismo año, el sujeto pasivo CK TEC SRL, interpuso recurso de alzada contra la resolución determinativa aludida, notificándose a la administración tributaria con dicho Recurso el 12 de noviembre de 2013.

Finalmente la administración tributaria, una vez que respondió al recurso y corridos los trámites de ley, fue notificada con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0117/14 de 31 de enero de 2014, misma que resuelve Revocar totalmente la Resolución Determinativa N° CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00586/13 el 11 de junio de 2013, por lo que interpuso recurso jerárquico, emitiéndose en virtud de la citada Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0847/14 de 6 de junio de 2014 que confirma la misma, razón por la que la administración tributaria, interpuso demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostuvo que la AGIT, al confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0117/2014 de 31 de enero, lesiona los derechos de la administración tributaria, porque considera de manera errada los datos del proceso, llegando a violar la Constitución Política del Estado y la normativa aplicable.

En este contexto manifestó que tanto la ARIT como la AGIT, tratan de encubrir al contribuyente y deja en estado de indefensión a la administración tributaria, más aún cuando se demostró que el sujeto pasivo confesó al señalar que la declaración jurada se encontraba equivocada y no realizó el trámite correspondiente para componer éste error, más aun cuando se indicó a la AGIT que la administración tributaria no puede de oficio modificar la presentación del Formulario 200 por el 210, siendo en el presente caso, responsabilidad absoluta del sujeto pasivo, asimismo el SIN, no asume responsabilidad sobre la veracidad y exactitud de la declaración jurada que debe realizar el sujeto pasivo.

La petición de rectificación de errores y omisiones en la declaración debe ser admitida por la administración tributaria cuando las razones aducidas por el declarante se consideren justificadas, sin perjuicio de las responsabilidades previstas por ley.

Asimismo cabe señalar que es claro el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-001-06 por la actividad exportadora el contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración jurada del IVA en el Formulario 210, motivo por el cual transcribe el artículo citado.

En este sentido señaló que la AGIT, no consideró a partir del primer actuado, esto es la Vista de Cargo Nº 2034471159, notificada el 15 de noviembre de 2012, jamás el sujeto pasivo solicitó rectificación ni llenó ningún formulario de rectificación ni presentó descargos, aspecto que no fue tomado en cuenta por la AGIT, interpretando erradamente lo previsto en los arts. 78 de la L. Nº 2492 y 28 del D.S. Nº 27310.

Por lo descrito, se puede evidenciar que la AGIT, trata de justificar la dejadez o falta de cuidado del contribuyente con sus obligaciones tributarias, ya que no realizó ningún actuado, debiendo haber llenado el formulario de rectificación en el departamento de recaudaciones de la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, extremo que no sucedió, empleando artículos que no corresponden como el 97 de la L. Nº 2492, violando el principio de verdad material, habiendo la administración tributaria, actuado dentro de las facultades otorgadas por los arts. 66 de la norma citada y 44-2 del aludido Código, concordante con los arts. 34-II del D.S. Nº 27310 de 9 de enero de 2004 y 5-3 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0024.08 de 25 de julio de 2008, transcribiendo al respecto los arts. 44, 34 y 5 de las normas citadas.

Demostrando de esta manera que es correcta la determinación efectuada por la administración tributaria, explicando que el error existe en un formulario que ya no le correspondía presentar.

Por otra parte manifestó que la AGIT no tomó en cuenta que en sujeción del art. 97-II de la L. Nº 2492, se intimó al contribuyente en la vista de cargo a presentar la declaración jurada extrañada o apersonarse a la dependencia de su jurisdicción, a efecto de exhibir el duplicado de la declaración jurada con la constancia de su presentación o documentos de descargo que demuestren su presentación dentro de los 30 días computables a partir de su notificación con la vista de cargo y al no haberlo hecho se emitió el Informe de 18 de diciembre de 2012, en el que concluye señalando que se proceda a la emisión y notificación de la resolución determinativa correspondiente.

También adujo que de forma posterior , el contribuyente salió con un pago errado en otro formulario y la AGIT, sin argumento valedero, dio por bien presentado dicho formulario, dejando en indefensión a la administración tributaria, manifestado que el error es que existe un Formulario 200 que no está vigente, siendo el correcto el formulario vigente el 210, por tanto al dar por bien hecho esa irregular presentación, la AGIT originó un sistema anárquico que daría lugar a que los contribuyentes presenten formularios en forma indistinta.

2.- También denunció falta de motivación de la resolución de recurso jerárquico, citando al respecto lo dispuesto en la S.C. Nº 0043/05-R de 14 de enero de 2005, puesto que el requisito de motivar y fundamentar, se cumple en tanto y en cuanto se exponga los hechos, se realice una fundamentación legal, se cite las disposiciones legales que la sustentan, requisitos con los que no compre al acto administrativo citado.

3.- Por otra parte señalo violación del debido proceso por parte de la AGIT, puesto que no hace referencia en la resolución impugnada, en que normativa se basa para la decisión asumida, no cita norma jurídica que establezca la posibilidad de aceptar la declaración jurada en el Formulario 200 por el 210, razón por el que se viola el debido proceso, consagrado en los arts. 115-II de la C.P.E., 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, citando sobre el tema, lo previsto en la S.C. Nº 2692/2010-R de 6 de diciembre, agregando que la garantía del debido proceso está regida por el principio de verdad material frente al formal, pues sucede con frecuencia como en el caso presente, que los contribuyentes cometen errores al momento de efectuar sus declaraciones, situación que origina que la verdad material no corresponda con la verdad formal, ante tal situación, el sujeto pasivo debió solicitar tal rectificación con el fin de que la verdad formal contenida en su declaración coincida con la material, sin embargo no lo hizo, es más, no presentó dichas declaraciones cuando fueron solicitadas, de donde se concluye que la aplicación del Principio de Verdad Material no supone que la administración tributaria rectifique de oficio las declaraciones Juradas presentadas de forma equivocada por los contribuyentes tal como pretende la AGIT, que de forma errada resolvió dejar sin efecto la resolución determinativa, violando el debido proceso.

4.- Manifestó que la AGIT de manera oficiosa, aceptó pruebas que no son de reciente obtención, dejando en estado de indefensión a la administración tributaria, violando el principio de imparcialidad, puesto que tal documentación jamás fue presentada ante la administración tributaria en la etapa de descargo, violando el Principio de Imparcialidad, extralimitando sus facultades y no considerando lo previsto por el Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia Nº 288/2013.

5.- Sobre el estado de indefensión que dejó la AGIT a la administración tributaria, sostuvo que con la consideración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, los cuales jamás fueron adjuntados, dejando en estado de indefensión a la institución demandante, citando sobre el tema la S.C. Nº 0912-R de 6 de junio de 2011, motivo por el que solicitó se anule la resolución impugnada, por estar en desmedro de la garantía constitucional del debido proceso, creando un estado de indefensión en la administración tributaria por el hecho de no haber tenido conocimiento de la documentación expuesta por el contribuyente ante dicha institución.

6.- Manifestó que la AGIT violó el principio de legalidad, por no aplicar la normativa tributaria vigente a tiempo de emitir la resolución impugnada, convalidando una

incomprensible e inteligible situación jurídica, aceptando un descargo mal concebido, sin tomar en cuenta lo previsto en el art. 6-I-3 de la L. Nº 2492, evidenciando la inexistencia de sustento legal en el Código Tributario, para que la AGIT admita como válida una declaración jurada presentada en otro formulario que no corresponde al impuesto que debe pagar y que en el presente caso ya no estaba vigente para el contribuyente.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0847/14 de 6 de junio de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada se encuentra fundamentada y motivada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que no se dejó en indefensión a la administración tributaria, ya que la prueba presentada en instancia de alzada, no es de reciente obtención, puesto que fue presentada en forma oportuna por el sujeto pasivo quien cumplió la obligación tributaria por el IVA, si bien cometió el error al presentar el Formulario 200 en lugar del Formulario 210, este hecho se constituye en una mera formalidad, por lo que no corresponden los argumentos de la administración tributaria, en sentido de que la prueba valorada en instancia de alzada es inoportuna, en ese sentido tampoco corresponde efectuar mayor análisis respecto a las SS.CC. Nos. 0912/2011-R y 1642/2010-R, toda vez que no se evidencia indefensión; así también, ejerció su derecho a la defensa, recurriendo en instancia Jerárquica, al considerar que la resolución de alzada le causó agravios, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 144 de la L. N° 2492.

En este contexto, haciendo un resumen de antecedentes señaló que de acuerdo a lo previsto en el art. 6 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0033-04, los exportadores tienen la obligación de presentar sus declaraciones juradas mediante el sistema informático Newton, en ese sentido, al haberse presentado el Formulario 200, a través del citado sistema antes del vencimiento de la obligación tributaria, la institución demandante tomó conocimiento de la información contenida en la referida declaración jurada y, a pesar de ello no la tomó en cuenta en la emisión de la vista de cargo, ya que si bien la instancia de alzada valoró la certificación del Formulario 200, esa instancia no pudo rechazarla por incumplimiento de las previsiones del art. 81 de la L. N° 2492 (CTB), toda vez que no constituye prueba de reciente obtención, ya que el Formulario 200, fue presentado a la administración tributaria, antes del vencimiento de la obligación tributaria, en consecuencia queda claro que la ARIT no trató de encubrir al contribuyente, sólo procuró llegar a la verdad material y en ningún momento dejó en indefensión a la institución demandante, puesto que tenía conocimiento de la presentación del Formulario 200, al respecto citó lo previsto en la S.C. N° 0636/2012-R y lo estatuido en el art. 200 de la L. N° 3092.

En mérito a lo dispuesto por el art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0001-06, por su actividad exportadora, el contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración jurada del IVA en el Formulario 210, pero por un error presentó el Formulario 200 que también corresponde al IVA, siendo que la misma administración tributaria, conoce que según la Resolución Normativa de Directorio citada ut supra, el IVA, IT e IUE, utilizan más de un formulario para su liquidación de pago, por lo que los argumentos de permisibilidad de presentación de cualquier formulario para cualquier tributo, están fuera del lugar.

Adujo que los argumentos citados en la presente demanda, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, pues no demuestran de forma indubitable, una errada interpretación de la institución demandada, pues el demandante se limita a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, motivo por el cual, la AGIT se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

Como respaldo a lo expuesto, cito jurisprudencia contenida en las Sentencias Nos. 288/2013 de 2 de agosto y 238/2013 de 5 de julio.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 0847/2014 de 6 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 15 de noviembre de 2012, la administración tributaria notificó al representante legal de CK-TEC SRL., con la Vista de Cargo N° de Orden 2034471159 de 13 de noviembre de 2012, al evidenciarse que no existe constancia de la presentación de la declaración jurada del IVA, periodo fiscal diciembre 2007, en ese sentido obtuvo el impuesto presunto de Bs 14.028.-, emplazando al sujeto pasivo a presentar la declaración jurada extrañada o duplicado con constancia de presentación en el término de 30 días a partir de su notificación.

El 18 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emite el Informe CITE:SIN/GDLPZ/DRE/COF/INF/03324/2012, según el cual notificado el representante legal de CK-TEC SRL., con la Vista de Cargo N° de Orden 2034471159 de 13 de noviembre de 2012, por omisión en la presentación del Formulario 210 correspondiente al periodo fiscal diciembre 2007, y transcurrido el plazo de descargo establecido en el art. 98 de la L. N° 2492, no presentó ningún descargo, sugiriendo se emita y se notifique con la resolución determinativa. El 10 de octubre de 2013, la administración tributaria, notificó al representante legal de CK-TEC SRL. con la resolución determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAA/RD/00586/2013 de 11 de junio, que determina una deuda tributaria de 27.741 UFV, equivalente a Bs 51.030.-, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo diciembre de 2007.

Ante esta circunstancia, el representante legal de CK TEC SRL., interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0117/2014 de 31 de enero que revocó totalmente la Resolución Determinativa CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00586/2013 de 11 de junio, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Contra el aludido fallo, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, presentó recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0847/14 de 6 de junio de 2014, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARTI-LPZ/RA0117/2014 de 31 de enero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dejando sin efecto legal la Resolución Determinativa CITE:SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/00586/2013 de 11 de junio, todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-b) del Cód. Trib. Boliviano.

IV.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si el contribuyente, al haber presentado su declaración jurada en un formulario diferente al que correspondía, es pasible a las sanciones establecidas por la administración tributaria en la R.D. N° 17-00890-13 de 11 de junio de 2013.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, liberándolo 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 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 por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme los dispone el art. 109-I de la C.P.E., que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.

En este contexto, una vez analizado en contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

En relación al objeto de controversia, se debe considerar que la administración tributaria, cuestiona la determinación asumida tanto por la resolución de alzada que resolvió revocar totalmente la resolución determinativa, confirmada por la resolución jerárquica ahora impugnada, al evidenciarse que el contribuyente CK-TEC SRL, no omitió la presentación de la de declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo fiscal diciembre 2007, si bien no lo hizo en el Formulario 210, porque no fue informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributaras, y en el ejercicio de sus derechos, conforme lo determina en art. 68-1 de la L. Nº 2492 (CTB), al no tener conocimiento que le correspondía presentar sus declaraciones juradas en el Formulario 210 y no así en el Formulario 200, sin embargo, si bien el sujeto pasivo por su actividad principal de importación y exportación, estuvo obligado a presentar su declaración jurada del IVA de la gestión diciembre 2007, en el formulario correspondiente, a partir el 18 de abril de 2006, conforme dispone la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0001-06 y Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-06, emitidas para el efecto, empero, en los hechos, el contribuyente, oportunamente cumplió con la presentación del Formulario 200 IVA del periodo fiscal cuestionado, conforme se evidencia de las copias de las declaraciones juradas Formularios 200 y 400, cursante de fs. 7-8 de obrados.

En este contexto, el hecho de que el contribuyente no haya presentado ante la administración tributaria la declaración jurada en el Formulario 210, sin embargo, se demostró que el sujeto pasivo, cumplió de manera oportuna con la presentación de la declaración

jurada observada, según la obligación prevista en el certificado de inscripción al padrón de contribuyentes (fs. 7 del segundo anexo) si bien lo efectuó en un formulario distinto (200), no obstante de ello, se evidenció por parte del contribuyente, el cumplimiento de la obligación tributaria, lo que de forma indubitable demuestra la buena fe y la voluntad de cumplir con sus deberes fiscales, conforme lo previsto en el art. 69 de la L. Nº 2492, no siendo por tanto evidente las infracciones acusadas sobre este punto por parte de la institución demandante.

Con relación a la falta de motivación de la resolución impugnada, cabe manifestar que este aspecto no es evidente, pues analizada la misma, se advierte que contiene la exposición de las razones y criterios jurídicos por los cuales se llegó a la conclusión asumida por la AGIT, quien analizó a cabalidad los antecedentes que cursan en obrados, contando con la debida motivación y fundamentación que debe contener toda resolución, conforme a lo previsto en los arts. 211-III de la L. Nº 2492 (CTB) y 28 de la L. Nº 2341 (LPA).

Sobre la violación al principio del debido proceso denunciado por la parte demandante, en sentido de la AGIT, a tiempo de emitir la resolución impugnada, no habría citado en qué normativa se basó para tomar la decisión asumida, analizados los antecedentes administrativos, se evidencia que este extremo no es cierto, toda vez que como se fundamentó en el punto anterior, la resolución impugnada, resolvió todos y cada uno de los puntos del recurso jerárquico expuestos por la parte demandante, interviniendo en todas las instancias, con la debida motivación y fundamentación, aplicando la normativa legal vigente al caso objeto de análisis.

En relación a que la AGIT habría valorado pruebas que no son de reciente obtención, habiendo causado indefensión a la administración tributaria, este extremo no es evidente, toda vez que de antecedentes se advierte que el contribuyente, efectuó la presentación del Formulario 200-IVA del periodo fiscal 2007, cursante de fs. 7 del Anexo Nº 1, por lo que esta documentación, al encontrarse desde el 14 de enero de 2008, en el Portal Newton del SIN, fue debidamente valorada por la ARIT a tiempo de emitir la resolución de alzada, motivo por el cual, no resulta necesario cumplir con el juramento de reciente obtención para su validez, puesto la institución demandada tenía pleno conocimiento de la misma, y por ende no se evidencia violación alguna de indefensión de la institución demandante, además que no se demostró o identificó el perjuicio ocasionado, ni señaló que acto limitó su derecho a la defensa, debiendo en el caso presente aplicar el principio de verdad material consagrado en los arts. 180-I de la C.P.E., 4-d) de la L. Nº 2341 (LPA) y 30-11 de la L.Ó.J. Nº 025.

Con relación al principio de legalidad, previsto en el art. 180-I de la C.P.E., denunciado como violado por la AGIT, cabe señalar que, este aspecto tampoco es cierto, toda vez que como se fundamentó en los puntos anteriores, la AGIT, a tiempo de emitir la resolución impugnada, cumplió a cabalidad con el aludido principio, aplicando la normativa legal vigente a tiempo de emitir la resolución ahora impugnada.

Como corolario de lo expuesto, no se aprecia que la actuación de la AGIT haya incumplido o interpretado la normativa acusada, como tampoco se evidencia violación alguna a principios y valores constitucionales los cuales no solo deben ser acusados sino demostrados, por el contrario, en el caso presente, se aplicó el mandato constitucional del principio de verdad material, al proceder a la valoración de pruebas aportadas por las partes con la intención de conocer la realidad de los hechos, por encima de las formalidades materiales producidas.

Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos descritos precedentemente, se evidencia que los argumentos descritos por parte de la institución demandante, no tienen asidero legal alguno en vista de que la AGIT, a tiempo de emitir la resolución impugnada, confirmando la resolución del recurso de alzada, actuó correctamente, motivo por el que no corresponde dar curso a las pretensiones deducidas por la parte demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda presentada por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0847/2014 de 6 de junio, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

59

Administración de Aduana Interior Sucre c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 21 vta., interpuesta por Mauro Vargas Calvimonte, en representación legal de la Administración de Aduana Interior Sucre, dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0922/2014 de 24 de junio, la respuesta de fs. 33 a 37 vta., réplica de fs. 64 a 66 vta., dúplica de fs. 74 a 76, la intervención del tercer interesado de fs. 26-27 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El 4 de enero de 2011, mediante carta CITE Of. Nº 004/2011, el Director Departamental de DIPROVE Chuquisaca, remitió a la Administración de Aduana Interior Sucre, informe de 3 de enero de 2012, sobre 4 vehículos que se habrían encontrado dentro del programa de nacionalización de vehículos indocumentados, entre los cuales se encuentra el Camión Marca Volvo, Tipo F-12, Modelo. 1990, Color Blanco Nº DE Chasis: YV2H2B4A5LB456795, Nº de Motor: TD122FS101140092, mismo que fue remitido a la Administración Aduana Interior Sucre el 6 de diciembre de 2011.

El 6 de marzo de 2013, se elaboró el Acta de Intervención Contravencional AN-SUCCI-0006/2013, conforme lo previsto en el art. 96 de la L. Nº 2492.

Claudio Torres Quispe, como propietario del vehículo, fue notificado el 4 de abril de 2013, con el acta de intervención contravencional citada.

Claudio Torres Quispe, presentó prueba, que fue técnicamente evaluada y plenamente considerada a tiempo de dictarse la resolución sancionatoria motivo del recurso de alzada.

Que el acta de intervención contravencional aludida, fue elaborada en sujeción al Manual para el procesamiento por contrabando contravencional y remate de mercancías.

La Resolución Sancionatoria en Contrabando AN-GRCGR-SUCCI 024/2013 de 19 de noviembre, emitida por la Administración de Aduana Interior Sucre, ha sido dictada en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y las normas administrativas y procesamientos inherentes a este tipo de procesos.

10I.2. Fundamentos de la demanda.

La institución demandante a través de su representante legal sostuvo que de manera categórica y con toda fuerza legal probatoria, se presentaron argumentos jurídicos que desvirtúan lo dispuesto en la resolución impugnada, demostrándose con prueba fehaciente la existencia de ilícitos que dieron lugar al inicio y prosecución del proceso por contrabando contravencional, argumentándose por parte de la AGIT, una serie de supuestos "vicios procesales", en los que habría incurrido la Administración Aduanera, solicitando la nulidad del proceso administrativo por contrabando contravencional iniciado mediante Acta de Intervención Contravencional AN-SUCCI-C 0006/2013 de 6 de junio, limitándose a transcribir una serie de normas y conceptos jurídicos, sin realizar la relación de causalidad entre estos y los derechos y garantías supuestamente vulnerados por la Administración de Aduanas Interior Sucre.

En este contexto, solicitó tomar en cuenta a tiempo de dictar sentencia los siguientes hechos:

El 6 de marzo de 2013 se elaboró el Acta de Intervención Contravencional AN-SUCCI-C 0006/2013 de 6 de junio (caso denominado: AIT Volvo Torres).

En su condición de propietario y poseedor del vehículo comisado, Claudio Torres Quispe, fue notificado el 4 de abril de 2013 con la citada acta de intervención.

El sujeto pasivo presentó prueba que fue evaluada y considerada a tiempo de dictarse resolución.

El Acta de Intervención Contravencional AN-SUCCI-C 0006/2013 de 6 de junio, ha sido elaborada en sujeción al Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías.

La Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRCGR-SUCCI 024/2013 de 19 de noviembre, fue dictada en cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y las normas administrativas y procedimentales inherentes al presente caso, toda vez que el vehículo de Claudio Torres Quispe, fue entregado a la administración aduanera, cuando se vencieron todos los plazos establecidos por la L. Nº 133 d 11 de diciembre de 2012.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0922/2014 de 24 de junio y se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria de Contrabando AN-GRCBA-SUCCI Nº 024/2103 de 19 de noviembre.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente señalando que la administración aduanera no cumplió con lo dispuesto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0804/2012 de 10 de septiembre, toda vez que no analizó ni tomó en cuenta el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público, limitándose a dictar y notificar una nueva acta de intervención contravencional y una resolución sancionatoria, con argumentos que no tienen relación con el acto emitido por el Ministerio Público, siendo que lo resuelto en la resolución impugnada está ejecutoriado y es de cumplimiento obligatorio para el sujeto pasivo y la administración aduanera, en aplicación del art. 214 del Cód. Trib., siendo totalmente inviable el análisis y los argumentos planteados en contra de un acto que se encuentra firme y ejecutoriado, que se constituye en cosa juzgada.

En ese entendido, el argumento del sujeto pasivo de la obligación de pago en aduanas, respecto a que no culminó el trámite de nacionalización del vehículo en cuestión, no era atribuible a la administración aduanera, sino a DIPROVE y que no era procedente realizar ninguna gestión de nacionalización, resulta incongruente, puesto que el nuevo acto emitido por la Aduana Nacional, no se ajusta a lo dispuesto por la instancia jerárquica en la resolución impugnada, toda vez que inició un proceso por contravención aduanera en contrabando contra Claudio Quispe Torres, sin justificar los motivos por los cuales no tomó en cuenta la verificación del Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Publico, como se dispuso en la resolución impugnada.

En ese sentido, de conformidad con el art. 194 del Cód. Trib. Boliviano, las resoluciones de alzada y jerárquica, contemplan la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas y constituyen decisiones basadas en hechos sometidos al Derecho y en consecuencia no están sujetas a revisión por otros órganos del Poder Ejecutivo, resultando inviable que la administración aduanera, pretenda desconocer una resolución jerárquica firme, que anuló obrados hasta el Acta de Comiso N° 11/11 de 6 de diciembre de 2011, para que se pronuncie sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre y en caso de corresponder, emitir la respectiva acta de intervención.

Al haber incumplido la administración aduanera las determinaciones de la resolución impugnada, la instancia jerárquica está imposibilitada de realizar pronunciamiento alguno sobre vicios procesales y los aspectos de fondo sobre la comisión de contravención aduanera de contrabando, toda vez que la resolución jerárquica, debe ser cumplida por el sujeto activo.

Consiguientemente, se establece que la administración aduanera, vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, previstos en los arts. 115-II de la C.P.E., y 68-6 de la L. Nº 2492 (CTB), de Claudio Torres Quispe, correspondiendo a la instancia jerárquica, confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA0021/2014 de 31 de marzo, anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013 de 6 de marzo, debiendo la administración aduanera, pronunciarse sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público.

En este sentido sostuvo que los argumentos citados en la demanda, no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, ni demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, motivo por el que la autoridad demandada se ratifica en los fundamentos de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 0922/2014 de 24 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 26-27, se apersonó Claudio Torres Quispe, señalando que la demanda planteada por la administración de aduana, no cumple con los requisitos de admisión previstos en el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., por lo que solicita se la declare improbada.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 10 de agosto de 2012, Claudio Torres Quispe, dentro del programa de Saneamiento Vehicular establecido por la L. N° 133, presentó ante la Dirección Nacional de Prevención de Investigación de Robo de Vehículos (DIPROVE), el vehículo registrado con la Declaración Jurada N° 2011R13797, entidad que mediante Informe de Trabajo Técnico-Regulación Vehicular Formulario Único DIPROVE 2011R13797, estableció lo siguiente: "Resultado evaluación: Chasis remarcado, Comentarios: El vehículo presenta vestigios de adulteración en el campo alfanumérico del chasis; fecha de validación: 10/08/11 vehículo observado".

El 23 de septiembre de 2011, DIPROVE, dentro del proceso investigativo en contra de los autores por la presunta comisión del delito de robo, emitió el informe pericial y técnico de revenido químico, concluyendo que la grabación de caracteres identificativos del número de chasis, se evidencia que los guarismos son originales, por lo que no obtuvieron pruebas de adulteración en el campo alfanumérico del chasis.

El 4 de noviembre de 2011, el Fiscal de Materia, emitió la resolución de rechazo del Caso: FIS 1102702, disponiendo el rechazo de las actuaciones policiales llevadas adelante por DIPROVE contra el autor o los autores, por el delito de robo, ordenando el archivo de obrados.

El 4 de noviembre de 2011, el Fiscal de Materia dictó el Auto FIS 1102702, en el que señaló que realizó el revenido químico del motorizado, Clase: Chasis cabinado, Marca: Volvo, Tipo F-12, Modelo: 1990, Color: Blanco, Placa en proceso de saneamiento, Motor N° td122fs101140092, Chasis YV2H2B4A5LB456795, se determinó que los dígitos alfanuméricos del chasis y motor son originales, y al no estar reportado como robado, dispuso la devolución del motorizado a su propietario, para que proceda al trámite de nacionalización.

El 14 de enero de 2013, la administración aduanera emitió el Auto Administrativo de Cumplimiento Nº AN-SUCCI-02/2013, disponiendo el cumplimiento de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2012 de 10 de septiembre.

El 4 de abril de 2013, la administración aduanera, notificó a Claudio Torres Quispe, con el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013, donde se establece que el 4 de enero de 2012, el Director Departamental de DIPROVE Chuquisaca, remitió a la Administración de Aduana Interior Sucre, los antecedentes respectivos y el Informe de 3 de enero de 2012, respecto a 4 vehículos que se habían encontrado dentro del programa de nacionalización de vehículos indocumentados, entre los cuales está el vehículo Clase: Camión, Marca: Volvo, Tipo F-12, Modelo:1990, Color: Blanco, Numero de Chasis:YV2H2B4A5LB456795, Motor: TD122FS101140092; identificado como sindicado a Claudio Torres Quispe, liquidando por tributos omitidos 32.626,53 UFV, calificando la conducta como presunta comisión de contrabando contravencional.

El 9 de abril de 2013, Claudio Torres Quispe, se apersonó a la administración tributaria, presentando descargos con relación al acta de intervención contravencional.

El 25 de octubre la administración aduanera emitió el Informe Nº AN-SUCCI-T306/2013, el cual concluyó indicando que los motivos para no culminar el trámite de nacionalización del vehículo en cuestión, no son atribuibles a la administración aduanera, por la fecha de entrega del vehículo a la Aduana, no era procedente realizar ninguna gestión de nacionalización.

El 28 de noviembre de 2013, el sujeto activo, notificó a Claudio Torres Quispe, con la Resolución Sancionatoria en contrabando Nº AN-GRCGR-SUCCI 024/2013 de 19 de

noviembre, que declaró probada la contravención aduanera por contrabando contra Claudio Torres Quispe, disponiendo el comiso definitivo de su vehículo.

Ante esta circunstancia, la contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0021/2014 de 31 de marzo, que anuló la Resolución Sancionatoria en Contrabando Nº AN-GRPCGR-SUCCI 024/2013 de 19 de noviembre hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013 inclusive, con la finalidad de que la administración aduanera, se pronuncie sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público, y solo en el caso que corresponda, emita nueva Acta de Intervención, conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2012 d 10 de septiembre.

Como consecuencia del referido fallo, la Administración de Aduana Interior Sucre, representada por Mauro Vargas Calvimonte, interpuso Recurso Jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0922/2014 de 24 de junio, confirmando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0021/2014 de 31 de marzo, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca, en consecuencia se anulan obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013 de 6 de marzo, debiendo la administración aduanera pronunciarse sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público; y, solo en el caso que corresponda, dicte nueva acta de intervención, conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2012 de 120 de septiembre.

V.- De la problemática planteada.

Que de la compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si fue acertada la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la resolución impugnada, al haber confirmado la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0021/2014 de 31 de marzo, que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013 de 6 de marzo inclusive, con la finalidad de que la Administración Aduanera se pronuncie sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre, emitido por el Ministerio Público, conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/12 de 10 de septiembre de 2012.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrativo, liberándolo 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 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 por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme los dispone el art. 109-I de la

C.P.E., señala que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.

En este contexto, una vez analizado en contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

Al respecto, es preciso poner en conocimiento que el 10 de septiembre de 2012, se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-0804/2012 que resolvió el recurso jerárquico interpuesto por el sujeto pasivo Claudio Torres Quispe, contra la Administración de Aduana Interior Sucre, disponiendo la anulación de obrados hasta el Acta de Comisó N° 11/11 de 6 de diciembre de 2011, debiendo la administración aduanera pronunciarse sobre el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público y en caso de corresponder, emitir la correspondiente acta de intervención.

En este entendido, el Auto FIS 1102702 sobre delito de robo, emitido por el Fiscal de Materia de Sucre, señalando que por informe del asignado al caso, el 10 de agosto de 2011, Claudio Torres Quispe, presentó un vehículo para que se realice la inspección técnica dentro del Programa de Saneamiento de Vehículos, por el Cabo Vidal Mayta Tumiri técnico verificador, determinando técnicamente que el revenido químico metalográfico señala que los alfanuméricos presentan vestigios latentes de adulteración en el chasis, motivo por el cual se procedió al secuestro del camión y posterior traslado a las oficinas de DIPROVE.

En este sentido, el Fiscal de Materia en el Segundo Considerando señaló que, realizada la denuncia, el informe policial de DIPROVE, el fiscal en forma obligatoria dentro del principio de certeza jurídica, debe establecer con precisión las circunstancias de tiempo, lugar y forma de la comisión del delito; la identificación del sujeto activo, la lesión al bien jurídico protegido y otras de importancia, para la calificación jurídica, los cuales deben estar sustentados a través de la teoría probatoria inicial.

En este sentido, realizada las investigaciones del caso, el Fiscal de Materia de Sucre, con la atribución prevista en el art. 44-7 de la L. Nº 2175, concordante con el num. 3 del art. 301 y 303-2, ambos del Cód. Pdto. Pen., emitió resolución de rechazo toda vez que las actuaciones policiales llevadas adelante por la Dirección Departamental de Prevención e Investigación de Robo de Vehículos (DIPROVE), en contra de autor o autores por el delito de robo tipificado en el art. 331 del Cód. Pen., no aportó elementos de prueba que permitan identificar al autor o autores del supuesto delito, disponiendo se concluya la nacionalización del motorizado.

Sin embargo, de la revisión de actuados administrativos, se evidencia que la Administración de Aduana Interior Sucre, emite el Acta de Intervención Contravencional SUCCI-C-0006/2013, sin emitir el pronunciamiento ordenado por la AGIT, en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0804/2012 de 10 de septiembre, que es de cumplimiento obligatorio, conforme establece el art. 107 y ss., del Cód. Trib., toda vez que no analizó ni tomó en cuenta el Auto FIS 1102702 de 4 de noviembre de 2011, emitido por el Ministerio Público, limitándose a dictar y notificar una nueva acta de intervención contravencional y una resolución sancionatoria, con fundamentos que no guardan relación con el auto emitido por el Ministerio Público, vulnerando con dicha actitud, el debido proceso, consagrado en los arts.

115-II y 180-I de la C.P.E. y 107 y ss., de la L. Nº 2492 (CTB), de donde se deduce que lo argüido por la institución demandante, carece de sustento fáctico y jurídico.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0922/2014 de 24 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria 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, máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico 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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, y en su mérito se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0922/2014 de 24 de junio, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

60

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 93 a 98 vta., interpuesta por Boris Walter López Ramos, Gerente de GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio, la respuesta de fs. 121 a 126 vta., réplica de fs. 130 a 133, dúplica de fs. 139-140 vta., la intervención del tercer interesado de fs. 156 a 159, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos SERPETBOL Ltda., con el objeto de comprobar el cumplimento de disposiciones legales correspondientes al crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), de los periodos julio a septiembre de 2010, de acuerdo a la modalidad y alcance consignado en la Orden de Verificación Interna Nº 0012OVI08437.

Como consecuencia de aquello, se emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00802/2012 de 7 de diciembre, notificada al contribuyente, el 21 con la finalidad de que el contribuyente, produzca y ofrezca prueba.

La administración tributaria emitió la R.D. Nº 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013, notificada el 25 de marzo de 2013, impugnada por el contribuyente, resuelta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1945/2013 de 28 de octubre, anulando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0631/2013 de 19 de julio, para que emita nueva resolución, pronunciándose de forma fundamentada sobre las pruebas presentadas por el sujeto pasivo.

En consecuencia la ARIT, emitió una nueva resolución, revocando parcialmente la R.D. N° 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013.

Por lo resuelto, la administración tributaria, así como el contribuyente, interpusieron Recurso Jerárquico impugnando la resolución de alzada, resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0077/2014 de 17 de febrero, modificando la deuda tributaria determinada en la R.D. N° 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013, de 175.593

UFV, equivalentes a Bs 319.496.-, a 164.321 UFV equivalentes a Bs 298.986.-, que incluye el tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, correspondientes a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010.

Por este motivo, la administración tributaria, interpuso la presente demanda contenciosa administrativa contra la nombrada resolución, solicitando se considere los agravios y aspectos expuestos.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La institución demandante a través de su representante legal sostuvo que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 090/2014 confirmó lo resuelto por la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0077/2014 respecto a la revocación de las observaciones de la administración tributaria, dejando sin efecto las mismas con relación a las Notas Fiscales Nos. 3577, 373 y 474, al respecto citó lo previsto en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio, referente a la validez de las facturas o notas fiscales, poniendo en relevancia respecto a los reparos establecidos, existen tres requisitos que deben ser cumplidos para que un contribuyente pueda beneficiarse con un crédito fiscal resultante de las transacciones que declara conforme lo previsto en el art. 4 de la L. Nº 843.

Que se evidenció que las observaciones fueron revocadas sin fundamento jurídico, vulnerando los principios de seguridad jurídica, de probidad y respecto de los derechos, los que son inviolables.

También manifestó que para la validez de las Notas Fiscales observadas, dispuesto en el num. 2-I art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, según dispone el art. 5 de la L. Nº 2492, se establece que dichos documentos, si bien están en posesión del contribuyente, los mismos carecen de valor y eficacia jurídica, para sustentar el crédito fiscal reclamado por el contribuyente.

Por otra parte, de la compulsa del expediente, se evidencia que el recurrente y la AGIT, afirman que no se puede atribuir del todo al contribuyente, la responsabilidad de la dosificación de una factura emitida por el proveedor; sin embargo, el sujeto pasivo es quien tiene la obligación de respaldar las transacciones realizadas, siendo su deber demostrar que las mismas estaban autorizadas, ya que no se evidencia que haya efectuado reclamo a sus proveedores quienes podrían haber aportado documentos a su favor.

Por otra parte, para fines que conciernen a la administración tributaria, propugna las observaciones realizadas a las notas fiscales a objeto de que se confirme dichas observaciones, ya que el contribuyente presentó documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa, y su aceptación vulnera el procedimiento tributario, vulnerando principios constitucionales, señalando que el sujeto pasivo hizo caso omiso a su oportunidad de probar dentro del plazos otorgados por la administración tributaria, y en caso de no contar con algún documento, por motivos ajenos a su voluntad, debió proponerlo expresamente dentro de los plazos que no contaba con las mismas y que serían presentadas posteriormente, citando al respecto lo previsto en los arts. 81, 76, 70, de la L. Nº 2492 (CTB) y 2 del D.S. Nº 27874, referentes a la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas y sobre las obligaciones del sujeto pasivo.

Adujo que el sujeto pasivo no demostró que la transacción efectivamente se realizó con medios fehacientes de pago, así como la administración tributaria no tuvo acceso a la información y documentación suficiente que permita comprobar que las transacciones fueron

efectivamente realizadas, evidenciándose que el contribuyente se benefició de un crédito fiscal correspondiente a las compras de las cuales las operaciones comerciales no se han demostrado de forma contundente.

Sobre las actas por contravenciones tributarias, manifestó que fueron sancionadas a través de actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, producto de la revisión efectuada a la documentación efectuada a la documentación proporcionada por el contribuyente, evidenciando que se registraron notas fiscales con error en el número de factura, con error en el registro del número de autorización en el Libro de Compras IVA notariado y en medio magnético Da Vinci, citando al respecto lo previsto en el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07.

Que la aplicación de la multa por incumplimiento a los deberes formales se encuentra establecida en el num. 3.2 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, respecto a la contravención establecida en el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 (Formato del Libro de Compras y Ventas IVA-Da Vinci LCV), citó lo previsto en dicho articulado.

De igual manera, se debe considerar que la aplicación de la multa por incumplimiento a los deberes formales se encuentra establecida en el num. 4.2.1-II del art. 1 del Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11.

Que se evidencia que la AGIT, dejó sin efecto las actas labradas por el incumplimiento de deberes formales, más aun cuando el contribuyente refiere que no tenía conocimiento de las facturas que causan el error o las que se encontraban con los errores correspondientes; sin considerar que en la vista de cargo en el subtítulo correspondiente a la multa por incumplimiento a deberes formales, refiere a cada una de las facturas que contenía el error y por las cuales se emiten las correspondientes actas.

Asimismo, la resolución determinativa contiene detalles de las facturas que presentan dichos errores, señalando que les corresponde una MIDF, por lo que considera que la AGIT, no realizó el análisis respectivo a los actos administrativos emitidos por la institución demandante y resolvió dejar sin efecto las sismas, causando agravios con esta actitud al Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando declare probada la demanda y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0077/2014, confirmando la R.D. Nº 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió señalando que la demanda solo observa el análisis de las Notas Fiscales Nos. 3577, 573 y 574, puntualizando que en el presente caso, la administración tributaria, estableció como resultado del proceso de determinación, la apropiación indebida del crédito fiscal, debido a que detectó facturas que no cumplían con los requisitos para su validez, en el marco de los arts. 70. 4, 5 y 6 de la L. Nº 2492 y 8 de la L. Nº 843 detalladas en la resolución determinativa, consignando la observación preliminar establecida en la vista de cargo.

En ese sentido, de la verificación de las notas fiscales observadas, se tiene que la RD, observa la Factura Nº 3577, por no estar respaldada con la factura original y no contar

con medios fehacientes de pago, puesto que no se presentó documento alguno, sin embargo de la revisión de antecedentes se observa que SERPETBOL Ltda., presentó la fotocopia de la Factura Nº 3577, consignando en sello “el original de la presente fotocopia fue revisada en el archivo del contribuyente”, por lo que no es correcto que la administración tributaria, en la RD hubiera establecido que el sujeto pasivo no presentó la factura original.

Respecto a los medios fehacientes de pago de la citada factura, revisado los descargos presentados por el contribuyente, se verificó la presentación de la Orden de Egreso E-10090116, Recibo de Tesorería Nº 10090116, fotocopia de cheque Nº 16843-5 BCP, extracto bancario; de la verificación de la citada documentación se evidencia que la Factura Nº 3577 corresponde a la compra 156 filtros para polvo y humo, dicha transacción fue registrada por el importe de Bs 12.132.12, siendo la mismas suficiente para respaldar la transacción, quedando claro que la documentación presentada como descargo por el sujeto pasivo ante la vista de cargo, demostró la existencia del medio de pago observado por la administración tributaria, a través del cheque emitido a nombre del proveedor, el cual se encuentra reflejado en el Estado de Cuenta Corriente del sujeto pasivo, cuyo importe se encuentra también contabilizado en el comprobante de egreso.

Sobre las Facturas Nos. 573 y 574, observadas por no estar autorizadas por el SIN, además que no existiría medio de pago, señaló que, si bien el procedimiento de dosificación de las facturas es obligatorio para el sujeto pasivo emisor, no siendo atribuibles al beneficiario del crédito fiscal IVA considerando que este no cuenta con los elementos para verificar que el Nº de autorización consignado en la factura que recibe de sus proveedores, sea correcto, no es menos cierto que el beneficiario del crédito fiscal IVA, tiene la obligación de respaldar que sus transacciones fueron efectivamente realizadas.

Que de la verificación de las facturas citadas, se tiene que la administración tributaria sustentó sus observaciones en el reporte del Sistema Gauss denominado “Consulta de Dosificación”, que respecto al Nº de Autorización 70001001260229, señala que no existen datos para los criterios ingresados, lo que denota que dichas facturas no estarían autorizadas por el SIN, sin embargo, según el reporte GAUSS, el Nº de Autorización correcto era 7001001260229, de donde se establece que existió error en la impresión del Nº de autorización, situación que no puede ser atribuible al sujeto pasivo, asimismo se tiene que en el proceso de determinación, se presentó también factura original, detalle de equipos alquilados, Orden de Facturación de alquiler de equipos, orden de servicios de alquiler de equipos, comprobantes de egreso, fotocopias de cheques, entre otros, ya que de la valoración de tales documentos, se tiene que las Facturas Nos. 573 y 574 corresponden a servicio de alquiles de microbús, transacciones que fueron registradas por el importe de las facturas en los Comprobantes de Egreso Nos. E-11010557 y E-11010573, de igual manera se evidenció que el servicio prestado por Jaime Arnés Meneces, fue cancelado a través de los Cheques Nos. 5815 y 5823, respaldado con el estado de cuenta del Banco Bisa que demuestra el débito de los citados cheques, documentación suficiente para respaldar la transacción.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 0909/2014 de 23 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 156 a 159, se apersonó Juan Marcos Ríos Galindo, en representación de del contribuyente SERPETBOL Ltda., señalando que la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha tenido el criterio acertado de validar el crédito fiscal observado por la administración tributaria con las Notas Fiscales Nos. 3577, 573 y 574 arbitrariamente depuradas, pidiendo que el Tribunal Supremo de Justicia, declaren improbada la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 17 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó a Juan Mario Ríos Galindo, representante legal de SERPETBOL Ltda., con la Orden de Verificación Nº 0012OVI08437, que establece la verificación del IVA Crédito Fiscal, por los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de la gestión 2010, requiriendo al efecto la presentación de documentación para verificar las transacciones que respalden las facturas detalladas en el anexo.

El 22 de mayo de 2012, el sujeto pasivo presentó nota solicitando prorroga de 90 días para la presentación de la documentación requerida.

El 13 de junio de 2012, SERPETBOL Ltda., presentó documentación como declaraciones juradas, libro de compras, facturas observadas y comprobantes de pago.

El 30 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió las Actas de Contravención Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 56198, 56200 y 56202 por incumplimiento al deber formal de Registro de Libros de Compras IVA, por error en el registro en los periodos julio a septiembre de 2010.

El 7 de diciembre de 2012, la administración tributaria, emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/03302/2012 el cual determinó reparos a favor del fisco resultado de las facturas observadas, estableciendo una deuda tributaria por concepto del IVA de 320.390 UFV, equivalente a Bs 575.706.

El 21 de diciembre de 2012, se notificó al contribuyente con la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00802/2102, estableciendo una deuda tributaria de 320.390 UFV, equivalente a Bs 575.706.-, calculada sobre base cierta.

El 21 de enero de 2013, el sujeto pasivo, presentó descargos, alegando incorrecta determinación sobre base cierta, discrepando la depuración de las notas fiscales observadas, por ausencia de medios fehacientes de pago y vinculación a la actividad gravada, emisión d facturas no autorizadas por el SIN, señalando que la responsabilidad en su emisión recae en el emisor y no en el receptor de la nota fiscal.

El 15 de marzo de 2013, se emitió el Informe en Conclusiones CITE: SIN/GGSCZ/DF/VI/INF/00301/2013, en el que señaló que como resultado de la verificación a los descargos presentados, se procedió a modificar los importes inicialmente establecidos en la vista de cargo mencionada, quedando determinada una deuda tributaria de 176.612 UFV, equivalente a Bs 321.097.

El 25 de marzo de 2013, se notificó al sujeto pasivo con la R.D. Nº 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013, determinando como base cierta las obligaciones tributarias impositivas de la empresa, por un monto total de 175.593 UFV, equivalente a Bs 319.496.

El 24 de julio de 2013, la AGIT, notificó al contribuyente y al a administración tributaria, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1945/2013 de 28 de octubre, que resolvió anular la Resolución ARIT-SCZ/RA0077/2014 de 17 de febrero, que revoca

parcialmente la R.D. N° 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013, dejando sin efecto el tributo omitido por 2.801,96 UFV, equivalente a Bs 4.334.48, manteniendo firme y subsistente el tributo omitido por 73.058,68 UFV, equivalente a Bs 113.207.52, y las multas por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por 4.950 UFV.

Ante esta circunstancia, la contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0077/2014 de 17 de febrero, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00037-13, dejando sin efecto el tributo omitido por 2.801.96 UFV, equivalente a Bs 4.334,48. Asimismo, mantiene firme y subsistente el tributo omitido por 73.058,68, UFV, equivalente a Bs 113.207.52, y la multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales por 4.950 UFV, debiendo la administración tributaria re liquidar la deuda tributaria a la fecha de pago, considerando el pago a cuenta efectuado por la recurrente.

Como consecuencia del referido fallo, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0077/2014 de 17 de febrero, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, modificando la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00037-13 de 21 de marzo de 2013 de 175.593 UFV equivalente a Bs 319.496.-, a 164.321 UFV, equivalente a Bs 298.986.-, que incluye el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2010.

V.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si fue acertada la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber aceptado como válidas las Facturas Nos. 3577, 573 y 574, que fueron depuradas por la administración tributaria, por no cumplir supuestamente con los requisitos de validez previstos por ley.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrativo, liberándolo 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 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 por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme dispone el art. 109-I de la C.P.E., que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.

En este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

De antecedentes se evidencia que la institución demandante observa el análisis de las Notas Fiscales Nos. 3577, 573 y 574, puesto que como resultado del proceso de determinación, se evidenció que el contribuyente SERPETBOL Ltda., se benefició de un crédito fiscal que no le correspondía debido a que se detectó que las facturas citadas, no cumplen con los requisitos de validez, previsto en los arts. 70-4, 5 y 6 de la L. Nº 2492 y 8 de la L. N° 843, y que las mismas deben estar debidamente dosificadas por la administración tributaria, conforme lo establecido en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07.

Al respecto, el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, sobre la validez de las facturas o notas fiscales señala: I. "Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, generaran crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente o contribuyentes directos), IUE (profesionales liberales u oficios) y STI, en el término dispuesto por la L. N° 843 (texto ordenado vigente) y decretos supremos reglamentarios, siempre que contengan y cumplan los requisitos siguientes:

1.- Sea original del documento.

2.- Haber sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignando el número de identificación tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización…". Por su parte, el art. 8-a) de la L. Nº 843 establece que sólo darán lugar al crédito fiscal, las compras, adquisiciones, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza en la medida que se vinculen con las operaciones gravadas; es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen. Así también, el D.S. Nº 21530 de 27 d febrero de 1997, Reglamento al Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su art. 8 establece: "El crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. Nº 843, es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen con la actividad sujeta a tributo.

Por otro lado la jurisprudencia tributaria, asumida por este Tribunal Supremo de Justicia, mediante A.S. Nº 477 de 22 de noviembre, estableció que: "El sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el computo 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. Nº 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. Nº 843; y 3) La realización efectiva de la transacción". Esta misma resolución al establecer que, el primer y último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, añadió que: "…es insuficiente presentar la factura, el instrumento fidedigno que dio nacimiento al hecho generador, debe ser respaldado contablemente, es decir, deberá estar registrado obligatoriamente en los libros contables – susceptibles de ser verificados – establecidos tanto en el Código Tributario como en el Código de Comercio: Así mismo, para la comprobación de la realización efectiva de la transacción, también ésta, deberá estar materialmente documentada (…) los pagos por la

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

En base a la normativa descrita, y de la revisión de antecedentes administrativos, con relación a la depuración de la Factura Nº 3577 emitida por HERRACRUZ S.A., por el monto de Bs 12.132.12, se evidencia que el contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos Limitada SERPETBOL Ltda., entre otros documentos, presentó fotocopia de la citada factura, que lleva el sello que dice: "El original de la presente fotocopia fue revisada en archivo del contribuyente". En este sentido, no es correcto que la administración tributaria hubiese observado por insuficiente para desvirtuar su validez, por no haberse presentado en original.

Sobre la observación de la citada Factura Nº 3577, por medios fehacientes de pago; revisado los antecedentes se verifica que el contribuyente, a tiempo de presentar sus descargos, dentro del plazo concedido en la vista de cargo, entre otros documentos presentó la Orden de Verificación Nº 10080005, Ingreso a Almacén Nº 10080378, Comprobante de Egreso E-10090116, Recibo de Tesorería Nº 10090116, fotocopia de Cheque Nº 16843-5 BCP, extracto bancario, orden de compra, el ingreso a almacén, comprobante de egreso y recibo de tesorería, se advierte que la Factura Nº 3577, corresponde a la compra de 156 filtros para polvo y humo, transacción que fue registrada por el importe de Bs 12.132.12, en el comprobante de egreso y cancelada a través del Cheque Nº 16843-5 del BCP, girado a nombre del proveedor HERRACRUZ S.A., por el monto de $us. 2.066.-, de donde se deduce que dicha nota fiscal es suficiente para para respaldar dicha transacción, conforme lo establecido en el art. 70-4 y 5 de la L. Nº 2492 (CTB), que señalan que entre una de las obligaciones están las de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas y demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos; normativa que fue cumplida por parte del contribuyente, evidenciándose por tanto que de acuerdo a la documentación presentada como descargo por el sujeto pasivo se demuestra la existencia de medios de pago observado por la administración tributaria, por lo tanto, no resulta ser cierto lo expresado en este punto por la institución demandante.

Respecto a las Facturas Nos. 573 y 574, observadas por no estar autorizadas o dosificadas por el SIN, por lo que no cumplirían con los requisitos de validez previstos en el art. 41-I de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 y que los descargos presentados por el sujeto pasivo, no contendrían el respaldo contable que demuestre el pago de las transacciones realizadas.

Es preciso señalar lo previsto en el art. 41-I-2) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 que prevé que las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes, generan crédito fiscal para el sujeto pasivo siempre que estén debidamente dosificadas por la administración tributaria y el art. 15 de la citada Resolución Normativa de Directorio, prevé que la administración autoriza al sujeto pasivo o tercero responsable, la dosificación de facturas o notas fiscales por tiempo o por cantidad para su posterior emisión, otorgando los datos numéricos de autorización, factura o rango (según corresponda) fecha y límite de emisión; además, establece que las facturas, notas fiscales o documento equivalente, generaran crédito fiscal para los sujetos pasivos, cuando: a) Sean originales. b) Hayan sido dosificadas por la administración tributaria.

Ahora bien, si bien el procedimiento de dosificación de las facturas o notas fiscales es obligatorio para el sujeto pasivo emisor, quien debe cumplir con las condiciones previstas para tal fin, empero la falta de dosificación no es atribuible al beneficiario del crédito fiscal IVA, puesto que este no cuenta con los medios para verificar que el Nº de Autorización consignado en la factura que recibe de los proveedores, sea el correcto, sin embargo, es preciso aclarar que el beneficiario del crédito fiscal, en este caso el contribuyente, tiene la obligación de respaldar la efectiva realización de sus transacciones, con documentos contables.

En este sentido, del análisis de los antecedentes de las facturas cuestionadas, se advierte que la administración tributaria, realizo sus observaciones en el reporte del Sistema Gauus denominado "Consulta de Dosificación", que sobre el Nº de Autorización 70001001260229, señala que no existen datos para los criterios ingresados, advirtiéndose que dichas notas fiscales no estarían autorizadas por el SIN, sin embargo, de acuerdo al Reporte Gauss, el Nº de Autorización correcto era 7001001260229, evidenciándose que existió error de impresión en el Nº de Autorización, hecho que no puede ser de ninguna manera atribuible al sujeto pasivo.

Al respecto, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, entre otras, la Sentencia Nº 338/2016 de julio sostiene: "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".

Por otra parte este Tribunal Supremo de Justica ha expresado a través de la Sentencia Nº 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. Nº 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 (…)".

En base a lo expuesto, no resulta evidente lo expresado por la administración tributaria, resultando por tanto lo determinado por la AGIT en la resolución impugnada de dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal IVA de las Facturas Nos. 573 y 574, por un total de Bs 2.758.-, es correcta.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de las normas legales administrativas y tributarias que vulneren 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, máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico 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. Nº 620 del

29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2014 de 23 de junio, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

61

Almacenera Boliviana S.A. ALBO S.A. c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 233 a 250, en la que Fernando Ríos España, en representación legal de Almacenera Boliviana S.A (ALBO), impugna la Resolución Nº RD 03-025-14 de 17 junio de 2014, pronunciada por el Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia, la contestación de fs. 284 a 288, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La concesionaria demandante, efectuando un largo recuento de antecedentes generales y legales, refirió como antecedentes de la sanción administrativa objeto de la demanda señalando que recibió el 4 de julio de 2013, la nota AN-SCRZI-CA-910/2013 de 2 de julio, con la que la administración aduanera, frente al Informe emitido por el SENASAG, le solicitó tome en cuenta lo establecido en el art. 12-k), 69-a) y b) de la R.D. N° 01-006-13 de 20 de julio de 2013, a la cual se adjuntó el Informe Técnico AN-SCRZI-IN- 1828/2013 de 2 de julio. Agrega que en dicha comunicación señaló que como concesionario y responsable de la custodia y almacenamiento, tome acciones tendientes a mejorar las condiciones de almacenamiento con el fin de prevenir futuras responsabilidades de carácter penal y civil.

En respuesta, con nota ALBO-SCZ 00746/2013 de 10 de julio, hizo notar la demora e incumplimiento en los procesos de disposición que competen a la Aduana, aspecto que ocasionó observaciones vertidas por un ente que no conoce la normativa ni los procesos de disposición que deben ser aplicados.

Durante los seis meses siguientes no tuvo ninguna comunicación con la administración aduanera sobre el tema, no se comunicó la presunción de alguna contravención y menos se notificó con el inicio de relacionamiento alguno, como dispone el art. 82 de la L. Nº 2341, concordante con el procedimiento sancionador generado por la Aduana; empero, el 10 de enero de 2014, fueron sorprendidos con la notificación de la Resolución Administrativa Sancionatoria AN-ULEZR-RA-02/2014 de 7 de enero, sin previo relacionamiento, ni oportunidad de descargos, emitida con base en el informe emitido por el SENASAG. En tal resolución fueron sancionados por la comisión de las infracciones administrativas señaladas en los nums. 5) al 18) del art. 83 del Reglamento, las cuales no fueron objeto de relacionamiento y oportunidad de descargos, pues la nota de solicitud de acciones, refieren atención de los arts. 12-k) y 69-ab) del Reglamento de Concesión.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que no se inició un proceso sancionador administrativo con el cumplimiento de las etapas que disponen tanto la L. N° 2341 como el procedimiento de sanciones a los concesionarios de depósitos aduaneros por infracciones administrativas, omitiéndose la etapa de informe que dé cuenta de una infracción identificada y la notificación con el respectivo relacionamiento informando de los antecedentes de una posible infracción, además de la etapa de presentación de descargos por parte del concesionario sobre las infracciones y antecedentes expuestos con la claridad necesaria para que el administrado pueda asumir defensa y presentar descargos.

Acusó la imposición de la sanción sobre la base de un informe de un ente externo, como es el SENASAG que no tiene facultades para determinar la comisión de infracciones administrativas a los concesionarios de depósitos aduaneros sobre el régimen de concesión. Igualmente, existió la imposición de sanción por el aparente incumplimiento del art. 83 nums. 5) al 18) del Reglamento de Concesión que no son coherentes con las apreciaciones vertidas en los considerandos, dejando un amplio margen de arbitrariedad, coartando así la seguridad jurídica.

La modificación de las normas supuestamente infringidas en las resoluciones de recurso de revocatoria y jerárquico no es coherente con la resolución sancionatoria, afectando los principios, de legalidad, taxatividad, tipicidad y seguridad jurídica.

Menciona que hubo falta de pronunciamiento sobre pruebas presentadas respecto a las ambiguas obligaciones descritas, que pueden tener relación con la presentación de sanción, notas que evidencian cumplimiento del art. 69 ae) concordantes con los incs. 16) y 18) del art. 83, todos del Reglamento de Concesión, supuestamente infringidos.

Refiere que sancionaron a ALBO por conductas sin tipificación y por resultados de conductas y responsabilidades incumplidas por el propio ente sancionador. Asimismo, se refirió al incumplimiento de obligaciones y deberes de funcionarios aduaneros, que pretenden ser deslindados en el concesionario a través de la imposición de sanciones arbitrarias, fuera de la legalidad y lógica, con abuso extremo de autoridad.

Se refirió a la imposibilidad sobreviniente que deslinda de responsabilidad al concesionario, toda vez que cumple con las obligaciones impuestas por la Aduana mediante Reglamento de Concesiones, no siendo responsable de las condiciones de la mercancía que no puede tocar y cuya disposición es responsabilidad de la Aduana Nacional.

Con relación a la causales de nulidad absoluta de los actos administrativos de la administración aduanera, evidenciables en los antecedentes del proceso, que hacen aplicable el art. 35 de la L. N° 2341 y que da lugar a la procedencia del presente proceso en la forma y el fondo.

I.3. Petitorio.

Por los hechos y derechos expuestos pide se declare probada la demanda y como consecuencia se disponga la nulidad de la Resolución RD 03-025-14 de 17 de junio que rechazo su recurso jerárquico, que ratifica la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RA Nº 030/2014 de 5 de febrero y la Resolución Sancionatoria AN-ULEZR-RA Nº 02/2014 DE 7 de enero restableciendo la legalidad y el respeto a sus derechos y pide condenación de costas a la Aduana Nacional a través de sus representantes.

II.- De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, Marvel Fabián Requena, en representación legal de la Presidente de la Aduana Nacional de Bolivia, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando que de conformidad al contrato suscrito por el concesionario Almacenera Boliviana S.A (ALBO) y la Aduana Nacional, el incumplimiento de sus obligaciones está sujeto a sanciones como las que dispone el art 85-c) del Reglamento.

Señala que la adversa manifiesta que no habría relación entre la infracción cometida y la tipificación sancionada, señalando que para la emisión de la resolución debe existir una adecuada fundamentación legal, para asumir la existencia de una infracción porque no está claro cuál es el acto u omisión real identificado con alguna tipicidad que configure una infracción.

Señala que se notificó al concesionario con el Informe Técnico AN-SCRZMN-1828/2013 emitido por la Supervisora SPCC-Santa Cruz de la Aduana Nacional, en el que se refiere un inadecuado almacenamiento de las mercancías incautadas en los recintos de ALBO (Av. Brasil) que es respaldado con el Informe Técnico UNIA-REG-1NFTEC-ADUANA 021/13 de 28 de mayo de 2013 emitido por el Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG) dependiente del Ministerio de Desarrollo Rural de Tierras, con referencia a la inspección de productos alimenticios.

Habiendo determinado que el citado procedimiento vulnera la normativa establecida en los arts. 47 par. 5 de la L. Nº 1990, 61 del D.S. N° 25870 y 6 del D.S. Nº 1487 de 6 de febrero de 2012, con relación a la responsabilidad solidaria e indivisible que el Despachante Oficial Dependiente de Aduana con los comitentes, consignatario y/o dueños de la mercancía, dentro de las operaciones de importación del sector público.

La Gerencia Nacional Jurídica mediante informe AN-GNGC-DALJC Nº 0573/14 de 16 de junio de 2014, concluye que ALBO no habría desvirtuado el incumplimiento de lo dispuesto en los arts. 63 y 69-z), ab) y ae) del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros toda vez que constituye una obligación del concesionario custodiar y conservar las mercancías ingresadas a recintos aduaneros con el objetivo de conservar y garantizar no solo su resguardo y entrega sino también de prever cualquier riesgo patológico que pudiera poner en riesgo la salud pública, recomendando al Directorio de la Aduana Nacional rechazar el recuro jerárquico, habiendo el directorio procedido de esa manera rechazando en su totalidad el recurso jerárquico. Finalmente señala que al no haberse notificado con prueba alguna a la Aduana Nacional, no merece pronunciamiento al respecto, extremo que podrá ser verificado de conformidad al principio de verdad material.

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Almacenera Boliviana S.A. (ALBO) y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- De la problemática planteada.

En autos, ALBO controvierte la decisión de la administración aduanera de imponerle una multa de 7.879,45 UFV por la comisión de las infracciones administrativas señaladas en los nums. 5) al 18) del art. 83 de la R.D. N° 01-006-2012 de 20 de julio de 2012, porque considera que:

No se inició un proceso sancionador administrativo con el cumplimiento de las etapas que disponen tanto la L. N° 2341 como el procedimiento de sanciones a los concesionarios de depósitos aduaneros por infracciones administrativas.

Se impuso una sanción sobre la base del informe de un ente externo, como es el SENASAG que no tiene facultades para determinar la comisión de infracciones administrativas a los concesionarios de depósitos aduaneros sobre el régimen de concesión.

Igualmente, existió la imposición de sanción por el aparente incumplimiento del art. 83 nums. 5) al 18) del Reglamento de Concesión que no son coherentes con las apreciaciones vertidas en los considerandos, dejando un amplio margen de arbitrariedad, coartando así la seguridad jurídica.

La modificación de las normas supuestamente infringidas en las resoluciones de recurso de revocatoria y jerárquico no es coherente con la resolución sancionatoria, afectando los Principios, de Legalidad, Taxatividad, Tipicidad y Seguridad Jurídica.

Menciona que hubo falta de pronunciamiento sobre pruebas presentadas respecto a las ambiguas obligaciones descritas, que pueden tener relación con la presentación de sanción, notas que evidencian cumplimiento del art. 69 ae) concordantes con los incs. 16) y 18) del art. 83, todos del Reglamento de Concesión, supuestamente infringidos.

Refiere que sancionaron a ALBO por conductas sin tipificación y por resultados de conductas y responsabilidades incumplidas por el propio ente sancionador. Asimismo, se refirió al incumplimiento de obligaciones y deberes de funcionarios aduaneros, que pretenden ser deslindados en el concesionario a través de la imposición de sanciones arbitrarias, fuera de la legalidad y lógica, con abuso extremo de autoridad.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Consta en obrados lo siguiente:

La Aduana Nacional, con nota AN-SCRZI-SPCCR-CA 189/2013 de 20 de mayo, solicitó al SENASAG SANTA CRUZ, una verificación de las mercancías incautadas y las certificaciones de la misma (fs. 154-155 el expediente).

En respuesta, el Servicio Nacional de Seguridad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG) de Santa Cruz, emitió el Informe Técnico UNIA-REG-INFTEC-ADUANA-021/13 de 26 de mayo de 2013, señalando que los productos no cumplían con las buenas prácticas de almacenamiento y que se evidenció la existencia de plagas sobre los alimentos (excremento y orina de ratas sobre las bolsas de los productos) y por ello, dichos productos debían ser destruidos o desnaturalizados (fs. 148 a 153).

De fs. 144, cursa la nota AN-SCRZI-CA-910/2013 de 2 de julio, con la que la administración aduanera remitió a la Almacenera Bolivia ALBO S.A., hoy demandante, el informe del SENASAG y señaló que debía tomar en cuenta lo establecido por los arts. 12-k) y 69-ab) de la R.D. N° 01-006-12 de 20 de julio de 2012, que aprueba el Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros.

Cursa también, de fs. 156, la nota ALBO-SCZ 00746/2013, presentada por ALBO a la administración aduanera el 10 de julio de 2013, solicitando toma de acciones inmediatas, en respuesta a la nota N° 910/2013 anteriormente relacionada.

El 7 de enero de 2014, la administración aduanera emitió la Resolución Administrativa AN-ULEZER-RA-02/2014 con la que dispuso sancionar al concesionario (ALBO) con una multa equivalente a 7.879,45 UFV por las infracciones administrativas señaladas en los nums. 5) al 18) del art. 83 del Reglamento descritas en el art. 84 (Carácter Administrativo de las Sanciones) de la RD-01-006-2012.

Planteado recurso de revocatoria, con Resolución Administrativa AN-ULEZR-RA-030/2014 de 5 de febrero, se confirmó in extenso la resolución impugnada.

Habiendo la empresa ahora demandante interpuesto recurso jerárquico que fue resuelto por la resolución que se impugna en el presente proceso que rechazo totalmente el recurso jerárquico interpuesto por ALBO S.A, dando lugar al presente proceso contencioso administrativo.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

En la materia, las actividades del concesionario – hoy demandante- se encuentran reguladas por el Reglamento para la Concesión de Depósitos Aduaneros, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-006-12 de 20 de julio de 2012.

En cuanto a las infracciones y sanciones, el Capítulo 6, en su art. 83, establece las infracciones administrativas detalladas en 33 incisos. Por su parte, el art. 84, establece el carácter administrativo de las sanciones y finalmente, el art. 91, señala los recursos administrativos que corresponden.

El procedimiento administrativo para aplicar las sanciones por infracciones administrativas, aprobado por Resolución de Directorio RD 03-081-08 de 22 de julio de 2008, señala en su art. 6 (Niveles de relacionamiento y presentación de descargos), punto 6.1., que para la determinación de infracción administrativa de los concesionarios de depósitos de aduana, se deben aplicar los niveles de relacionamiento establecidos en los arts. 86 y 103 del Reglamento de Concesiones, para lo cual se comunicará al concesionario sobre los antecedentes del hecho identificado como infracción, requiriendo la presentación de descargos en el plazo de 10 días hábiles administrativos.

Conforme a la relación de antecedentes, en autos resulta evidente que no existió tal comunicación toda vez que la nota AN-SCRZI-CA-910/2013 de 2 de julio, con la que la administración aduanera remitió el informe del SENASAG y señaló que debía tomar en cuenta lo establecido por los arts. 12-k) y 69-ab) de la R.D. N° 01-006-12 de 20 de julio de 2012, que aprueba el Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros., no puede ser considerada como una comunicación del hecho identificado como infracción, en razón de que no contiene precisión en cuanto a determinar cuál sería la conducta considerada como infracción pues más bien, contiene una recomendación. Tampoco concedió ningún plazo para la presentación de descargos.

Que es menester puntualizar que los principios que inspiran al Derecho Administrativo Sancionador devienen del Derecho Penal, por este motivo los principios constitucionales que rigen en materia penal se aplican en el procedimiento sancionador de la administración pública pues la facultad punitiva del Estado se desdobla en dos manifestaciones: la potestad administrativa sancionadora y la potestad penal judicial. En este marco, rigen entre otros los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad y el ser oído en juicio justo en el marco del debido proceso.

En el caso en análisis, resulta evidente que la administración aduanera no ha cumplido el procedimiento señalado en su propia normativa imponiendo en forma directa la sanción de multa, vulnerando así 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. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda y en su mérito, nula la Resolución R.D. N° 03-25-14 de 17 de junio de 2014, así como la Resolución Administrativa AN-ULEZR-RA-030/2014 de 5 de febrero y la Resolución Administrativa AN-ULEZER-RA-02/2014 de 7 de enero, correspondiendo que la administración aduanera cumpla el procedimiento sancionador previsto para el caso concreto.

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

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

62

CARGIL Bolivia S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 120 a 136, en la que CARGILL Bolivia impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 pronunciada el 30 de junio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación en facsímil de fs. 211 a 230 y en original de fs. 233 a 243.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Fundamentos de la demanda.

Violación de derechos constitucionales como el de defensa y debido proceso, en sus elementos de seguridad jurídica, congruencia y valoración.

Señaló que la resolución impugnada de manera parcializada, ratificó la resolución de alzada determinando la observación de gran parte del crédito fiscal del periodo mayo/2012, con el argumento de la ausencia de documentación presentada del llamado ciclo contable, sin advertir que la documentación que la Autoridad de Impugnación Tributaria considera necesaria para validar todo el crédito fiscal nunca fue pedida por la administración tributaria en fase administrativa, ni recursiva ante la ARIT.

Sin embargo, en forma voluntaria y oportuna presentó dicha documental en instancia jerárquica, pero de manera extraña y atentatoria a sus derechos y vulnerando el Principio de Verdad Material, no se anuló obrados para que esa documentación sea valorada por la administración tributaria y por el contrario, se confirmó la observación millonaria al crédito fiscal que les corresponde en derecho y que es el producto de transacciones formales, reales, apegadas al ordenamiento jurídico y plenamente demostrables con la documentación que extrañamente la AGIT no quiso considerar asumiendo la grave afectación de la depuración de Bs 100.342.011.88, situación que va en contra y para la cual, incluso se ha previsto en el ordenamiento jurídico vigente tanto administrativo como judicial, el cumplimiento y apego al principio de verdad material a efectos de investigar, encontrar y resolver sobre la verdad de los hechos y no incurrir en injusticias ni ilegalidades producto de formalismos como pretende la autoridad demandada.

Reiteró que la documentación que fue solicitada por la administración tributaria fue presentada en el plazo otorgado y que nunca se solicitó el ciclo contable de las facturas observadas y mucho menos la presentación de los libros mayores, diarios, inventarios, kardex y balance, documentos que según las autoridades de impugnación tributaria demuestran el ciclo contable, motivo por el cual no presentaron dichos documentos, debiendo tomarse en

cuenta que el SIN en cumplimiento a lo previsto por el art. 100 de la L. N° 2492 a efectos de ejercer sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, podía exigir al sujeto pasivo la información necesaria así como cualquier libro, documento y correspondencia con efectos tributarios.

Que de conformidad al art. 68-6) de la L. N° 2492, concordante con la Constitución Política del Estado, el contribuyente tendrá derecho al debido proceso en ese sentido es evidente que no se pueden establecer observaciones por la existencia de elementos que no fueron solicitados expresamente, más aún cuando la empresa ahora demandante cuenta con esa documentación que presentó, pero no fue considerada. Además, señaló que la autoridad demandada formuló nuevas observaciones sobre las cuales no tuvo conocimiento ni asumido defensa ni presentada documentación alguna, precisamente porque no fueron determinadas por la administración tributaria en la resolución administrativa que se impugnaba.

Nulidad de la resolución de recurso jerárquico en relación a la exigencia del ciclo contable por no tomar en cuenta que no existe normativa legal vigente que establezca qué documentos o documentos representan el ciclo contable de una empresa, pues el mismo está compuesto por el tipo de empresa que se tenga de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio.

Es evidente que no existe en la normativa tributaria boliviana un concepto de qué es o qué documentos representan un ciclo contable pues, para algunas empresas pueden ser documentos de egreso, la factura, el medio fehaciente de pago pero para otras, por la complejidad de su contabilidad puede incluir libros mayores, libros diarios, kardex, inventarios bancarización, medios fehacientes de pago, etc., por lo que se hace imprescindible que la administración tributaria, en el momento de ejercer sus facultades, requiera con precisión y de manera expresa la documentación que necesita o solicite cuáles son los documentos que respaldan el ciclo contable, de lo contrario se violan derechos como aconteció en su caso.

Refiere que al no existir un concepto de los documentos componen un ciclo contable para todos los contribuyentes en general, la administración tributaria debe solicitar de forma expresa, clara y precisa los documentos que necesita revisar, criterio que fue ratificado por el Tribunal Constitucional mediante la SS.CC. Nos. 1724/2010-R de 25 de octubre que dispuso la nulidad del acto demandado y del acto administrativo impugnado por no haberse solicitado de manera expresa documentación sobre la cual se estableció observaciones al sujeto pasivo, violentando así derechos constitucionales que fueron restituidos y que ese fallo tendría un efecto vinculante, motivo por el cual se debe declarar probada la demanda y disponer la nulidad hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la resolución administrativa rectificatoria para que administración tributaria solicite el ciclo contable o los documentos que Cargill entiende y tiene por ciclo los cuales respaldarían absolutamente sus transacciones.

Nulidad de la resolución jerárquica y en consecuencia la de alzada por haber violentado el derecho al debido proceso en su elemento seguridad jurídica, porque una prueba más que demuestra que la administración pidió documentación básica, es que al realizar un procedimiento de rectificatoria como en el presente caso, se limitó a observar aspectos formales en cumplimiento a lo dispuesto por el art. 28-II del D.S. N° 27310, relativo a la aprobación de declaraciones rectificatorias.

En su caso, al ser su procedimiento de rectificatoria un proceso meramente formal al no haberse emitido una orden de verificación o fiscalización alguna, la administración tributaria requirió documentación meramente formal y básica, aspecto que no fue tomado en

cuenta por la Autoridad de Impugnación Tributaria en sus instancias, a pesar de que se puso en su consideración tal argumento, por lo que denuncia la arbitrariedad cometida por las autoridades de impugnación tributaria al exigir documentación que no fue solicitada por el SIN, causándole un perjuicio irreparable. Menciona que como prueba adicional de que toda la prueba requerida por la administración tributaria fue presentada, es que los funcionarios de dicha entidad no labraron ningún acta de infracción por falta de presentación de documentos, lo que demuestra y confirma la arbitrariedad e ilegalidad del fallo demandado.

La Resolución Normativa de Directorio N° 10-005-13 indica el procedimiento que debe seguir la administración tributaria cuando se percata que un contribuyente ha incumplido deberes formales fuera de un procedimiento de determinación, que se encuentran explicado en el anexo de la normativa citada, teniendo que si el SIN hubiera perseguido la presentación de documentos del ciclo contable, en el entendido de la AGIT de libros mayores, diarios, inventario, kardex y balances se hubiera tenido que emitir un sanción iniciando procedimientos sancionadores destinados a imponer una multa por falta de presentación de la documentación respectiva y al no haberse emitido demuestra que nunca se solicitó por la administración tributaria dicha documentación, siendo determinante esa situación, debido que tanto en alzada y jerárquico se tergiversó la naturaleza misma del procedimiento iniciado por el SIN, pues esas instancia señalaron la supuesta inexistencia del ciclo contable que el SIN no vio necesario pedir, demostrando así la violación al derecho a la defensa pues se observa sobre cuestiones que en su debido momento no tuvieron la oportunidad de defenderse o de presentar porque no se les solicitó, abundando en los criterios de vulneración del debido proceso y el derecho a la defensa, citando y transcribiendo partes de las SS.CC. Nos. 0063/2013; 0051/2012; 0119/2003-R 2801/2010-R; 0121/2010-R; 0058/2012.

Nulidad de la resolución impugnada por ir en contra de la jurisprudencia que dice que la solicitud de documentación debe ser expresa para no violentar el derecho a la defensa, señalando como línea jurisprudencial la SS.CC. Nos. 1724/201-R, que indica que ante la falta de solicitud expresa, clara y puntual de documentación no se puede establecer nuevas observaciones ni exigir de forma posterior en otras instancias la existencia de documentación que no fue pedida expresamente y que va también contra de los precedentes administrativos dictados por la Autoridad General de Impugnación Tributaria como la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0607/2010.

Denunció como otras violaciones al Derecho a la Defensa que fueron cometidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria por el incumplimiento del art. 200 de la L. N° 3092 que señala que debe establecerse la verdad material, pues las autoridades de impugnación tributaria no están libradas solo al impulso procesal de las partes sino que debe intervenir en la sustanciación del recurso en busca de la verdad, señala que el art. 208 de la L. N° 3092 otorga a la ARIT y AGIT la realización de una audiencia pública para solicitar la presentación de documentos adicionales a los ya solicitados a fin de que comprueben la verdad material, pero no les da facultades para imponer nuevos cargos sobre la documentación distinta a la que autoridad demandada solicito y observó, al hacerlo atentó contra los derechos a la defensa y el debido proceso. Citó y transcribió la resolución de recurso jerárquico STG-RJ/0114/2006 donde ocurrió lo precedentemente señalado de pedir documentación en una audiencia pública para el establecimiento de la verdad material.

En este punto expresa agravios en el fondo por la falta de valoración de la prueba presentada oportunamente en el recurso jerárquico y por la falta de aplicación de principios que rigen la actividad administrativa y pide la revocatoria parcial de la resolución impugnada,

mencionando que en el hipotético caso de que se decida conocer el fondo de la presente demanda, en necesario determinar que toda la documentación requerida fue presentada al SIN se tiene por demostrado el fiel cumplimiento a lo previsto en el art. 2 de la L. Nº 843 referido a que se considera venta, insistiendo que en el presente caso se presentó toda la documentación requerida y medios fehacientes de pago los cuales demostraron la transferencia de dominio de los bienes adquiridos y que confirman sin duda la efectiva realización de la transacción y no la simulación del acto jurídico como infundadamente quiso hacer ver la administración tributaria.

Indica que el SIN no requirió expresamente el ciclo contable siendo que se presentó toda la documentación requerida, la defensa se centró en demostrar y argumentar de forma clara que toda la documentación solicitada fue presentada y que eran suficientes para demostrar la materialidad de las operaciones toda vez que las facturas observadas se encontraban respaldadas con toda la documentación.

En otro punto denuncia la falta de aplicación del principio de verdad material e informalismo para comprobar que las observaciones son irreales, debido a que teniendo la Autoridad de Impugnación Tributaria todos los elementos, mecanismos y facultades para investigar la validez y comprobar su derecho al crédito fiscal, el art. 208 de la L. N° 3092 no fue ni mínimamente cumplido como se puede comprobar al hacer un análisis de la resolución impugnada, es más indica sin una somera investigación ni justificación legal, ha procedido a establecer nuevos cargos. Que el principio de verdad material e informalismo tanto en la L. N° 2492, en el art. 200 de la L. N° 3092 y el art. 4 de la Ley que es incluso de aplicación en la instancia judicial según lo dispuesto en el art. 180 de la C.P.E., cito y transcribió la parte pertinente de las S.C. N° 1724/2010; asimismo, citaron la Sentencia Nº 222/2012, las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ 0082/2006; STTG-RJ0178/2006; STG-RJ/0395/2006. Cito la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia Sentencia N° 128A/2013.

Finalmente demandó la conclusión a la que llegó la autoridad demandada con relación a las facturas observadas porque supuestamente no estarían vinculadas a la actividad, con el irrisorio argumento que se debía adjuntar planillas de entrega de víveres y enseres de aseo personal a los trabajadores que prestan servicios en zonas alejadas, esto sin realizar un mínimo análisis de la documentación proporcionada en calidad de prueba y lo que es peor haciendo caso omiso a la jurisprudencia sentada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, donde se estableció que este tipo de observaciones deben ser dejadas sin efecto por el ente fiscalizador, Sentencia Contenciosa Administrativa Nº 89/2011 de 1 de abril que dejó firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0049/2005 de 23 de mayo.

Indica que la actividad exportadora de productos agrícolas concretamente granos de soya, cuenta con personal de plantas de acopio y tratamiento del producto, establecidas fuera del aérea urbana, por lo que se debe proveer a los trabajadores de la alimentación necesaria, por lo cual se adquiere los insumos para tal efecto que se encuentran íntimamente ligadas a la actividad desarrollada, queriendo las autoridades de impugnación la presentación de documentos inexistentes y complicados de conseguir por el hecho de realizar una planilla por cada alimento que se entrega al personal de esas zonas rurales sería imposible de cumplir, se tendría que realizar más de tres planillas diarias por trabajador, aspecto que bajo ningún punto de vista, es aceptable más si cuenta con toda la documentación que demuestra que los

montos por estas mínimas erogaciones corresponde a estos alimentos. Aspecto que concordante por la autoridad demandada en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0049/2005, que declara y confirma que es absolutamente valida la apropiación del crédito fiscal por facturas de alimentación de los trabajadores que prestan servicios en zonas alejadas

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare probada la demanda y por tanto, se anule la resolución impugnada hasta el vicio más antiguo; es decir; hasta la resolución administrativa de rectificatoria, para que sea la administración tributaria la que solicite de manera detallada y especifica la documentación relativa al ciclo contable que considere necesario para realizar su análisis o en su defecto si decide entrar al fondo, se revoque parcialmente la resolución solo en la parte que se demanda.

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:

Que la administración tributaria con Nota SIN/GGGSCZ/DF/VE/NOT/1036/2012 de 21 de diciembre solicitó facturas de compras originales, respaldo de todas las compras efectuadas con comprobantes contables y medios fehacientes de pago (cheques con importes iguales o mayores a Bs 50.000.-, certificados por el banco anverso y reverso), respaldo de todas las compras efectuadas con comprobantes contables y medios fehacientes de pago (cheques por importes menores a Bs 50.000.-, legalizados por Cargill o el banco), aspecto que debe considerarse en el Cuadro Nº 4. Que la documentación solicitada fue entregada según Acta de Recepción de Documentación de 24 de diciembre de 2012; también lo hizo mediante segunda Acta de 20 de noviembre de 2012; tercera acta de 10 de diciembre de 2012 y que fue complementada con Acta de Recepción de Documentos de 24 de diciembre de 2012.

Manifestó que, concebido el procesamiento contable como un sistema, se entiende que este tiene entradas y salidas, las entradas o registros de primera entrada se realizan a partir de formularios emitidos o recibidos que surgen de transacciones con terceros o de operaciones internas: documentos importantes como actas de asamblea, escrituras y contratos, entre otro. Estos datos son analizados y registrados en comprobantes cuyo contenido es volcado luego a registros cronológicos (Diario General o algún subdiario), posteriormente a registros temáticos o clasificados (Mayor General o algún submayor), de dichos libros se extraen los estados contables.

Refirió que los comprobantes de diario son registros de primera entrada que incluyen y exponen información referente a la contabilización de transacciones u operaciones de la empresa, debiendo los comprobantes contables ser centralizados en libros diarios que posteriormente deben ser mayorizados o clasificados en libros mayores, con la finalidad de totalizar sumatorias en débitos o créditos, de manera que se pueden determinar sus saldos y proporcionar información clasificada para la preparación de los estados financieros.

Indica que, en el caso de autos, la administración tributaria, mediante nota solicitó a CARGILL Bolivia S.A., la presentación entre otros, de respaldo de todas las compras efectuadas con comprobantes contables y medios fehacientes de pago y además extractos bancarios, considerando que los documentos que solicitó, siendo evidente que su

requerimiento se encontraba dirigido a verificar la materialización de las transacciones a partir del medio de pago.

En ese entendido, el sujeto pasivo tenía la obligación de presentar toda la documentación para hacer valer su derecho al crédito fiscal, proporcionando solo documentación la cual generó una observación efectuada a las facturas según el Código 1, por no presentar suficientes respaldos de sus medios de pago, así como la aclaración efectuada por la administración tributaria, se advierte que el ente fiscal, a partir de la documentación contable y/o financiera y los medios fehacientes de pago, verificó si las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas y si existió pago al proveedor, pero consideró que la documentación era insuficiente al haberse demostrado la procedencia y cuantía de los créditos fiscales, procedió a la depuración del mismo, basando su decisión en los arts. 70-4 y 5 de la L. N° 2492, 36 y 37 del Cód. Com.

Señala que resulta que no solo la observación del SIN es por la insuficiencia del medio de pago documentación financiera, sino también en la documentación contable que no permitió verificar la efectivización de la transacción, por estos motivos no pudo corroborar el registro contable y de esa manera validar el crédito fiscal, ingresando a verificar los documentos aportados por Cargill a efectos de demostrar la validez de las compras observadas en el Código 1 no habiendo presentado suficientes respaldos de medios de pago. (Adjunto un cuadro).

Señala que el sujeto pasivo acreditó la existencia de pago, a través de cheques legalizados y extractos bancarios, resumiendo en los comprobantes de Lote, los documentos de respaldo a cada una de las facturas observadas, verificándose la correspondencia del importe facturado con los medios de pago, sin embargo que toda vez que conforme al art. 70-4 y 5 de la L. Nº 2492 el sujeto pasivo estaba obligado a respaldar su operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales y que coadyuven a demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden, de la revisión de comprobantes de diario, se evidencia que los mismos no expresan claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedora, no conteniendo una glosa clara y precisa que permita identificar las operaciones contabilizadas a las facturas ni sus aportes; en resumen la información registrada en los comprobantes de diario, impide relacionar la factura y sus importe con los medios de pago, que según el contribuyente hubieron sido utilizados en tales operaciones.

Con relación que la procedencia del crédito fiscal, el sujeto pasivo debe demostrar la realización efectiva de la transacción, vale decir, demostrar que la venta existió y que la operación no solo simuló una transacción a partir de la emisión de la factura o del medio de pago y que la documentación presentada por el sujeto pasivo impide realizar esa verificación, ya que al tratarse en su mayoría de cantidades significativas de grano de soya, no se advierte registro alguno que los productos fueron adquiridos que hubieran ingreso almacenes para su acopio y posterior exportación, aclara que al tratarse de una rectificación, cuya finalidad es el incremento de crédito fiscala a favor del contribuyente el sujeto pasivo debe presentar pruebas que considere que aclaran las observaciones de la administración tributaria.

Asimismo, señaló que la empresa ahora demandante, ante la insistencia de alzada presentó registros de liquidación del producto, boletín de análisis, guía de recepción de granos, boletas de pesaje, boletas de recepción, en relación a sus proveedores; sin embargo, de la revisión de esa documentación no evidenciaron que hubiera ocurrido la traslación de

dominio de grano, si bien se especifica el lugar de entrega del producto por parte del proveedor, pero no existe constancia que esa situación hubiera ocurrido efectivamente, más aun cuando ni se identificaron a las personas que intervinieron en esa operación, ni se presentó la contabilización de ingresos a almacenes u otro documento como parte de inventario.

Manifiesta que si bien CARGILL Bolivia S.A., aun teniendo la posibilidad de presentar la documentación que demuestre la realización efectiva de las transacciones, pudiendo presentar documento contable que refleje el registro ordenado y sistemático de sus operaciones, se limitó a presentar ante la instancia de alzada documentación parcial que no permitiría tomar la convicción para desvirtuar las observaciones de la administración tributaria en aplicación de los arts. 70-4 y 5 de la L. N° 2492 y 36 y 37 del Cód. Com.

Indica que no es cierto que la instancia jerárquica desconozca el Principio de Verdad Material, al contrario, el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece este principio en oposición a la verdad formal así también lo señaló la S.C. Plurinacional N° 0173/2012 de 14 de mayo.

Seguidamente señala que cuando se entra a la vulneración de derechos y garantías tal como refiere el demandante es un deber resaltar que el demandante debe acreditar de qué manera se habrían supuestamente lesionados sus derechos, haciendo una relación y nexo de causalidad entre los hechos y el derecho conculcado así lo señaló el Tribunal Constitucional en el A.C. Nº 0099/2012-RCA de 6 de julio, criterio que fue ratificado la S.C. Plurinacional N° 0733/2014-ACC de 15 de abril y AA.CC. Nos. 0056/2010-RCA, 0117/2010-RCA y 0212/2012-RCA.

Con relación al debido proceso, citó la S.C. Plurinacional Nº 0347/2012 de 22 de junio, observando que el demandante no expuso elemento del debido proceso habría sido infringido por la Autoridad de Impugnación Tributaria al citar esta disposición constitucional sin determinar la relación causalidad con el derecho o garantía supuestamente lesionado, no habiéndose demostrado la vulneración al debido proceso, citó la Sentencia N° 229/2014 de 15 de septiembre emitida por el este Tribunal Supremo de Justicia. Asimismo, hizo cita y transcripción de la fundamentación y motivación de la S.C. Plurinacional Nº 532/2014 de 10 de marzo, citó como doctrina tributaria la Resolución STG-RJ/0288/2007, como Jurisprudencia la S.C. N° 532/2014 de 10 de marzo.

II.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial presentado el 6 de enero de 2015, que cursa de fs. 141 a 146, se apersonó al proceso el representante legal de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y, desestimando los argumentos de la demanda, propugnó parcialmente la resolución jerárquica.

III.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda.

IV.- Del objeto de la controversia.

En autos, la empresa demandante solicita la nulidad de la resolución jerárquica con reposición hasta la resolución administrativa de rectificatoria, para que sea la administración tributaria la que solicite de manera detallada y especifica la documentación relativa al ciclo contable para realizar su análisis o en caso de ingresarse al fondo, se revoque parcialmente la resolución solo en la parte que se demanda.

La demandante sustentó su pretensión en el hecho de que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de manera parcializada, ratificó la resolución de alzada determinando la observación de gran parte del crédito fiscal del periodo mayo/2012, con el argumento de la ausencia de documentación del llamado ciclo contable, sin advertir que dicha documentación no fue pedida por la administración tributaria en fase administrativa, ni recursiva ante la ARIT, vulnerando su derecho a la defensa.

Agregó que, en forma voluntaria y oportuna presentó dicha documental en instancia jerárquica, pero de manera extraña y atentatoria a sus derechos y vulnerando el principio de verdad material, no se anuló obrados para que esa documentación sea valorada por la administración tributaria y, por el contrario, se confirmó la observación.

Antecedentes administrativos y procesales.

Establecido como está el objeto de la controversia, la revisión de antecedentes administrativos informa lo siguiente:

1. El 19 de diciembre de 2012, el representante de CARGILL Bolivia S.A., solicitó la rectificación del Formulario 210, correspondiente al periodo mayo 2012, debido a que por error, se digitó el importe de crédito fiscal en la casilla 404 para el mercado externo y en la casilla 417 para el mercado interno, siendo que los montos se debieron consignar con montos netos. También solicita la inclusión de las Facturas Nos. 416 y 420 del proveedor RITAGRO de Denis Barbieri porque las mismas fueron entregadas de forma tardía y no pudieron ser incluidas en las DDJJ de ese periodo. De igual manera señala el desistimiento de la rectificatoria inicial realizada el 25 de junio de 2012 del F-521 con número de orden 7936657485, por observaciones a algunas facturas, señalando que el importe reflejado en la nueva solicitud es el correcto.

2. El 19 de diciembre de 2012, la administración tributaria emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00545-12 que acepta el desistimiento de la Solicitud de Rectificatoria del F-521 con número de orden 7936657485, correspondiente al F-210 IVA con número de orden 7936525728 del periodo mayo 2012.

3. El 21 de diciembre de 2012, la administración tributaria mediante nota SIN/GGSCZ/DF/VE/NOT/1036/2012, solicitó la presentación de la siguiente documentación: facturas de compra, respaldo de las compras contables y medios fehacientes de pago (cheques con importes mayores o iguales a Bs 50.000.-, certificados por el Banco); respaldo de las compras contables y medios fehacientes de pago (cheques con importes menores o iguales a Bs 50.000.-, certificados por el Banco); extracto bancario; datos de la factura (número, número de autorización, fecha, importe, número de identificación tributaria (NIT) y razón social del proveedor); detalle del rubro y descripción de la transacción (fecha, número de comprobante de egreso y número de cheque); planilla de sueldos y salarios.

4. Con Acta de Recepción de Documentos suscrita el 24 de diciembre de 2012, la administración tributaria recibió la documentación presentada por la recurrente el 20 de octubre, 20 de noviembre, 10 y 11 de diciembre de 2012, consistente en: DDJJ F-210 IVA, F-

400 IT, libro de compras y ventas, planillas de sueldos y liquidación mensual de aportes de los periodos mayo y junio 2012 a la Caja Petrolera, facturas de compra, recibos de pago, liquidación de contratos de compra, carnet de propiedad de vehículos, comprobantes de pago, certificado de instransferibilidad de cheques, respaldos contables y medios de pago.

5. El 29 de mayo de 2013 la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/INF/0700/2013 en que señaló que con base en la documentación presentada, se formularon cuatro observaciones agrupadas en los siguientes códigos:

a) Código 1, por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal no habiendo podido verificar si las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas;

b) Código 2, facturas no vinculadas a la actividad gravada, por la compra de víveres del Hipermaxi;

c) Código 3, por facturas que carecen de elementos que respalden la transacción económica o la transferencia de bienes y servicios, tampoco cuentan con medios fehacientes de pago, ya que los chequees no fueron cobrados por el proveedor;

d) Código 4, facturas que no fueron presentadas a la administración tributaria.

Se concluyó, de la verificación formal de la documentación presentada, que no cumple con lo dispuesto por los arts. 76-II de la L. N° 2492; 28-II del D.S. N° 27310 y 12-II de D.S. N° 27874.

La administración tributaria, emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria Nº 23-000269-13 en la que rechazó la solicitud de rectificación, que fue recurrida en alzada por la empresa ahora demandante habiéndose emitido la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0093/2014 de 24 de febrero, que determinó revocar parcialmente la resolución administrativa de rectificatoria, con relación a 185 notas fiscales que fueron observadas por la administración tributaria, por un monto total de Bs 111.552.415.32, habiéndose validado un importe de compras de Bs 11.210.521, manteniendo firme la depuración por compras por un total de Bs 100.341.894.32.

Con ese antecedente, la administración tributaria y la empresa contribuyente plantearon recurso jerárquico que fue conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, que confirmó la resolución de alzada, dando origen al presente proceso planteado por la empresa contribuyente (impugnando los Códigos 1, 2 y 4), que fue tramitado como ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos.

Se tiene presente que la administración tributaria, también planteó demanda contenciosa administrativa pidiendo la revocatoria parcial de la resolución jerárquica en lo que atañe al Código 3.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

Resulta necesario señalar para el presente análisis, que la administración tributaria en la Resolución Administrativa de Rectificatoria 23-00269-13 de 20 de mayo de 2013, presentó un cuadro con 185 facturas observadas a las que asignó cuatro códigos que representan cuatro observaciones al crédito fiscal contenido en las mismas, y en cuanto se refiere a la documentación revisada en los Códigos 1, 2 y 4 –motivo de la presente demanda- concluyó lo siguiente:

1. Código 1. Que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, como la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, por lo que no se pudo verificar si esas operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas y pagadas al proveedor.

2. Código 2. Facturas no vinculadas a la actividad gravada, que corresponden a compra de bienes que no son válidas para el beneficio del cómputo del crédito fiscal por incumplimiento de lo establecido por los arts. 8-a) de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

3. Código 4. Facturas no presentadas en original a la administración tributaria para revisión.

Corresponde tener presente que la administración tributaria solicitó a la empresa demandante la entrega de los siguientes documentos: facturas de compra, respaldo de las compras contables y medios fehacientes de pago (cheques con importes mayores o iguales a Bs 50.000.-, certificados por el Banco); respaldo de las compras contables y medios fehacientes de pago (cheques con importes menores o iguales a Bs 50.000.-, certificados por el Banco); extracto bancario; datos de la factura (número, número de autorización, fecha, importe, número de identificación tributaria (NIT) y razón social del proveedor); detalle del rubro y descripción de la transacción (fecha, número de comprobante de egreso y número de cheque); planilla de sueldos y salarios.

De acuerdo con las Actas de Recepción de Documentación de 24 de diciembre de 2012, CARGILL Bolivia SA., da cuenta de la entrega de documentos en 4 actas de recepción de documentos. Así, la de 20 de octubre de 2012, señala que se recibió declaración jurada del IVA; Libro de Compras y Ventas IVA; Facturas Nos. 420 y 416; escaneado de las facturas 421 y 417; recibos, pagos cheques, asientos diarios, fotocopia simple cheques, fotocopia de cédula extranjero Lido Janzen; cheques certificados, y estado de cuentas relacionados a las facturas detalladas.

En la segunda Acta de 20 de noviembre de 2012, entregó facturas originales; carnet de propiedad de vehículos; planillas de sueldos presentadas a la Caja Petrolera; Carpetas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 10 con comprobantes, cheques y extractos, y planilla en medio magnético de los medios de pago de las facturas.

En la tercera acta de 10 de diciembre de 2012, se acusó recibo de un CD con copia digital de papel de trabajo; nota de registro de errores - caso especial de Daniela Ribero Meyer, certificado Banco de Crédito de intransferibilidad de cheques; planillas Excel de datos de respaldos contables y medios de pago de facturas de compra de las Carpetas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 10.

En la cuarta Acta de 11 de diciembre de 2012, se dejó constancia de haber recibido la Certificación del BCP de cheques Nos. 14492, 14525, 14565, 14567 y 14516; y fotocopia de cheques certificados de acuerdo a papel de trabajo. La documentación fue complementada con Acta de Recepción de Documentos, de 24 de diciembre de 2012 en la que se recibieron recibos de Caja Petrolera cotización mayo y junio, liquidación mensual de aportes y planilla de pago sellada por dicha entidad.

Ahora bien, en la resolución impugnada en el proceso, en relación a dicha documentación, considerada insuficiente por la administración tributaria, sobre el Código 1, cargo que fue ratificado por la AGIT que dispuso mantener la depuración de crédito fiscal IVA

con relación a las 65 facturas por un total de Bs 7.763.394, señaló que correspondiendo la carga de la prueba a la contribuyente que solicitó la rectificatoria cuya finalidad era el incremento de crédito fiscal a su favor, le correspondía la carga de la prueba, conforme establece el art. 76 de la L. N° 2492.

La indicada resolución, sostiene también que el sujeto pasivo acreditó la existencia del medio de pago, a través de cheques legalizados y extractos bancarios, resumiendo en los comprobantes de lote, los documentos de respaldo a cada una de las facturas observadas, verificándose la correspondencia del importe facturado con los medios de pago; sin embargo, con arreglo al art. 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, la revisión de los comprobantes de Diario no expresa claramente la cuenta o cuentas deudoras y acreedoras, tampoco contienen una glosa clara y precisa que permita identificar que las operaciones contabilizadas correspondan a las facturas ni sus importes, motivo por el cual no se pudo relacionar la factura y su importe con los medios de pago, que según el contribuyente hubieran sido utilizados en tales operaciones. Tampoco demostró registro alguno que demuestre que los productos adquiridos hubieran ingresado a almacenes para su acopio y posterior exportación.

En cuanto a la prueba presentada por CARGILL Bolivia S.A., en la instancia de alzada, consistente en registros de liquidación del producto, boletín de análisis, guía de recepción de granos, boletas de pesaje, boletas de recepción, en relación a sus proveedores, Ana Belén Vergara Humeres, Milton Claudia Bejarano, Andrés Mancilla Cordero, Genaro Espinoza Montaña, Pedro Moreno Paz, se consideró que no acreditó la traslación de dominio del grano de soya y no presentó la contabilización del registro a almacenes u otro documento que demuestre el ingreso del producto como parte del inventario.

Por su parte, en los fundamentos de la demanda, CARGIL sostiene que la documentación que la Autoridad de Impugnación Tributaria considera necesaria para validar todo el crédito fiscal nunca fue pedida por la administración tributaria en fase administrativa, ni recursiva ante la ARIT.

En cuanto al Código 2, se mantuvo vigente la observación del monto de Bs 2.892.-, por no haberse acreditado que los bienes adquiridos según las Facturas Nos.1567 y 6433 se encontraban vinculados con la actividad gravada.

En lo que respecta al Código 4, igualmente se mantuvo la observación relativa a no haberse presentado facturas originales.

Con base en los antecedentes que preceden, se formulan las siguientes conclusiones:

Sobre los medios fehacientes de pago, tanto el Tribunal Supremo como la Autoridad Jerárquica, han asumido que las transacciones declaradas por el contribuyente generan crédito fiscal a su favor cuando: 1) Exista factura original; 2) Exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Se aclara que conforme con la previsión del art. 37 del D.S. N° 27310 (con la modificación dispuesta por el D.S. N° 0771 de 19 de enero de 2011), se estableció el monto mínimo de Bs 50.000.-, a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero - ASFI.

En el caso de las compras por importes inferiores a dicho monto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0620/2013 ha considerado que: "…las compras que se encuentren por debajo de ese límite, el sujeto pasivo no se encuentra obligado a la presentación de medios fehacientes de pago; sin embargo, contablemente se debe demostrar que la transacción se ha realizado con la presentación de los registros contables correspondientes siendo válida la imputación del crédito fiscal...", criterio que se comparte en el marco de la previsión del art. 70-4) del Cód. Trib. Boliviano.

En consecuencia, al haberse señalado en la resolución emitida por la administración tributaria, con criterio confirmado por la resolución jerárquica, que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera que demuestre la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado como la efectiva realización de las transacciones, motivo por el que no se pudo formar convicción para establecer que las operaciones comerciales fueron efectivamente realizadas y su vinculación con la actividad gravada, motivando que la autoridad demandada aplique lo señalado en el art. 8 de la L. N° 843.

Por su parte, 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 demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización, debiendo además, conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden, norma que permite concluir que debe realizarse un relevamiento de los procesos que existen en la empresa, así como los documentos que generan dichos procesos para establecer cuáles son los necesarios para respaldar las transacciones a efectos tributarios. Al haberse afirmado que las transacciones contables de la empresa contribuyente no eran suficientes para respaldarlas, hace que la administración haga un análisis de los documentos y emita un criterio con relación al caso en concreto, aspecto que es plenamente compresible y aceptado al momento de emitir una resolución, motivo por el cual no existe desde ningún punto de vista lesión a su derecho a la defensa.

A ello se añade, el entendimiento contenido en la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, que señala expresamente: "…de todo lo expuesto, con base en los principios procesales que rigen el debido proceso administrativo tributario y la normativa jurídica aplicable al caso concreto, realizado el exhaustivo análisis de los alegatos y documentación presentada por el accionante, así como por los demandados, se concluye que, si bien en la Orden de Verificación Interna N° 00051000396, se emplazó al contribuyente a presentar la documentación "pertinente" con el objeto de esclarecer la diferencia detectada en el pago de impuestos de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2002, se lo hizo de manera general sin especificar qué documentación era necesaria para desvirtuar la supuesta evasión. Es más, se constata que, ante la falta de presentación de la documentación requerida por parte del actual accionante, el Gerente de GRACO de La Paz, emitió la Vista Cargo GDGLP-DF-VC-85/2006, por la que verificó sobre "base cierta", la deuda tributaria de UFV's 4.406 955.-; a pesar que dicha solicitud -se reitera- se hizo de forma general, en contravención de los principios procesales de verdad material e informalismo que forman parte del derecho y garantía del debido proceso, desarrollados en el Fundamento Jurídico III.4 de esta Sentencia, que determinan la obligación de la administración tributaria de basar sus actuaciones en documentación no sólo presentada por el contribuyente, sino también sobre la que está en

poder de la propia administración pública, dada la condición de desventaja en la que se encuentra el administrado frente al aparato estatal…", entendimiento que resulta aplicable a la luz de la disposición contenida en el segundo párrafo del art. 78-II del Cód. Trib. Boliviano, que prevé que es posible rectificar una declaración jurada a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del fisco, previa verificación de la administración tributaria, en consecuencia, si bien es evidente que la iniciativa de rectificar una declaración jurada es volitiva; sin embargo, siendo facultad del ente fiscal, el verificar la documentación presentada, se entiende que la misma, debe ser clara y completa, toda vez que se trata de obtener crédito fiscal y que por mandato legal, debe demostrarse su procedencia y la efectiva realización de la transacción.

Corresponde aclarar que en el caso de instarse la rectificación de una declaración jurada, evidentemente la carga de la prueba corresponde a quien la insta conforme a la previsión del art.76 del Cód. Trib. Boliviano, de manera que no puede alegarse la obligatoriedad de buscar la verdad material en el caso presente, puesto que es obligación de la demandante, respaldar su petición de rectificación de la declaración jurada, con la documentación suficiente que acredite su procedencia; es decir, respaldar el crédito fiscal con la documentación fehaciente, motivo por el cual, no existe vulneración al debido proceso puesto que la autoridad demandada cumplió su función de conformidad a la normativa vigente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA, la demanda interpuesta por la Empresa CARGILL Bolivia S.A.; en consecuencia, se mantiene firme y vigente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

71

Cooperativa de Telecomunicaciones Santa Cruz
c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 233 a 281, admitida por providencia de fs. 283, interpuesta por Juan Dennis Rodríguez Pinto y Gerardo Gonzalo Villagómez Roca, en representación de la Cooperativa de Telecomunicaciones Santa Cruz (COTAS) Ltda., impugnando la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014, emitida por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, Arturo Vladimir Sánchez Escobar; la contestación de fs. 288 a 291 vta., la intervención del tercero interesado Autoridad de Regularización y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte (ATT), que cursa de fs. 294-295 vta., la réplica y dúplica cursantes de fs. 383 a 389 vta., y 396 a 399, respectivamente, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Los representantes de la entidad demandante refieren que, mediante R.M. Nº 164 de 30 de julio de 2013, el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, estableció la Tarifa Adicional de Terminación Internacional (TATI), como la diferencia entre la Tarifa Mínima de Terminación Internacional y los correspondientes cargos de interconexión, aplicable a las llamadas originadas en el exterior del país con terminación en el Estado Plurinacional de Bolivia; al efecto, el 9 de agosto de 2013, la ATT, emitió la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013, mediante la cual dispuso: “Determinar que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional - TATI establecida en el punto resolutivo primero de la R.M. N° 164 de 30 de julio de 2013, corresponde a la diferencia de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional facturada y los correspondientes cargos de interconexión facturados; Segundo.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes Móviles en Bs 0,9744 por minuto, IVA incluido; Tercero.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes de Servicio Local en Bs 0,5568 por minuto, IVA incluido; Cuarto.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes de Servicio Rural en Bs 1.1136 por minuto, IVA incluido; Quinto.- Disponer que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional en Redes Móviles y Fijas Urbanas se distribuya en 60% para el operador de red, 30% para el operador de larga distancia y 10% para el Estado a través de la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes; Sexto.- Disponer que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional en Redes de Servicio Rural se distribuya en 60% para el operador de red y 40% para el operador de

larga distancia.- Séptimo.- Los operadores de larga distancia con el porcentaje asignado, entre otros, deben cubrir los impuestos que correspondan". Habiendo el 21 de agosto de 2013, solicitado a la ATT, complementación, aclaración y enmienda de la referida resolución, la cual fue rechazada por Auto ATT-DJ-A TL 0437/2013 de 5 de septiembre.

Por lo que, el 16 de ese mes y año, interpusieron recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013 (RAR 460), el cual fue resuelto a través de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 791/2013 de 29 de octubre, que dispuso rechazar el recurso de revocatoria; ante tal rechazo, el 18 de noviembre de 2013, interpusieron recurso jerárquico, presentando en la instancia probatoria todos los descargos documentales necesarios para acreditar su pretensión, así, en mérito a los argumentos expuestos y pruebas aportadas por las partes y terceros, el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, emitió la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014, rechazando el recurso jerárquico y confirmando la resolución de primera instancia.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta su demanda en los siguientes argumentos:

I.2.1. Creación del hecho generador del IVA, emergente de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013.

El Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, en la R.M. Nº 168, no ha revisado ni valorado todos los argumentos de derecho expuestos tanto en la instancia de revocatoria como en la jerárquica, pues claramente establece la inclusión del gravamen del Impuesto al Valor Agregado (IVA), en su parte resolutiva segunda y tercera, aclarando que dicho criterio sería modificado por un pronunciamiento en contrario del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de lo que se puede colegir, que la propia ATT desconoce si puede o no pagarse el IVA por dichos servicios, pues deja al SIN la prerrogativa de ello; ante lo cual surge la siguiente interrogante, ¿en caso de que el SIN determine que no deba pagarse el IVA, la RAR 460 será anulada de oficio y los pagos ya efectuados serán objeto de repetición contra el SIN, por ser indebidos al no ser exigibles por dicho servicio?, evidenciándose que los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país (terminación internacional), no son sujetos de gravamen por dos aspectos: 1) Son servicios prestados en el exterior; y, 2) Mediante una consulta al SIN por parte de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. (ENTEL), se determinó su no pago, por ser un servicio originado en el exterior, criterio que fue modificado por el SIN, revocando dicha consulta; empero, el Tribunal Constitucional Plurinacional, mediante las SS.CC. Nos. 1724/2010 y 1240/2014 y las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0079/2012 y 1240/2014, han determinado de manera vinculante que mientras el SIN, no notifique a los operadores de telecomunicación con la resolución que modifica el criterio de la consulta tributaria de ENTEL, los efectos de la consulta siguen vigentes, no siendo en consecuencia exigible el pago del IVA e IT por los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país. Aspectos que no han sido considerados en la RM 168, limitándose a efectuar citas de las L. Nos. 843 y 164, sin efectuar una debida fundamentación legal respecto a los argumentos presentados ni de las pruebas aportadas en toda la instancia administrativa, lo cual claramente vulnera el debido proceso, al no valorar las pruebas aportadas y el derecho expuesto.

Agrega que, el art. 4 de la L. N° 843, en ninguno de sus acápites establece que deba gravarse con el IVA a los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al

país, por lo cual la ATT a configurado y/o creado un hecho generador del IVA en una evidente usurpación de funciones, refiriendo que la normativa tributaria no establece el pago del IVA por servicios provenientes del exterior, ya que en Bolivia sólo se exige el pago de impuestos provenientes por servicios originados en nuestro territorio (principio de fuente o territorialidad), tal como señalan los arts. 1-b), 4-b) y 72 de la L. N° 843, normas claras y precisas respecto a su aplicación; en el presente caso, los servicios de terminación internacional se originan en el exterior (pagan sus impuestos en origen) y culminan en territorio boliviano, por lo cual la ATT, mediante la RAR 460, pretende arbitrariamente el cobro de un servicio que se origina en el exterior y gravarlo en nuestro país, por lo cual al R.M. N° 168, al confirmar el criterio de la ATT, valida –usurpando funciones- la ilegal creación de un hecho generador, contraviniendo la Constitución Política del Estado, el Código Tributario Boliviano y la L. N° 843, careciendo la Resolución Administrativa Regulatoria de la jerarquía normativa necesaria para definir un hecho generador, siendo totalmente inferior a una ley, por lo cual la R.M. N° 168 al desconocer el alcance de lo expuesto a validado una clara usurpación de funciones, lo cual determina la nulidad del acto impugnado, conforme al art. 122 de la C.P.E.

I.2.2. Respecto al principio de legalidad que rige a la administración pública y sus actos.

El Ministro demandado, en lo concerniente al principio de legalidad, desconoce el alcance de los fundamentos de su recurso jerárquico, ya que expresamente se señaló que la ATT, mediante la RAR 460, está definiendo un hecho generador a efectos del IVA, lo cual es omitido y distorsionado por la R.M. N° 168, pues establece que el señalamiento expreso del pago del IVA en dicha “norma” tiene un carácter meramente referencial y que la ATT no definió ningún hecho generador, deviniendo ello en desconocer el principio de legalidad y el principio de sometimiento a la ley, a efecto de sustentar esta postura, en la etapa probatoria se presentó una serie de fallos jurisprudenciales que demuestran expresamente que los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país, no se encuentran sujetos al gravamen del IVA e IT, además que el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, solicitó al SIN, una explicación respecto al tratamiento tributario de dichos servicios, institución que respondió mediante nota SIN/PE/GG/GJNT/DNC 00126/2014 de 14 de abril, la cual señaló que dicho servicio es objeto del gravamen del IVA, siendo esta respuesta el único argumento para desvirtuar su pretensión en la instancia jerárquica, omitiendo el hecho de que los fallos aportados como prueba, en los que el SIN sale perdidoso, al haber sido sus actos anulados al pretender gravar con el IVA e IT, los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país, desconociendo el principio de fuente y/o territorialidad del IVA, principio cuya aplicación es inmediata y vinculante, tal como expresa el art. 4-c) de la L. N° 2341.

I.2.3. Sobre los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país y la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013.

Citando los fundamentos de la R.M. N° 168, en cuanto a este punto, manifiesta que los elementos probatorios (jurisprudencia constitucional, administrativa y judicial), demuestra que la L. N° 843, no grava con el IVA los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país, al respecto cita la S.C. N° 1724/2010, que señala expresamente que los ingresos por interconexión del exterior, no se hallan comprendidos dentro del objeto del IVA, en mérito al principio de territorialidad o de fuente, toda vez que la ley rige sólo para el territorio nacional y en los lugares sometidos a su jurisdicción, fallo constitucional que

conforme a los arts. 203 de la C.P.E., y 15 del Código Procesal Constitucional, tiene carácter vinculante para los órganos del poder público, legisladores, autoridades, tribunales y particulares.

Indica que del fallo citado, se llega a las siguientes conclusiones: a) Que el hecho generador de los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes se encuentra fuera del país, por lo cual no es exigible el pago del IVA e IT en Bolivia; b) Que la administración tributaria debe notificar a todas las empresas de telecomunicaciones con el cese del efecto vinculante de una consulta anterior en la que, como respuesta manifestó y asumió la posición de que estas operaciones no se encuentran gravadas con el IVA e IT; c) Debe emitirse una norma reglamentaria que establezca los lineamientos a aplicarse; d) Actualmente, en el caso de COTAS, no existe notificación del cese vinculante, por lo cual no hay obligatoriedad de pago alguno del IVA; y, e) la RAR 460, no puede establecer el pago de los servicios de terminación internacional, debido a que actualmente no existe obligación de pago del IVA, por dicho servicio; en consecuencia, establece un hecho generador.

Al efecto, la S.C. N° 1724/2010, fue emitida el 25 de octubre de 2010 y hasta la fecha (de interposición de la demanda), la administración tributaria no ha procedido a realizar la citada notificación, en ese sentido, las resoluciones administrativas de consulta tributaria de ENTEL y BOLIVIATEL, siguen siendo vinculantes para COTAS; consecuentemente, la RM 168, al basar sus argumentos en la respuesta del SIN, aplicó un criterio erróneo y falaz, toda vez que al no existir notificación alguna con la resolución que resuelve la consulta de ENTEL, no existe obligatoriedad de pago del IVA e IT, por lo que, la citada RAR 460, no puede determinar o "señalar" que deba efectuarse el pago del IVA por la terminación internacional, siendo que la normativa tributaria no exige pago alguno.

Agrega que, la Autoridad de Impugnación Tributaria emitió las Resoluciones de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 de 17 de septiembre, 0079/2012 de 17 de febrero y 1240/2014 de 26 de agosto de 2014, que determinan que las llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes en Bolivia, no se encuentran gravadas por el IVA e IT, lo cual en el presente caso coincide con el fundamento expuesto en su recurso jerárquico, en el entendido de que la ATT, determinó un hecho generador y considerando que a la fecha de interposición de la demanda COTAS no fue notificada con la resolución del cese del efecto vinculante (S.C. N° 1724/2010), no es exigible el IVA e IT, por los servicios de terminación internacional; asimismo, dentro los fallos judiciales que han marcado línea acerca de los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país, cita el A.S. N° 64 de 29 de marzo de 2012, fallo pronunciado por el Tribunal Supremo de Justicia, que favoreció a la Empresa AXS Bolivia S.A., en un caso análogo, creando una jurisprudencia en sentido de que los ingresos por llamadas internacionales entrantes a nuestro país, no están alcanzados por el IVA e IT, auto supremo que cumple estrictamente con la jurisprudencia constitucional antes citada, en el mismo sentido cita la S.C. Plurinacional N° 0940/2014, que determinó la obligatoriedad de la administración tributaria, en respeto de los principios de seguridad jurídica e igualdad, de notificar a todos los potenciales sujetos pasivos de hechos generadores que podrían alcanzarles, para que a partir de ese acto de publicidad y difusión, pueda cesar el efecto vinculante de las resoluciones tributarias que cambiaron o modificaron los criterios vertidos en una consulta tributaria, debiendo en el presente caso, procederse a la notificación de COTAS, si es que se pretende el pago del IVA e IT por los servicios de terminación internacional, criterio también recogido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2014 de 26 de agosto.

Como conclusiones indica que: i) A la fecha COTAS no está obligada al pago del IVA e IT por concepto de los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país (terminación internacional), toda vez que el SIN, no les notificó con la Resolución Nº 04-0018-07; ii) Pese a no existir la obligación del pago del IVA por la terminación internacional, en mérito a la RAR 460, estarían obligados a pagarla, lo cual contradice y desobedece la jurisprudencia presentada; iii) La usurpación de funciones cometida por la ATT, ratificada y validada por la autoridad demandada, mediante la R.M. N° 168, ocasiona que se tenga un acto nulo de pleno derecho, que viola la Constitución Política del Estado; y, iv) La R.M. N° 168, objeto de la presente demanda, omitió valorar las pruebas presentadas así como el derecho expuesto en la instancia jerárquica, desconociendo deliberadamente la jurisprudencia glosada como prueba.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, dejando sin efecto la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014; y consecuentemente, se deje sin efecto legal alguno, la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 791/2013 y la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Arturo Vladimir Sánchez Escobar, se apersonó al proceso en su calidad de Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, quien respondió negativamente la demanda mediante memorial presentado el 26 de enero de 2015, cursante de fs. 288 a 291, bajo los siguientes argumentos:

Una vez precisados los antecedentes administrativos y normativos, refiere que no es evidente, como sostiene la parte demandante, que la resolución emitida por el ente regulador determine un hecho generador a efecto del IVA, porque de conformidad al art. 1-b) de la L. N° 843, el IVA se aplica sobre los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la nación, destacándose que de conformidad al art. 4-b) de la mencionada Ley, el hecho imponible del IVA, se perfecciona para el caso de contratos de prestación de servicios, desde el momento en que finalice su prestación o desde la percepción total o parcial del precio, de lo que se concluye que el regulador de ninguna manera definió un nuevo hecho generador en relación al IVA, siendo claro que el operador está sujeto a dicho impuesto en la medida en que presta servicios de telecomunicaciones y en particular, en la medida en que en ese rubro también provee servicios de terminación internacional.

Añade que, de la revisión de los arts. 17 del D.S. N° 0071 y 14 de la L. N° 164 General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación, se evidencia que el regulador no tiene facultad de crear normas de carácter tributario, destacándose que esa facultad está conferida al SIN, de conformidad al art. 4 de la L. N° 2166 Creación del Servicio de Impuestos Nacionales, precisando que el regulador de ninguna manera creó una norma de carácter tributario, advirtiéndose que su determinación de establecer la TATI, incluyendo el IVA, responde a la facultad de la autoridad fiscalizadora de regular el régimen general de tarifas del sector de telecomunicaciones, de conformidad al art. 43-I de la L. N° 164.

En cuanto a que el art. 6-I-1 de la L. N° 2492, determina que sólo la ley puede crear, modificar y suprimir tributos, expresa que el objeto del regulador al señalar que dichas tarifas

incluyen ese impuesto, como lo expresó en la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013, fue el de evitar que los operadores asuman que dichas tarifas no contemplan el referido impuesto, lo que implicaría que las tarifas fueran incrementadas indebidamente en función al IVA, correspondiendo precisar que el regulador en ningún momento creó, modificó o suprimió un tributo ni definió ningún nuevo hecho generador.

Respecto a que la resolución impugnada, desconoce el principio de legalidad al definir un hecho generador para el IVA, que implica una usurpación de funciones y determinaría la nulidad de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013, corresponde ser rechazado, pues como se expresó, de ninguna manera se definió un nuevo hecho generador del IVA, de lo cual se desprende que tampoco se produjo ninguna usurpación de funciones, descartándose la nulidad de la referida resolución, lo propio en cuanto a que el acto impugnado desconoce el principio de sometimiento pleno a la ley.

En cuanto a que el SIN, estableció que la interconexión de llamadas internacionales entrantes a Bolivia no se encuentra alcanzada por el IVA ni por el IT, dado que el hecho generador se origina fuera del país, cabe precisar que a requerimiento del Ministerio ahora demandando, el Presidente Ejecutivo a.i. del SIN, emitió la nota SIN/PE/GG/GJNT/DNC 00126/2014 de 14 de abril, a través de la cual expresó textualmente que “el operador nacional de telecomunicaciones que presta servicios a otro operador o empresa, de forma que la llamada internacional originada en el exterior concluya en el territorio boliviano, se encuentra alcanzado por el IVA”, por lo cual se rechaza que el SIN, tenga la posición sobre la controversia que el interesado pretendió atribuirle.

Con relación a que lo señalado fue corroborado por una serie de fallos en instancias del Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Constitucional Plurinacional, Autoridad de Impugnación Tributaria Regional y General, en ocasión de verificar el origen del hecho generador, el cual fue aclarado mediante consultas que hicieron ENTEL y BOLIVIATEL, en 1997 y 2007, a la administración tributaria, definiéndose que el efecto vinculante de dichas consultas era aplicable a todos los operadores y haciendo expresa alusión a que sólo el SIN es la autoridad llamada por ley para regular cualquier aspecto impositivo, precisando que de la prueba aportada por el operador para acreditar tal extremo, se advirtió que efectivamente existe una serie de procesos judiciales tramitados en torno a la controversia tributaria, destacándose que tal debate subsiste, evidenciándose una clara contraposición entre la postura del interesado y el SIN, no obstante, mientras tal polémica tributaria no se resuelva y en atención del principio de presunción de legalidad y legitimidad que gozan los actos administrativos, entre ellos la nota SIN/PE/GG/GJNT/DNC 00126/2014, se evidencia que el regulador sometió sus actuaciones a derecho al establecer la TATI con inclusión del IVA, conforme al lineamiento establecido con el SIN.

Respecto a que el A.S. Nº 064 de 29 de marzo de 2012, determina que “el principio de fuente o territorialidad que de manera adecuada refirieron los de instancia en sus fallos, principio concordante con lo previsto en los arts. 1 y 72 de la L. Nº 843, de cuyo espíritu se colige que deben gravarse con el IT, los servicios de telecomunicaciones que se originen desde el territorio nacional de Bolivia hacia el exterior y no a los servicios iguales que se originan en el exterior”, cabe precisar que tal cita jurisprudencial no es aplicable al caso en análisis referido a una presunta incorporación injustificada del IVA en la TATI, porque el mencionado auto supremo se refiere al IT.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución Ministerial impugnada en el presente proceso.

III.- Contenido de la réplica y dúplica.

COTAS Ltda., presentó memorial de réplica el 23 de marzo de 2015, cursante de fs. 383 a 389 vta., reiterando los argumentos expuestos en su demanda; a su vez, los representantes legales del Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, presentaron memorial de dúplica el 11 de mayo de 2015, que cursa de fs. 396 a 398 vta., reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa, agregando que la entidad demandante no exteriorizó argumento alguno que determine que la R.M. N° 168 deba ser dejada sin efecto.

IV.- Intervención del tercero interesado.

Luis Felipe Guzmán Sanjinés, en representación legal de la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes (ATT), por memorial cursante de fs. 294-295, se apersonó al presente proceso en su calidad de tercero interesado, refiriendo que la entidad que representa no se encuentra legitimada para ser demandada ni se constituye en tercero interesado, toda vez que la vía recursiva se encuentra agotada.

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:

Por R.M. N° 164 de 30 de julio de 2013, se estableció la Tarifa Adicional de Terminación Internacional, como la diferencia entre la Tarifa Mínima de Terminación Internacional (TATI) y los correspondientes cargos de interconexión, aplicable a llamadas originadas en el exterior del país con terminación en el Estado Plurinacional de Bolivia.

El 9 de agosto de 2013, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes, emitió la Resolución Administrativa Regulatoria ATTDJ-RA TL 0460/2013, mediante la cual resolvió, en sus partes pertinentes: Primero.- Determinar que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional - TATI establecida en el punto resolutivo primero de la R.M. N° 164 de 30 de julio de 2013, corresponde a la diferencia de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional facturada y los correspondientes cargos de interconexión facturados; Segundo.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes Móviles en Bs 0,9744 por minuto, IVA incluido; Tercero.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes de Servicio Local en Bs 0,5568 por minuto, IVA incluido; Cuarto.- Aprobar el Valor de la Tarifa Mínima de Terminación Internacional en Redes de Servicio Rural en Bs. 1,1136 por minuto, IVA incluido; Quinto.- Disponer que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional en Redes Móviles y Fijas urbanas se distribuya en 60% para el operador de red, 30% para el operador de Larga Distancia y 10% para el Estado a través de la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes; Sexto.- Disponer que la Tarifa Adicional de Terminación Internacional en Redes de Servicio Rural se distribuya en 60% para el operador de red y 40% para el operador de Larga Distancia.- Séptimo.- Los operadores de Larga Distancia con el porcentaje asignado, entre otros, deben cubrir los impuestos que correspondan.

Luego, el 16 septiembre de 2013, Rodolfo Germán Weise Antelo, en representación de COTAS Ltda., interpuso recurso de revocatoria en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013.

Posteriormente, el 29 de octubre de 2013, el ente regulador pronunció la Resolución Administrativa Regulatoria ATTDJ-RA TL 0791/2013, a través de la cual rechazó el recurso de revocatoria presentado por COTAS Ltda., en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0460/2013.

Contra dicha Resolución Administrativa Regulatoria, el 18 de noviembre de 2013, Rodolfo Germán Weise Antelo, en representación de COTAS Ltda., interpuso recurso jerárquico.

Dicho recurso jerárquico fue resuelto por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, a través de la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014, por la cual resolvió: "Rechazar los recursos jerárquicos planteados por Rodolfo Germán Weise Antelo, en representación de la Cooperativa de Telecomunicaciones Santa Cruz - COTAS Ltda., en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0791/2013 y por José Luis Tapia Rojas, en representación de la Cooperativa de Telecomunicaciones y Servicios Cochabamba - COMTECO Ltda., en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0787/2013, acumulados a través del Auto RJ/AP-003/2014 de 25 de marzo de 2014. Consiguientemente, confirmar totalmente las referidas resoluciones".

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 de fs. 400, 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: 1) Si a la fecha (de interposición de la demanda) COTAS Ltda., no se encontraba obligada al pago de del IVA e IT por concepto de los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país (terminación internacional), toda vez que el SIN, no les notificó con la Resolución Nº 04-0018-07; 2) Si la R.M. Nº 168, objeto de la presente demanda, omitió valorar las pruebas presentadas así como el derecho expuesto en la instancia jerárquica, desconociendo deliberadamente la jurisprudencia glosada como prueba; y, 3) Si resulta evidente la usurpación de funciones cometida por la ATT, ratificada y validada por la autoridad demandada, mediante la R.M. Nº 168, ocasionando que se tenga un acto nulo de pleno derecho, que viola la Constitución Política del Estado.

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 la AGIT y la autoridad administrativa; todo esto al tenor de lo dispuesto por el art. 6 de la L. N° 620.

VI.2. De la problemática planteada.

Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, debe tenerse presente que los puntos de controversia 1) y 2) se encuentran directamente relacionados, por lo que corresponde sean resueltos conjuntamente.

Previamente a resolver la controversia resulta necesario establecer la siguiente normativa:

La L. Nº 2341, inc. d), señala: "Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil".

A su vez el art. 30 de la referida Ley, establece: "Los actos administrativos serán motivados con referencias a hechos y fundamentos de derecho cuando: a) Resuelvan recursos administrativos".

Que el art. 35, dispone: "(Nulidad de los actos). I. Son nulos de pleno derecho los actos administrativos en los casos siguientes: d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado; y". Asimismo, el art. 38 de la Ley citada, señala: "(Efectos de la nulidad o anulabilidad). I. La nulidad o anulabilidad de un acto administrativo, no implicará la nulidad o anulabilidad de los sucesivos en el procedimiento siempre que sean independientes del primero".

Por último, el D.S. N° 27113, en su art. 31, señala: "(Motivación). I. Serán motivados los actos señalados en el art. 30 de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los que: a) Decidan sobre derechos subjetivos e intereses legítimos. b) Resuelvan peticiones, solicitudes o reclamaciones de administrados. c) Resulten del ejercicio de atribuciones discrecionales. II. La motivación expresará sucintamente los antecedentes y circunstancias que resulten del expediente; consignará las razones de hecho y de derecho que justifican el dictado del acto, individualizara la norma aplicada, y valorará las pruebas determinantes para la decisión".

En relación al cumplimiento de las sentencias constitucionales, el art. 203 de la C.P.E., dispone: "Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno; disposición legal que tiene estrecha concordancia con lo prevenido por el art. 203 de la norma Constitucional que expresamente establece: "Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno"; por su parte el art. 15-I de

la L. Nº 254, respecto al carácter obligatorio y vinculante de las sentencias constitucionales señala que: "Las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional Plurinacional son de cumplimiento obligatorio para las partes intervinientes en un proceso constitucional"; y finalmente el art. 8 de la L. Nº 027, ratifica que: "Las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno".

De las normas citadas precedentemente, se concluye que las sentencias pronunciadas por el Tribunal Constitucional Plurinacional, al gozar de carácter vinculante, deben ser cumplidas obligatoriamente, de manera inmediata y sin observación alguna.

Ahora bien en el caso de autos, de la lectura de la demanda y de los antecedentes, se advierte que COTAS Ltda., fue notificado con la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0791/2013 (resolución que resuelve el recurso revocatorio), lo que genero la interposición del recurso jerárquico contra dicha resolución, y mediante CITE: RJ/AP-003/2014 de 25 de marzo de 2014, el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, aperturó el termino probatorio, debidamente notificado a COTAS Ltda., quienes presentaron memorial con referencia "Presenta descargos documentales que indica", cursante de fs. 218-219, en el que pide se considere la S.C. N° 1724/2010 y la Resolución de Acción de Amparo Constitucional Nº 039/2013, confirmada por la S.C. Plurinacional N° 0940/2014 de 23 de mayo.

Habiéndose vencido el periodo probatorio, el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, emitió la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014; que de la revisión de su considerando, específicamente en el acápite "En cuanto a la argumentación formulada por COTAS Ltda.", se establece, que no refiere o describe nada sobre la prueba presentada por COTAS Ltda., es decir de la S.C. N° 1724/2010 y Resolución de Acción de Amparo Constitucional Nº 039/2013, confirmada por la S.C. Plurinacional N° 0940/2014 de 23 de mayo, lo que implica que no se le asignó un valor probatorio en la resolución ahora impugnada, lo que conlleva a establecer una falta de motivación de la resolución ministerial, además de dejarlo en estado de indefensión, vulnerándose de esta manera el derecho a la defensa y el debido proceso, en inobservancia a principios, derechos y garantías constitucionales, consagrados en los arts. 115-II "El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones", 117-I "Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.", todos de la Constitución Política del Estado.

En ese entendido el no establecer, analizar y pronunciarse sobre la prueba aportada por las partes, conlleva a una omisión del principio de verdad material previsto en los arts. 180-I de la C.P.E., y 4-d) de la L. N° 2341, así como lo dispuesto por los arts. 29, 30-a) de la L. N° 2341 y 31-II del D.S. N° 27113, los cuales refieren a la motivación de las resoluciones administrativas en cuanto a valorar las pruebas determinantes para la decisión, a ese fin la S.C. Plurinacional N° 0651/2013-L de 15 de julio, señala: "Es imperante además precisar que toda resolución ya sea jurisdiccional o administrativa, con la finalidad de garantizar el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso debe contener los siguientes aspectos a saber: a) Debe determinar con claridad los hechos atribuidos a las partes procesales, b) Debe contener una exposición clara de los aspectos fácticos pertinentes, c) Debe describir de manera expresa los supuestos de hecho contenidos en la norma jurídica aplicable al caso concreto, d) Debe describir de forma individualizada todos los medios de prueba aportados por las partes procesales, e) Debe valorar de manera concreta y explicita

todos y cada uno de los medios probatorios producidos, asignándoles un valor probatorio específico a cada uno de ellos de forma motivada, f) Debe determinar el nexo de causalidad entre las denuncias o pretensiones de las partes procesales, el supuesto de hecho inserto en la norma aplicable, la valoración de las pruebas aportadas y la sanción o consecuencia jurídica emergente de la determinación del nexo de causalidad antes señalado".

En síntesis la Autoridad General de Impugnación Tributaria, no aplicó la normativa referente a la apreciación, pertinencia, oportunidad y valoración de la prueba (S.C. N° 1724/2010, Resolución de Acción de Amparo Constitucional Nº 039/2013), al momento de emitir la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 204 (que resuelve el recurso jerárquico), al contrario vulnero los principios constitucionales como el derecho administrativo expuestos precedentemente, hechos que denotan que se incurrió en la no valoración de prueba, conforme fue denunciada en la demanda, situación que impone la nulidad de obrados, conforme establece art. 35-d) de la L. N° 2341; consecuentemente, corresponde se declare probada la demanda respecto a este punto, debiendo la autoridad demandada emitir una nueva resolución en la que valore las sentencias constitucionales presentadas por COTAS Ltda., (como prueba documental de descargo), por ser estas vinculantes, conforme señala el art. 203 de la C.P.E., en resguardo del debido proceso.

En relación al tercer punto de controversia; A efectos de resolver los objetos de controversia referidos a si resulta evidente la usurpación de funciones cometida por la ATT, ratificada y validada por la autoridad demandada, mediante la R.M. Nº 168, ocasionando que se tenga un acto nulo de pleno derecho, que viola la Constitución Política del Estado, como la denuncia en relación a que la resolución ministerial impugnada da lugar a la creación de un hecho generador que se configura con el cobro de la Tarifa Adicional de Terminación Internacional, se debe aclarar a la cooperativa demandante, que el proceso contencioso administrativo tiene como finalidad realizar el control de legalidad y legitimidad de los actos cumplidos en sede administrativa; asimismo, sobre la constitucionalidad de las resoluciones impugnadas y competencia de las autoridades demandadas estos aspectos cuentan con un jurisdicción especializada que establece las acciones en resguardo de dichas infracciones a la Constitución Política del Estado, en ese contexto no corresponde hacer mayor abundamiento al respecto.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA en parte la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 233 a 280 vta., interpuesta por Juan Dennis Rodríguez Pinto y Gerardo Gonzalo Villagómez Roca, en representación de la Cooperativa de Telecomunicaciones Santa Cruz (COTAS) Ltda.; y en su mérito, ANULA la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014, emitida por el Ministro de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, y dispone que la autoridad demandada, pronuncie una nueva resolución debidamente motivada que guarde el principio de congruencia y debido proceso, conforme a los fundamentos de la presente sentencia.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva, quien se constituyó en primer relator y es disidente a la presente sentencia, asimismo emiten voto disidente la Decana María Cristina Díaz Sosa, el Magistrado Edwin Aguayo Arando.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 31 de enero de 2018.

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

85

Rolando Hernán Kempff Bacigalupo
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs.64 a 69, interpuesta por Vladimir Giovanni Arellano García en representación de Rolando Hernán Kempff Bacigalupo, que impugna totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/2014 de 10 de febrero, emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 161 a 171; réplica de fs. 183 a 185, la dúplica de fs. 189 a 191, pese a su notificación el tercero interesado no se apersonó, ni asumió defensa, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que, como resultado de un proceso de fiscalización efectuada al incumplimiento de pago de Impuestos de Bienes Inmuebles, en los períodos 2007, 2008, 2009 y 2010, el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz emitió la Vista de Cargo N° P4-2012-07/2012 y posteriormente la R.D. Nº 35 de 31 de mayo de 2013, determinando la existencia de una deuda tributaria en su contra que asciende a Bs 14.076.00.

Refiere que, tras impugnar esta determinación a través del recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1026/13 de 14 de octubre de 2013, confirmando la resolución determinativa. Ante esta situación, interpuso recurso jerárquico ante la AGIT, quien en su Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 174/2014, resolvió, a su vez, confirmar la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1º. Acusa la falta de valoración de la prueba presentada en recurso de alzada.- Mediante la R.D. Nº 35, emitida dentro el Proceso de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012, Ronald Cortez Castillo en su calidad de Director de la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, resuelve conforme a determinación de oficio, sobre base cierta, la existencia de una obligación impositiva por la suma de Bs 14.076.00 por concepto de IPBI por las gestiones 2007, 2008, 2009 y 2010 referente a los bienes inmuebles con Registros Nº 1159893 y 159895.

Contra la referida R.D. Nº 35 (P4-2012-07/2012) de 31 de mayo de 2013, en tiempo hábil y prudente, interpone recurso de alzada ante la Autoridad Regional de Impugnación

Tributaria de La Paz (ARIT LA PAZ), recurso admitido mediante Auto de 17 de julio de 2013 y notificado por cédula el 29 y 31 de julio de 2013, al Director de la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de La Paz así como al recurrente, respectivamente, fs. 35-45 de obrados.

El recurso de alzada tiene los siguientes fundamentos expresados por el recurrente, que los referidos lotes de terreno objeto de la fiscalización no son de su propiedad, sino de la sociedad comercial Consultores Ejecutivos Asociados CEA S.R.L., que, en el ejercicio de los derechos que le asisten, fusionó el 2001 y 2006 los referidos inmuebles conforme se demuestra por las Escrituras Públicas Nos. 209/2001 y 713/2006; ante la interposición del referido recurso de alzada y la respuesta negativa a la misma por parte de la Administración Tributaria Municipal de La Paz, la ARIT LA PAZ apertura término de prueba de 20 días comunes y perentorios, actuación notificada el 14 de agosto de 2013; al efecto el 20 de septiembre de 2013 ofrecidas como prueba de reciente obtención mismas que fueron señaladas como misiva de 24 de junio de 2013 y por CITE RL-06-18/09 de 18 de septiembre de 2013, medios por los cuales señala acreditar documentalmente que no es propietario de los referidos bienes inmuebles y que por consiguiente no se encontraba en posesión de la documentación anunciada en el recurso de alzada y que la misma habría sido presentada a la ARIT La Paz en los Recursos de Alzada Nos. 6793/08, 6794/08 y 698/2013 interpuestos por la referida sociedad Consultores Ejecutivos Asociados CEA S.R.L., como actual propietaria de los referidos lotes de terreno objeto de la citada fiscalización; sin embargo, el 25 de septiembre de 2013 la ARIT La Paz notifica con el proveído de 23 de septiembre de 2013 por el cual rechaza la prueba ofrecida por la conclusión del termino probatorio, sin considerar que la documentación presentada fue realizada como de reciente obtención.

El 16 de octubre de 2013, se le notifica con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1026/13 de 14 de octubre de 2013 por la cual la ARIT La Paz resuelve confirmar la R.D. Nº 35 (P4-2012-07/2012) de 31 de mayo de 2013.

Posteriormente el 13 de febrero de 2014 por la cual la AGIT resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1026/13 de 14 de octubre de 2013 y en consecuencia determina que se mantiene firme y subsistente la R.D. Nº 35 de 31 de mayo de 2013.

2º. Falta de competencia para emitir resolución.

En cuanto a la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121 de 4 de marzo de 2009, señala que dicha resolución instruye a los Municipios de La Paz y La Palca que; “en función de precautelar el orden en el Departamento de La Paz se suspenda toda medida, acción y ejecución de sanciones administrativas, notificaciones, advertencias, prohibiciones, demoliciones, decomiso, tributarias y agrarias hasta que la autoridad competente en la materia respectiva resuelva de manera definitiva el problema de controversia territorial de limites suscitado.” Resolución Administrativa Prefectural que ante la improcedencia de la acción de amparo constitucional, interpuesta por el propio Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, dictaminaba mediante el A.C. Nº 105/2001-RCA de 16 de marzo de 2011, misma que se encuentra vigente y por consiguiente es de cumplimiento obligatorio; sin embargo, la AGIT señala en la parte Considerativa XV de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/2014, lo siguiente: “En cuanto a lo observado por el sujeto pasivo en alegatos referente a lo dispuesto en la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121 de 4 de marzo de 2009”, que determinó la suspensión de toda medida, acción y ejecución de sanciones administrativas, notificaciones, advertencias, prohibiciones, demoliciones, decomiso,

tributarias y agrarias, hasta que la autoridad competente en la materia respectiva, resuelva la controversia territorial de limites; por lo que solicita se admita la demanda contenciosa administrativa, interpuesta contra la referida Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014, pidiendo a la autoridad con competencia establecida por ley emitiendo la resolución declarando probada la demanda, dictaminando la revocatoria total y por consiguiente la nulidad de todo el Proceso de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012, iniciado por la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo de La Paz.

Finalmente señala que la AGIT incurrió en error al no valorar la prueba de reciente obtención presentada y aplicar lo determinado en la citada Resolución Administrativa Prefectural Nº 121.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda interpuesta, dictaminando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/2014 y por consiguiente la Nulidad de todo el Proceso de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012.

II.- Contestación a la demanda y petición.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda señalando lo siguiente:

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014, se encuentra debidamente fundamentada y motivada, respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos.

II.1. De la falta de valoración de la prueba ofrecida en recurso de alzada.

La AGIT señala; que el demandante en su memorial de recurso jerárquico en su Otrosí 1º del escrito presentado el 20 de septiembre de 2013, solicitó a la ARIT La Paz que señale día y hora para prestar el juramento esto con el objeto de presentar prueba de reciente obtención; sin embargo, dicha solicitud fue negada por la ARIT La Paz; y, misma que fue objeto de rechazo por la AGIT.

La AGIT establece que el demandado en esta instancia jerárquica señalo en cuanto a las pruebas presentadas adjuntas a su recurso de alzada, durante el periodo probatorio aperturado en dicha instancia y en instancia Jerárquica, rechazar las pruebas ofrecidas fuera de plazo conforme lo establecido en el art. 81 de la L. Nº 2492 (CTB), al señalar que es claro que se deben rechazar las pruebas ofrecidas fuera de plazo, y únicamente cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención. En este caso, el contribuyente presentó en instancia recursiva documentación que, si bien juró su reciente obtención, no demostró que la omisión no fue por su causa, por lo que no es suficiente, incumplimiento lo dispuesto por el referido art. 81, aspecto que impide la valoración de las pruebas de descargo en la instancia recursiva.

Este argumento establece la AGIT que tiene respaldo jurisprudencial en la S.C. N° 1642/R de 15 de octubre de 2010, en lo atinente al Principio de Oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, señala: “que el sujeto pasivo, en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la resolución determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento “de reciente obtención”, en tal sentido, una interpretación contraria, atentaría el

contenido literal de la segunda parte del art. 81 del Cód. Trib., en este contexto, se evidencia además que esta interpretación es aquella que está acorde con la Constitución a la luz de un debido proceso. Lo expresado anteriormente implica que el sujeto pasivo está facultado a presentar prueba en esta etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 de la L. Nº 2492, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la resolución determinativa, no fue por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida.

Consecuentemente, Rolando Hernán Kempff Bacigalupo debió cumplir con lo dispuesto en el citado art. 81, actuación que, al no haber sido realizada, no puede ser subsanada en razón a que la etapa probatoria ha precluído, sin que se retrotraigan las etapas procesales ya superadas. Aclarando también que en cuanto a las pruebas presentadas en esta instancia bajo juramento de reciente obtención, el sujeto pasivo no probó que su no presentación oportunamente no fue por causa propia, pese a que así se le aclaró en el proveído de 20 de noviembre de 2013 y notificado en la misma fecha (fs. 123 del expediente); razón por la cual se la tiene como no presentada y no corresponde su consideración.

El demandante continúa exponiendo en su demanda: "(…) por cuanto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/2014 no se sustenta en los hechos, antecedentes y en el derecho aplicable por los cuales se justifique su dictado. (…)".

II.2. Falta de competencia para emitir resolución.

3. "(…) mi persona dio a conocer a la AGIT lo previsto en la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121 de 4 de marzo de 2009, mediante la cual instruye a los Municipios de La Paz y Palca (…)".

Así también en alegatos el ahora demandante señalo referente a lo dispuesto en la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121, de 4 de marzo de 2009, que determinó la suspensión de toda medida, acción y ejecución de sanciones administrativas, notificaciones, advertencias, prohibiciones, demoliciones, decomiso, tributarias y agrarias, hasta que la autoridad competente en la materia respectiva, resuelva la controversia territorial de límites; se debe tener presente que por mandato expreso del inc. d) parág. II del art. 197 de la L. Nº 3092 (Título V del CTB), no competen a la Autoridad de Impugnación Tributaria resolver cuestiones de competencia entre la administración tributaria y las jurisdicciones ordinarias o especiales, ni las relativas a conflictos de atribuciones; por lo que no se encuentra mayor relevancia a la cita de esta disposición que realizó el sujeto pasivo respecto a los aspectos reclamados en su recurso de alzada, así como en recurso jerárquico.

Asimismo, de la revisión de antecedentes administrativos, se verifica que el contribuyente se encuentra inscrito en el padrón municipal de contribuyente bajo el PMC 211468211 por los inmuebles Nos. 159893 y 159895; asimismo, se evidencia el incumplimiento de lo previsto en la última parte del num. 2, del art. 70 de la L. Nº 2492 (CTB), que establece entre las obligaciones del sujeto pasivo aportar los datos que le fueran requeridos comunicando a la administración tributaria ulteriores modificaciones en su situación tributaria, así como el art. 81 de la misma Ley, que dispone que serán admisibles las pruebas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad.

Por lo que, nos ratificamos en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014, que ha sido dictada en

estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

II.3. Petitorio.

Solicita, se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014, 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 31 de mayo de 2013, el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, emite R.D. Nº 35 dentro el Proceso de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012.

III.2. Interpuesto el recurso de alzada contra la resolución determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1026/2013, que resolvió confirmar la resolución determinativa.

III.3. Dentro del recurso de alzada la Administración Tributaria Municipal de La Paz, la ARIT La Paz apertura termino probatorio de 20 días comunes y perentorios, el 14 de agosto de 2013, tras cuya evaluación la ARIT La Paz, admite prueba ofrecida por el contribuyente bajo juramento de reciente obtención prueba que fue rechazada por lo cumplir con lo establecido en el art. 81 de la L. Nº 2492.

III.4. Contra la determinación de la instancia de alzada, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014 que, a su vez, resolvió confirmar la resolución de recurso de alzada, y en consecuencia la R.D. Nº 35 de 31 mayo de 2013.

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: 1) Si el rechazo de la prueba presentada por el contribuyente ante la instancia de alzada, vulnera los Principios de Verdad Material y Oficialidad; 2) Si el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz al emitir la resolución determinativa vulneró los Principios de Seguridad Jurídica, de Buena Fe, Legalidad, Presunción de Legitimidad, economía, Jerarquía Normativa, la nulidad dispuesta, dentro de la regla de excepción al principio de congruencia, al emitir la R.D. Nº 35/2013.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

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.

V.1. Sobre la prueba presentada ante instancias de impugnación.

La C.P.E., en su art. 180-I. dispone: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; asimismo el art. 200 de la L. N° 3092, prevé: “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: 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, (…)”.

Por su parte con relación al Principio de Verdad Material la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), en su art. 4 señala: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (…) d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (…)”.

De la normativa expuesta, se evidencia que el procedimiento administrativo se rige por el Principio de Verdad Material, en cumplimiento al cual la autoridad administrativa competente tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en el conflicto, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

En este mismo sentido el Tribunal Constitucional Plurinacional ha interpretado el Principio de Verdad Material, por cuanto en la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, estableció: “(…) El Principio de Verdad Material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, la decisión de la administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

(…) Vinculado a este principio se encuentra el de impulso de oficio, toda vez que por este principio, conforme se tiene mencionado en otras legislaciones, implica que ‘el órgano administrativo impulsará el procedimiento en todos sus trámites, ordenando los actos de instrucción adecuados’.

(…) Del razonamiento precedente, se establece que no son conducentes con el contenido del Principio de Verdad Material la pasividad de la administración que pretenda encontrar justificativo en la inactividad o negligencia de la parte, pues el Principio de Verdad Material obliga: 1) A no limitarse únicamente a las alegaciones y demostraciones o probanzas del administrado; 2) A no descartar elementos probatorios con justificaciones formales, cuando se trata de hechos o pruebas que sean de público conocimiento, cuyo mínimo de diligencia obliga a la administración pública a adquirirlas o tomarlas en cuenta; 3) A no desconocer elementos probatorios aduciendo incumplimiento de exigencias formales como la presentación en fotocopias simples, sobre documentos que estén en poder de la administración o que por diferentes circunstancias éstos se encuentren en otros trámites de los que puede rescatarse y que la administración pueda verificarlos por conocer de su existencia o porque se le anoticie de ella.

(…) Por otra parte la verdad material establecida en la norma tributaria, está ligada a la sana crítica establecida en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano (…) concordante con el art. 77 y 215 del citado Código (…) A este respecto, el art. 88 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, concordante con el art. 201 establece: "Las autoridades administrativas que intervienen en el trámite realizaran las diligencias para la averiguación de los hechos que fundamentan su decisión, sin perjuicio del derecho de los interesados de ofrecer y producir la pruebas que sean pertinentes. II. La admisión y producción de pruebas se sujetará a criterios de amplitud, flexibilidad e informalismo. En la duda sobre la admisibilidad y pertinencia, se estará a favor de la admisión y producción". De lo que se colige que conforme el principio de informalismo y favorabilidad, siempre que exista duda sobre la admisión y producción se estará a favor de esta última".

En sujeción a los conceptos normativos y jurisprudenciales expuestos, y de la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos, se advierte que en el caso de autos, la ARIT La Paz y la AGIT, han omitido valorar la prueba presentada por el sujeto pasivo ante la instancia de alzada, consistente en copias de documentación concerniente al derecho propietario de los inmuebles que fueron objeto de fiscalización, prueba presentada en el período probatorio aperturado al efecto, en virtud a los siguiente argumentos de índole formal: 1) Que la prueba no fue oportunamente presentada ante ARIT La Paz, ni acreditada su reciente obtención atribuible a su persona.

Respecto a la oportunidad en la presentación de la prueba, es necesario previamente resaltar que la Autoridad de Impugnación Tributaria (en sus dos instancias) debe constituirse en un tribunal de impugnación administrativa independiente e imparcial, ante quien los sujetos pasivos y las instituciones administradoras tributarias, deben tener la posibilidad de recurrir en igualdad de oportunidades, debiendo enmarcar sus actuaciones a los principios y procedimientos establecidos en la L. Nº 3092 que regula el "Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico ante la Superintendencia Tributaria".

En este contexto, se evidencia que el sujeto pasivo presentó la prueba controvertida en la etapa probatoria aperturada por al ARIT La Paz en el recurso de alzada, en cumplimiento al art. 218-d) de la L. N° 3092, disposición que no contempla restricción sobre la prueba que pueda ser ofrecida y desarrollada ante esta instancia, gozando el recurrente de la posibilidad de presentar toda prueba admisible en derecho, conforme lo previsto en el art. 215 de la L. Nº 3092, resultando en consecuencia sesgada la interpretación que realiza la ARIT La Paz y posteriormente la AGIT, a partir de la cual se pretende restringir el ejercicio del derecho del recurrente de presentar cuantas pruebas considere necesarias para acreditar su reclamo o impugnación, debiendo las instancias de alzada y jerárquica, en razón a las facultades conferidas por ley, a los Principios de Verdad Material y Oficialidad que rigen su accionar, no solo admitir y valorar las pruebas ofrecidas, sino requerir a las partes del proceso los elementos probatorios que considere necesarios para el establecimiento de la verdad material, procurando la averiguación de la realidad de los hechos y sin limitarse únicamente al contenido literal del expediente; no pudiendo en consecuencia soslayarse la valoración de las pruebas presentadas ante estas instancias, que podrían dar idea cabal de si la pretensión del ahora demandante es justa o no, motivo por el cual este tribunal encuentra que la actuación realizada por la autoridad demandada no responde a lo precedentemente citado, correspondiendo acoger favorablemente la pretensión de la demandante y devolver

antecedentes a la autoridad de alzada, para que en el marco de la argumentación precedente, valore dicha prueba y emita pronunciamiento de fondo.

En cuanto a las formalidades exigidas en relación a la legalización de la prueba presentada, debe considerarse que el art. 210 de la L. Nº 3092 le otorga a ambas instancias de impugnación, la facultad de desarrollar la actividad necesaria para verificar plenamente los hechos que sirvan de fundamento para sus decisiones, priorizando la averiguación de la verdad material sobre los formalismos procesales, siendo su obligación y responsabilidad no solo dirigir el procedimiento administrativo, sino instruir que se practiquen las diligencias adecuadas para obtener las pruebas que considere pertinentes a efectos de emitir un acto administrativo valido y debidamente fundamentado, en base a hechos y datos debidamente comprobados, todo esto además en resguardo del Principio de Seguridad Jurídica.

En consecuencia, la legalización o cualquier otra formalidad exigida a una determinada prueba para que recién su contenido pueda considerarse digno de valoración, es totalmente contraria al Principio de Verdad Material, más aún cuando la autoridad ante quien se la presenta, cuenta con todos los medios para verificar la veracidad de su contenido, como en este caso sucede con las instancias de impugnación, que se encuentran facultadas a solicitar la certificación de las mismas o la presentación de los originales para su contrastación, evidenciándose que para ambas instancias administrativas era accesible la verificación del contenido de las pruebas, sin embargo adoptaron actitudes negligentes al no realizar la valoración de las mismas, justificando sus resoluciones por aun simple formalismo, en pleno desconocimiento de sus facultades y responsabilidades dentro del proceso; restringiendo en consecuencia el acceso a la justicia y el derecho al debido proceso del contribuyente reconocido en el art. 115 de la C.P.E., y viciando de nulidad las resoluciones emitidas en etapa de impugnación en mérito a lo establecido en el art. 36-I de la 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

V.2. Sobre la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121/09 de 4 de marzo de 2009, omitida por el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz a momento de emitir la Resolución determinativa sobre incumplimiento a tributos de bienes inmuebles.

En aplicación de los Principios Constitucionales se establece lo siguiente:

Principio de seguridad jurídica en la Constitución Política del Estado.

Un Estado Democrático de Derecho se organiza y rige por los principios fundamentales, entre ellos, el de la seguridad jurídica, buena fe y la presunción de legitimidad del acto administrativo. La seguridad según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, implica: “exención de peligro o daño, solidez, certeza plena, firme convicción” y, la seguridad jurídica, conforme enseña la doctrina es: “condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio”, la seguridad jurídica constituye uno de los principios que sustenta la potestad de impartir justicia conforme al mandato contenido en el art. 178 de la misma Norma; en consonancia con ello, se entiende que la interpretación constitucional debe orientarse a mantener la seguridad jurídica y la vigencia del Estado de Derecho, pues las normas constitucionales constituyen la base del resto del ordenamiento jurídico.

Como principio general informador de la potestad de impartir justicia, otorga una importancia fundamental, como orientación axiológica para la comprensión del sistema jurídico nacional, condiciona la actividad discrecional de la administración y de la jurisdicción, y constituye, además, el sentido teleológico para la interpretación, integración y aplicación de las normas jurídicas.

De lo manifestado se desprende que la administración municipal, conforme al art. 3 de la L.M. es la entidad autónoma de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio que representa institucionalmente al Municipio, forma parte del Estado y contribuye a la realización de sus fines. En consecuencia, es deber del municipio, como parte integrante del Estado, proveer seguridad jurídica a los ciudadanos asegurando a todas las personas el efectivo ejercicio de sus derechos fundamentales y garantías constitucionales proclamados por la Constitución Política del Estado, los Tratados, Convenios y Convenciones suscritos y ratificados por el Estado como parte del bloque de constitucionalidad, así como las leyes ordinarias.

La resolución administrativa prefectural, señala taxativamente una prohibición a los Municipios de La Paz y La Palca, cuales son la aplicación de medida, acción y ejecución de sanciones administrativas, notificaciones, advertencias, prohibiciones, demoliciones, decomiso, tributarias y agrarias hasta que la autoridad competente en la materia respectiva, resuelva de manera definitiva el problema de la controversia territorial de límites suscitado, resolución prefectural que fue recurrida de amparo constitucional por parte del Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, a tal objeto obtuvo la resolución por parte del Tribunal Constitucional mediante el A.C. Nº 105/2011 RCA prueba de ello es que mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121/09 de 4 de marzo de 2009. Consecuentemente los efectos de dicha resolución son de aplicación inmediata, por lo que se establece un estado de Derecho, entre los municipios colindantes.

Principio de Buena Fe, Legalidad y Presunción de Legitimidad en la Administración.

Entre los principios generales a los que debe regirse la actividad administrativa en la relación entre particulares y la administración pública, se encuentra el de buena fe, citado por el art. 4-e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el que expresa que se presume el Principio de Buena Fe y concluye en que la confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo.

La S.C. N° 0095/2001 de 21 de diciembre, con relación a este principio expresa que: "…es la confianza expresada a los actos y decisiones del Estado y el servidor público, así como a las actuaciones del particular en las relaciones con las autoridades públicas. De manera que, aplicado este principio a las relaciones entre las autoridades públicas y los particulares, exige que la actividad pública se realice en un clima de mutua confianza que permita a estos mantener una razonable certidumbre en torno a lo que hacen, según elementos de juicio obtenidos a partir de decisiones y precedentes emanados de la propia administración, asimismo certeza respecto a las decisiones o resoluciones obtenidas de las autoridades públicas…".

El art. 4-g) dela Ley de Procedimiento Administrativo, se refiere al Principio de Legalidad y Presunción de Legitimidad, como las actuaciones de la administración pública por estar sometidas plenamente a la ley y se presumen legítimas, salvo expresa declaración judicial en contrario.

Vinculado a ello, en la S.C. N° 0889/2002-R de 16 de agosto se precisa lo siguiente: "…tal entendimiento, queda plenamente sustentado en un razonamiento lógico y elemental, pues habiéndose basado el acto administrativo en el Principio de la Buena Fe y culminado su proceso en una resolución, no puede el administrado y menos la administración, por voluntad unilateral, dejarlo sin efecto, sea cual fuere la razón para ello, pues un actuar así, desnaturalizaría por completo los principios fundamentales en los que se asienta un Estado democrático de derecho (…) y por lo tanto (…) se presume la buena fe del profesional que realiza la gestión y del administrador público que emite la resolución, por lo mismo se presume su legitimidad y legalidad; en esa circunstancia, los ciudadanos deben tener confianza y seguridad no solo del ordenamiento jurídico, sino de las actuaciones que han realizado ante las autoridades que ostentan el poder público, quienes deben asegurarles una convivencia pacífica y principalmente, permanencia y estabilidad de sus actos administrativos".

Del planteamiento al caso concreto, se evidencia que cuando el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, emitió la R.D. Nº 35 el 31 de mayo de 2013, por incumplimiento de pago de sus obligaciones tributarias, por parte del contribuyente Rolando Hernán Kempff Bacigalupo representado por Vladimir Giovanni Arellano García, tenía pleno conocimiento de la Resolución Prefectural Nº 121/2009 que determinaba la suspensión de toda sanción tributaria a los contribuyentes por existir un conflicto de límites entre los Municipios de La Paz y La Palca, hecho que generaba duda entre los contribuyentes para el pago de patentes, por lo que al emitir esa resolución administrativa la prefectura de La Paz lo realiza con plena facultad por ser de su competencia, sin vulnerar su Autonomía Legislativa y Ejecutiva de los Gobiernos Municipales de La Paz y La Palca.

El acto administrativo, sus efectos y la nulidad dentro de la regla de excepción al principio de congruencia.

Conforme a las normas del art. 27 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el acto administrativo es: "(…) 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 establecido en la presente ley, que produce efectos jurídicos sobre el administrado. Es obligatorio, exigible, ejecutable y se presume legítimo".

Concordante a ello, el art. 34 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, se refiere a los efectos de los actos administrativos de alcance individual, expresando que producirán efectos a partir del día siguiente hábil al de su notificación a los interesados.

El art. 51 de mismo Reglamento dispone sobre la estabilidad e impugnación del acto administrativo, expresando lo siguiente:

El acto administrativo individual que otorga o reconoce un derecho el administrado, una vez notificado, no podrá ser revocado en sede administrativa, salvo que:

La revocación sea consecuencia de un recurso administrativo interpuesto en término por un administrado.

El administrado, de mala fe, que teniendo conocimiento no hubiera informado del vicio que afectaba al acto administrativo.

La revocación favorezca al interesado y no cause perjuicio a terceros.

El derecho hubiese sido otorgado valida y expresamente a titulo precario.

Se trate de un permiso de uso de bienes de dominio público.

El acto administrativo individual, firme en sede administrativa, podrá ser impugnado ante el órgano judicial competente por el órgano administrativo que lo emitió o el superior jerárquico, cuando esté afectado de vicios y sea contrario a un interés público actual y concreto".

Y el art. 59-II del citado cuerpo Legal, dispone que: "No procede la revocación de oficio de los actos administrativos estables que adquieran esta calidad de conformidad a lo establecido en el presente reglamento. La contravención de esta restricción obligará a la autoridad emisora del acto ilegal o a la superior jerárquica a revocarlo".

Dentro de la regla de excepción al principio de congruencia, en razón de que esta omisión de la Resolución Prefectural Nº 121/2009, en razón de que esta omisión genera efectivamente indefensión y vulneración al debido proceso, ya que no puede determinarse el procedimiento correcto a seguir, sin previamente dilucidar esta situación, provocando una afectación a normas procesales, que como se tiene expuesto son de orden público y cumplimiento obligatorio en razón a que es la autoridad encargada de emitir ese tipo de resoluciones administrativas precautelando el bienestar social entre municipios que no tienen resuelto sus límites territoriales.

La Resolución Administrativa Prefectural Nº 121/09 de 4 de marzo de 2009, cuenta con la presunción de legitimidad y buena fe del acto administrativo por cuanto está fundada en la razonable suposición de que el acto respondía y se ajustaba a las normas previstas en el ordenamiento jurídico vigente en ese momento; es decir, cuenta con todos los elementos necesarios para producir efectos jurídicos.

Por tanto, el Gobierno Autónomo Municipal no puede realizar un desconocimiento de este tipo de resoluciones que son emitidas por una autoridad departamental, y que goza de plena atribución y competencia para la emisión de ese tipo de resoluciones administrativas.

Principio de Jerarquía Normativa.

Este principio consiste en que la estructura jurídica del Estado se basa en ciertos grados y niveles jerárquicos que se establecen en función de sus órganos emisores, su importancia y el sentido funcional de la norma. Ello significa que, dentro de dicha estructura normativa, se constituye una pirámide jurídica cuyo vértice está ocupado exclusivamente por la Constitución, como principio y fundamento de todas las demás normas jurídicas. Entonces, este principio implica la existencia de una diversidad de normas entre las que se establece una jerarquización específica, en virtud de la cual, una norma situada en una de rango inferior no puede oponerse a otra de superior rango, lo que implica a su vez, que el ordenamiento adopte una estructura jerarquizada en cuya cúspide, indiscutiblemente se sitúa la Constitución S.C. Nº 0019/2005, de 7 de marzo.

La S.C. N° 072/2004 de 16 de julio, indicó: "…significa que una disposición legal sólo puede ser modificada o cambiada mediante otra disposición legal de igual o superior jerarquía, en ningún caso una disposición legal inferior puede modificar a otra de jerarquía superior".

Del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014, se advierte que en su fundamentación técnico jurídica num. iii, en alegatos, el recurrente reitera los

argumentos de su recurso jerárquico e introduce un nuevo argumento referido al A.C. Nº 105/2011-RCA, emitido por el Tribunal Constitucional Plurinacional, que mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa Prefectural Nº 121/09, de 4 de marzo de 2009, que a su vez determina la suspensión de toda medida, acción y ejecución de sanciones administrativas, notificaciones, advertencias, prohibiciones, demoliciones, decomiso, tributarias y agrarias, hasta que la autoridad competente en la materia respectiva, resuelva la controversia territorial de límites.

Num. XV. Se debe tener presente que por mandato expreso del inc. d), parág. II, del art. 197 de la L. Nº 3092 (Título V del CTB), no competen a la Autoridad de Impugnación Tributaria y las jurisdicciones ordinarias o especiales, ni las relativas a conflictos de atribuciones; por lo que no se encuentra mayor relevancia a la cita de esta disposición que realizó el sujeto pasivo respecto a los aspectos reclamados en su recurso de alzada, así como en su recurso jerárquico. Consecuentemente, a este tipo de actos administrativos que omiten resoluciones departamentales aplicables al caso presente hacen evidente una violación a la propia Constitución Política del Estado.

Por lo tanto, se evidencia violación al debido proceso, consagrado en el texto constitucional en una triple dimensión, en los arts. 115-II y 117-I como garantía, en el art. 137 como derecho fundamental y en el art. 180 como principio procesal; los arts. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP), como derecho humano, ha sido vulnerado por las autoridades Municipales cuando emitieron la Resolución Determinativa Tributaria Municipal, la Autoridad que resolvió el recurso de alzada y recurso jerárquico, al omitir una resolución de carácter departamental, con el solo argumento que la AGIT no es la autoridad competente que determina competencias de autoridades departamentales y municipales, a tal efecto, ratifica la resolución determinativa emitida por el Gobierno Autónomo Municipal, cuando esa competencia de emitir estas resoluciones determinativas cuentan con una suspensión emitida por Autoridad competente, en consecuencia esta resolución administrativa Prefectural, para su no aplicación debe ser derogada o abrogada por otra de esta misma naturaleza y no así por una resolución determinativa emitida por el Gobierno Autónomo Municipal.

En consecuencia, las autoridades demandadas, al haber dictado la Resolución Municipal Determinativa Nº 35 el 31 de mayo de 2013, Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 1026/13 de 14 de octubre de 2013 y Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0174/14 de 10 de febrero de 2014 actuaron sin competencia que emane de la ley, en el marco de las normas revisadas.

VI.- Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada, debiendo anularse obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo Nº P4-2012-07/2012, a efecto de aplicar los alcances de la resolución administrativa Prefectural en materia tributaria y en esa instancia.

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. Nº 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los procesos contencioso y contencioso administrativo, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda, consecuentemente deja sin efecto la Orden de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012, pronunciada por el Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, y ANULA obrados hasta la Orden de Fiscalización Nº P4-2012-07/2012 inclusive, en virtud a los argumentos expuestos en la presente resolución.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

86

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 122 a 130, en la que la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1027/14 emitida el 14 de julio de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 157 a 161, apersonamiento y contestación de Francisco Quispe Barco como tercero interesado en el proceso, réplica de fs. 190 a 193, dúplica de fs. 201 a 204 vta., antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señaló que en ejercicio de sus facultades se emitió la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00044 para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente Francisco Quispe Barco en relación al Impuesto a las Utilidades de las Empresas de la gestión 2006, quien fue notificado el 21 de julio de 2010. Cumplido el procedimiento, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/FE/VC/218/2013 estableciendo que el contribuyente pagó de menos el impuesto, motivo por el que se determinó – sobre base cierta- un adeudo de Bs 666.844.-, y además, la aplicación de multas por incumplimiento de deberes formales.

Cumplido el término para descargos, se emitió la R.D. N° 17-00661-13, la cual fue recurrida y revocada por decisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ/RA 348/2014, la cual a su vez, fue confirmada en instancia jerárquica con la resolución impugnada en el proceso, dejándose sin efecto injustamente, el impuesto omitido (IUE 2006) y las sanciones por incumplimiento a deberes formales.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1. Inexistencia de una incorrecta aplicación y comprensión de la ley, en razón de que la autoridad demandada declaró la prescripción de la facultad de cobrar el adeudo tributario del IUE de la gestión 2006, contenido en la R.D. N° 17-00661-13, lo cual es contrario a los intereses de la administración tributaria y no ha tomado en cuenta que la administración tributaria en los cuatro años ha ejercido ininterrumpidamente la acción de cobro de la deuda del contribuyente y no como señala la AGIT.

2. Sobre la prescripción del IUE de la gestión 2006.

Acusó a la AGIT de haber tomado presunciones muy a la ligera sobre el cómputo de la prescripción de los actos emitidos por la administración tributaria sin realizar una revisión del cuaderno administrativo sin tomar en cuenta que el proceso administrativo se encontraba interrumpido con la notificación de la resolución determinativa que fue emitida el 24 de enero de 2012, abarcando el IUE de la gestión 2006, acto que fue notificado al contribuyente el 27 de enero de 2012; determinándose la deuda en el plazo previsto por el Código Tributario Boliviano, siendo que la prescripción no opera de acuerdo al art. 59 de la citada norma, porque no existió inacción por parte de la administración tributaria sino que dicho término se interrumpió con la notificación de la resolución determinativa.

Por lo expuesto, la AGIT interpretó y aplicó erróneamente el cómputo de la prescripción cuando señaló que el 27 de enero de 2012, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con la R.D. N° 17-00065-12, acto que constituiría una causal de interrupción de la prescripción; sin embargo, el 15 de febrero de 2012, este acto fue anulado con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDO/DF/FENC/0286/2011 de 27 de octubre, por disposición de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0368/2012 de 14 de mayo, disposición que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 065512012 de 7 de agosto. Añadió que según el cargo de recepción, el 26 de noviembre de 2012, la administración tributaria recibió los antecedentes, lo cual – conforme con el art. 62-11) del CTNB, suspendió el curso de la prescripción por 9 meses y 10 días, más los 6 de suspensión por la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0100FE0004, hacen un término de suspensión de 15 meses y 10 días, motivo por el cual el término de la prescripción que inicialmente debió concluir el 31 de diciembre de 2011, se consumaría recién el 10 de abril de 2013 y siendo que la administración tributaria, notificó la R.D. N° 17-00661-13, el 3 de enero de 2014, sus facultades para determinar la deuda tributaria ya se encontraban prescritas.

Sobre dicho criterio la administración tributaria demandante considera que no tomó en cuenta que como ya se encontraba interrumpida la prescripción, por lo que solicitó se revoque la injusta resolución jerárquica porque queda claramente establecido que la entidad, en el procedimiento de verificación del IUE de la gestión 2006, aplicó todas las gestiones "… para determinar la deuda tributaria en el plazo previsto en el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano y, asimismo, se interrumpió la prescripción con la notificación de la resolución determinativa el 31 de julio de 2007 conforme prevé el art. 61 de la misma disposición legal.

3. Denunció que la AGIT no realizó un análisis del cuaderno administrativo y erróneamente afirma que la resolución de alzada resolvió todos los argumentos planteados por el contribuyente, desestimando el argumento de la administración tributaria; sin embargo no se pronunció respecto a los vicios de nulidad sobre el método de determinación de la base, observaciones respecto de las notas fiscales (crédito fiscal), notas fiscales emitidas por los proveedores a otro NIT, observaciones en las depreciaciones vulnerando la garantía constitucional del debido proceso y la seguridad jurídica.

Además, se confirmó erróneamente y sin sustento legal, la citada resolución de alzada, además de que al haberse dejado sin efecto el tributo omitido se resolvió más allá de lo pedido puesto que la prescripción es de la acción de la administración tributaria.

4. Acusó también, que es incorrecto el análisis de la AGIT respecto a la prescripción, porque el art. 65 del Cód. Trib. Boliviano señala que se presume la legalidad, legitimidad y ejecutividad de los actos de la administración tributaria cuyos actos se ejecutan salvo que

sean impugnados, como ocurrió en el presente caso, por lo que le corresponde manifestar que el término de la prescripción puede verse afectado por varias situaciones como son las causales de interrupción y de suspensión. El Código Tributario, en sus arts. 59 al 62 norma la prescripción tributaria, el plazo legal, cómputo y las causales de interrupción y suspensión.

En el caso, para el cómputo del plazo de la prescripción del IUE se debe considerar el art. 39 del D.S. N° 24051 que dispone que el pago del impuesto vence a los 120 días posteriores al cierre de la gestión fiscal, en ese entendido el plazo para el vencimiento para el pago del IUE de la gestión 2006 era el 30 de abril de 2007, por lo que el término de la prescripción se inició el 1 de enero de 2008 y debía concluir el 31 de diciembre de 2011; sin embargo, dicho plazo fue ampliado por seis meses adicionales, considerando la notificación con la orden de verificación que dio inicio al proceso de determinación, recorriendo el término de la prescripción hasta el 30 de junio de 2012.

El 24 de enero de 2012, la administración tributaria emitió la R.D. N° 17-00065-12, acto administrativo notificado el 27 de enero de 2012, determinación que fue objeto de impugnación por el contribuyente, determinándose en alzada la nulidad de lo obrados hasta la vista de cargo inclusive, posición confirmada en instancia jerárquica, motivando la emisión de la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/FE/VC/218/13, notificada el 7 de octubre de 2013 y posteriormente, a la R.D. N° 17-00661-13 de 11 de diciembre de 2013, notificada el 3 de enero de 2014.

En ese entendido, hasta la interposición del recurso de alzada (15 de febrero de 2012), habían transcurrido 4 años, 1 mes y 14 días, lo que implica que se dio la suspensión desde el 15 de febrero de 2012 hasta el 26 de noviembre de 2012, que es la fecha de devolución de los antecedentes administrativos a la administración tributaria; es decir, por un periodo de 9 meses y 10 días, suspensión amparada en el art. 62-II del Cód. Trib. Boliviano, concluyéndose que el término de la prescripción se suspendió en dos oportunidades, la primera con la notificación de la orden de verificación y la segunda, con la interposición del recurso de alzada.

5. Por último, señaló que en el caso, se han producido las dos causales de interrupción de la prescripción como son la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, en dos escenarios, por lo que el argumento de la autoridad demandada es incorrecto cuando señala que las notas del contribuyente planteando la prescripción no se constituyen en dicho reconocimiento.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la resolución impugnada y la resolución de alzada y se confirme la R.D. N° 17-0661-13 de 11 de diciembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 14 de mayo de 2015, que cursa de fs. 157 a 161, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar que los fundamentos redundantes de la demanda y su petitorio, son solo verdades a medias que no tienen respaldo legal ni fáctico, por ello, le corresponden puntualizar y desvirtuar las falsas afirmaciones de la acción planteada ratificando la resolución jerárquica en todos sus términos.

Citó como doctrina tributaria la Resolución STG-RJ/0487/2008 y como jurisprudencia a la Sentencia N° 510/2013 de noviembre y la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

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.- Del tercero interesado.

De fs. 180 a 185, cursa el memorial con el que Francisco Quispe Barco, se apersonó al proceso como tercero interesado y planteó nulidad de obrados porque en su criterio no existe norma procesal vigente para la tramitación de las causas contenciosas y contencioso administrativas. A continuación, propugnó la resolución jerárquica.

IV.- De la problemática planteada.

La administración tributaria demandante solicita la revocatoria total de la resolución jerárquica impugnada en el proceso así como de la resolución de alzada, porque considera incorrecta la declaratoria de prescripción de la acción del ente fiscal para determinar adeudos tributarios e imponer sanciones, porque en el caso se han producido dos suspensiones del término y además, dos causales de interrupción, que dan como resultado que la R.D. N° 17-00065-12.

Por su parte, la AGIT informó que la prescripción ha operado en razón de haberse iniciado el cómputo del plazo el 1 de enero de 2008 y concluido el 31 de diciembre de 2011, que el periodo comprendido entre la Orden de Fiscalización N° 00100FE00044 y la emisión de la R.D. N° 17-00065-12, fue anulado con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0368/2012 de 14 de mayo de 2012, hasta la vista de cargo, resolución confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0655/2012 de 7 de agosto, en consecuencia, conforme se advierte de la nota AGIT-SC-0776/2012 recibida el 26 de noviembre por la administración tributaria, junto con los antecedentes administrativos, se suspendió el curso de la prescripción por 9 meses y 10 días, más los 6 meses de suspensión por la notificación con la Orden de Fiscalización N° 0100FE0004, hacen un término de suspensión de 15 meses y 10 días, por lo que el término de la prescripción concluía en definitiva el 10 de abril de 2013, habiendo la administración tributaria notificado a Francisco Quispe Barco, con la R.D. N° 17-00661-13, el 3 de enero de 2014 cuando sus facultades para determinar la deuda tributaria ya se encontraban prescritas.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

En el marco de la controversia planteada y teniendo en cuenta que la demandante y la autoridad informante, en forma uniforme consienten en los siguientes hechos:

i. La administración tributaria emitió la Orden de Fiscalización N° 00100OFE00044 con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales correspondientes al Impuesto a las Utilidades de las Empresas de la gestión 2006, motivo por el cual, el 21 de julio de 2010, notificó personalmente a Francisco Quispe Barco y con el requerimiento de documentación correspondiente.

ii. El 29 de abril de 2011, la administración tributaria labró las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 6781, 6782, 6783, 6784, 6785 y 6802, por incumplimiento a los deberes formales de entrega de toda la información, registro de Libros de Compras IVA, registro de Libros de Ventas IVA, emisión de

facturas cumpliendo formalidades establecidas en normas específicas, habilitación de otros libros contables y actualización de datos proporcionados al registro de contribuyentes.

iii. El 31 de octubre de 2011, la administración tributaria notificó por cédula a Francisco Quispe Barco con la Vista de Cargo SIN/GDO/DF/FENC/286/2011 de 27 de octubre, estableciendo la existencia de ingresos por prestación de servicios, además se depuraron gastos por no estar vinculados a la actividad, facturas de compras que fueron emitidas a nombre diferente, gastos que no cumplen con el documento original de respaldo, facturas que no corresponden a la gestión fiscalizada y gastos por los cuales no se realizó la retención correspondiente. También se aplicaron multas por las contravenciones tributarias por 12.500 UFV, haciendo un total de deuda tributaria de Bs 2.300.269.

iv. Finalmente, el 24 de enero de 2012, se emitió la R.D. N° 17-00065-12, confirmando la vista de cargo y estableciendo una liquidación de 1.453.332 UFV equivalente a Bs 2.509.076.-, que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

v. El 15 de febrero de 2012, Francisco Quispe Barco interpuso recurso de alzada que fue resuelto el 14 de mayo de 2012, fecha de emisión de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT -LPZ/RA 0368/2012, que resolvió anular obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDO/DF/FENC/0286/2011 inclusive, ordenando la emisión de una nueva resolución debidamente fundamentada en el marco del art. 96 del Cód. Trib. Boliviano y estableciendo técnica y legalmente su pretensión por cada observación.

vi. El recurso jerárquico planteado por la administración tributaria, motivó la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0655/12 de 7 de agosto de 2012, confirmatoria de la resolución de alzada.

vii. El cuaderno de antecedentes administrativos fue devuelto a la administración tributaria con nota AGIT-SC-077612012 recibida el 26 de noviembre de 2012 por la administración tributaria.

viii. Finalmente, el 7 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Francisco Quispe Barco con la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/FENC/218/13 de 25 de septiembre de 2013 y el 3 de enero de 2014, con la R.D. N° 17-00661-13 de 11 de diciembre de 2013, que determinó de oficio sobre base cierta un adeudo tributario de 847.795 UFV equivalentes a Bs 1.604.984.-, que comprende al tributo omitido e intereses del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) correspondiente a la gestión fiscal 2006; sancionando al sujeto pasivo con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido con un importe de 548.000 UFV por haber incurrido en la conducta de omisión de pago; así como las multas por un total de 9.500 UFV por Incumplimiento de deberes formales, establecidas en las Actas de Contravenciones Nos. 6782, 6783, 6784, 6802 y 75789.

ix. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0348/2014 de 21 de abril, revocó totalmente la resolución determinativa y dejó sin efecto por prescripción el tributo omitido de 548.000 UFV, más intereses y sanción por omisión de pago del IUE de la gestión 2006; así como las multas por un total 9.500 UFV, por incumplimiento a deberes formales, acto administrativo tributario confirmado por la autoridad demandada con la resolución jerárquica que dio origen al presente proceso contencioso administrativo.

x. En el curso del trámite ante este Tribunal Supremo, se dio cumplimiento al procedimiento ordinario de puro derecho y presentadas la réplica y la dúplica en las que se

ratificaron los argumentos de la demanda y contestación, se dictó el decreto de autos para sentencia.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.- Sobre la nulidad de obrados planteada por el tercero interesado.

Punto en el que señaló que en su criterio, no existe norma procesal vigente para la tramitación de las causas contenciosas y contencioso-administrativas en razón de que existe solo una norma sustantiva temporal como es el art. 10-I de la L. N° 620.

Al respecto, corresponde aclarar que los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., regulan el procedimiento contencioso-administrativo y su vigencia ha sido ratificada por la Disposición Final Tercera del Código Procesal Civil. Asimismo, su aplicación ha sido ratificada con la L. N° 620; consecuentemente, lo afirmado por el tercero interesado no resulta evidente.

VI.2. Sobre la prescripción y su cómputo.

De modo general, la prescripción extintiva es modo de extinguir los derechos y las acciones "por el mero hecho de no dar ellos adecuadas señales de vida durante el plazo fijado por la ley (De Castro). Así se pone de relieve cómo junto con el transcurso del tiempo lo característico de la prescripción extintiva es la inacción del titular del derecho durante toda la extensión de aquél; es lo que se ha denominado con acierto como "el silencio de la relación jurídica" (Alas, De Buen y Ramos)".

La Enciclopedia Jurídica consultada, continúa señalando "…cuestión tradicionalmente problemática al estudiar la prescripción ha sido la de determinar cuál sea su fundamento; pues en principio parece extraño que simplemente por el no uso pueda verse alguien privado de su derecho. Las justificaciones de la doctrina han sido muy diversas: se ha basado en la renuncia tácita del titular del derecho, en el mantenimiento del buen orden social, en el intento de evitar las dificultades en la prueba de las relaciones jurídicas que se prolongan indefinidamente en el tiempo (probatio diabólica), en la idea de sanción contra el propietario que actúa negligentemente con sus bienes, en la seguridad jurídica que no puede lograrse si las situaciones inciertas se mantienen prolongadamente, siendo necesario que el derecho objetivo ponga fin a las mismas. Todas ellas son válidas, si bien sólo contemplan aspectos parciales de la institución. Pero, en definitiva, lo cierto es que la prescripción, aunque puede dar lugar en ocasiones a situaciones injustas, constituye una necesidad de orden social, pues sin ella se primaría la negligencia en el ejercicio de los derechos. Gracias a la prescripción se logra una purificación en el tráfico jurídico que impide las reclamaciones desleales por parte de quienes no se consideran merecedores de la protección del ordenamiento, dada la pasividad con que se comportan sobre sus derechos…".

En cuanto a la prescripción tributaria; es decir, la aplicación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción extintiva, César García Novoa en su participación en las Terceras Jornadas Tributarias, afirmó: "…aunque es difícil sintetizar la esencia del Derecho Tributario, podemos decir que el fundamento de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza "de los particulares hacia el Estado". Ello les imprime una estructura peculiar, en la medida en que impone que las normas tributarias que disciplinen esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de "imposición de conductas", disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares… Los efectos de la prescripción no afectarán de modo mediato, a través de la pérdida de los instrumentos

procesales, a la existencia material de los derechos y demás situaciones prescritas sino que incidirán de modo directo en dicha existencia. En suma, la existencia de un componente de interés público, objetiviza la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de una obligación de Derecho Público como la obligación tributaria…".

Se concluye entonces, que en materia tributaria el instituto de la prescripción es plenamente aplicable tanto para la acción o facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria como para imponer sanciones administrativas y tiene como efecto extinguir la obligación tributaria, conforme ha sido regulado por los arts. 59 a 62 y 159 a 154 del Cód. Trib. Boliviana, norma sin modificaciones por ser la vigente en el momento de la verificación. Nótese que no existe regulación expresa respecto a la posibilidad de que sea declarada de oficio.

En cuanto al cómputo del término de la prescripción, el art. 60-I del Cód. Trib. Boliviano, señala que la acción de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, prescribe en 4 años. Por su parte, el parág. II de la misma disposición legal, establece que el término para imponer sanciones administrativas, se computa desde el primer día del año siguiente a aquel en que se cometió la contravención tributaria.

IV.3. Sobre las causas que suspenden e interrumpen el cómputo del término de la prescripción.

Los arts. 61 y 62 de la norma Tributaria, establecen respecto de la suspensión, dos supuestos: la notificación con el inicio de la fiscalización individualizada en el contribuyente por el término de 6 meses computables desde la fecha de la notificación. El segundo presupuesto normativo, prevé que la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la administración tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

En cuanto a la interrupción, el citado art. 61 de la norma Tributaria, prevé que la prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, únicos supuestos señalados por la ley.

VI.4. Análisis del caso concreto y conclusiones.

En el marco normativo anterior, en el caso de autos los antecedentes administrativos evidencian que la verificación efectuada por la administración tributaria se refirió al cumplimiento del pago del Impuesto a las Utilidades de las Empresas por la gestión 2006, que conforme con la previsión contenida en el art. 39 del Reglamento del IUE, aprobado con D.S. N° 24051, debe cancelarse en el plazo de 120 días posteriores al cierre de gestión, que en el caso del contribuyente – hoy tercero interesado, se produjo el 31 de diciembre de 2006, fecha del cierre de gestión por tratarse de una empresa de servicios de transporte de carga; por tanto, el cómputo del término de la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar tributos, inició el 1 de enero de 2008 y debía concluir el 31 de diciembre de 2011.

Ahora bien, dicho plazo fue suspendido por 6 meses, en razón de la notificación al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización N° 00100FE00044 que se produjo el 21 de julio de 2012, reiniciándose el cómputo del término de la prescripción.

Corresponde aclarar que la diligencia de notificación realizada el 27 de enero de 2012, con la R.D. N° 17-00065-12, no puede ser considerada como una causal de interrupción de la prescripción, en razón de la nulidad con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDO/DF/FENC/0286/11 de 27 de octubre de 2011 inclusive que fuera dispuesta en alzada y confirmada en instancia jerárquica, en razón de que dicha nulidad produjo efectos ex tunc, es decir, "desde siempre" al haberse retrotraído el proceso de verificación para renovar los actos que se consideraron viciados; consecuentemente, no podía reiniciarse el cómputo del término de la prescripción, que es el efecto jurídico de la interrupción.

Sin embargo, durante el tiempo que transcurrió entre la interposición del recurso de alzada (15 de febrero de 2012) hasta la devolución del cuaderno de antecedentes administrativos (26 de noviembre de 2012), se suspendió el cómputo del término de la prescripción conforme a la previsión del art. 62-II del Cód. Trib. Boliviano, por un periodo de 9 meses y 10 días, a los que deben adicionarse los 6 meses de suspensión por la notificación con la orden de verificación, haciendo un periodo total de suspensión de 15 meses y 10 días, de manera que iniciado el cómputo el 1 de enero de 2008, debía concluir el 10 de abril de 2013; consecuentemente, siendo que la notificación con la R.D. N° 17-00661-13 de 11 de diciembre de 2013, fue practicada el 30 de enero de 2014, resulta evidente que había operado la prescripción como acertadamente determinó la Autoridad de Impugnación Administrativa en sus dos instancias, concluyéndose que los argumentos de la demanda no son atendibles.

En relación a la prescripción de las multas impuestas por contravenciones tributarias no corresponde emitir ningún criterio en razón de no haberse brindado a esta Sala Plena ningún argumento al respecto.

Continuando con el análisis de los agravios expuestos en la demanda, se tiene que la resolución jerárquica no se pronunció respecto a los vicios de nulidad sobre el método de determinación de la base, observaciones respecto de las notas fiscales (crédito fiscal), notas fiscales emitidas por los proveedores a otro NIT, observaciones en las depreciaciones que fueron planteadas por el sujeto pasivo, vulnerando la garantía constitucional del debido proceso y la seguridad jurídica. Al respecto, resulta claro que la administración tributaria reclama vulneración de garantías constitucionales que fueron expuestas por el contribuyente -hoy tercero interesado -, concluyéndose que no es atendible el reclamo en razón de que no le corresponde la legitimación activa para invocarlos.

La administración tributaria señaló también, que la AGIT al haber dejado sin efecto el tributo omitido, resolvió más allá de lo pedido puesto que la prescripción es de la acción de la administración tributaria. En este punto, resulta necesario apuntar que la prescripción de la acción del ente fiscal para fiscalizar, controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, implica necesariamente la inexistencia de cualquier adeudo que se hubiese practicado una vez invocada la prescripción como ha ocurrido en el caso de autos.

Por último, señaló que en el caso, se han producido las dos causales de interrupción de la prescripción como son la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa y el reconocimiento expreso de la obligación tributaria, en dos escenarios, por lo que el argumento de la autoridad demandada es incorrecto cuando señala que las notas del contribuyente planteando la prescripción no se constituyen en dicho reconocimiento.

Sobre la suspensión, la presente resolución ha efectuado puntual análisis en párrafos anteriores, en relación a la interrupción del término de la prescripción, en el primer supuesto, notificación del sujeto pasivo con la resolución determinativa igualmente se ha considerado que la diligencia fue practicada cuando el término ya había operado.

En cuanto se refiere al presunto reconocimiento de la deuda tributaria que la demandante, sustenta en el hecho de que el sujeto pasivo al haber presentado el 15 de julio de 2011 y 6 de junio de 2013, dos notas oponiendo prescripción reconoció la existencia de la deuda tributaria, dicha afirmación, como bien entendió la AGIT, no puede considerarse una interrupción del término de la prescripción porque no se constituye ni expresa ni tácitamente una declaración de estar sometido a una obligación con la administración tributaria; es decir, en un reconocimiento o aceptación del adeudo tributario determinado.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 1027/2014 de 14 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

87

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 54 vta., en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0923/2014 emitida el 24 de junio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 104 a 110 vta., réplica de fs. 243 a 245 vta.; dúplica de fs. 250-251 vta., apersonamiento y contestación del representante legal de la Empresa Minera Inti Raymi como tercero interesado en el proceso, antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que con Órdenes de Verificación CEDEIM verificó los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal de los periodos fiscales marzo a diciembre de 2009, y emitió la R.A. N° 21-0030-2013, que conminó a la contribuyente al pago de la suma de 7.478.618 UFV, por impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, decisión que fue revocada totalmente por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, cuyo acto administrativo tributario fue confirmado con la resolución jerárquica que impugna en el proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. Interpretación errónea de los arts. 98 de la L.G.A., y 136 de su Reglamento sin tomar en cuenta el art. 3 de la L. Nº 1489.

Transcribiendo parcialmente la resolución jerárquica impugnada, apuntó que los contribuyentes que pretendan beneficiarse con la devolución de impuestos deberán ser exportadores de mercancías y que en el presente caso, la contribuyente se encuentra bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-RITEX, por lo que de acuerdo con el art. 16-III de la "L. Nº 25706" (sic), la operación se perfecciona con la salida definitiva del país de los productos de exportación RITEX dentro del plazo autorizado para la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente, perfeccionándose la operación de exportación definitiva conforme al mandato del art. 3 de la L. Nº 1489, de cuya interpretación se establece que para que un exportador del régimen RITEX perfeccione su derecho a la

solicitud de devolución impositiva debe exportar una mercancía, la cual debe ser susceptible de ser comercializada fuera del territorio aduanero.

Repasando los conceptos de mercancía y comercialización señaló que para que un bien pueda considerarse exportado para la L. Nº 1489, no basta solamente con que pase la frontera sino que debe ser mercancía; es decir, debe encontrarse listo para ser comercializado, consecuentemente debe existir un comprador final o en todo caso, el comprador directo de la mercancía exportada y, en ese sentido, la realidad económica de EMIRSA a momento de exportar su producto (bullones de oro/plata) es diferente, puesto que se demostró en el proceso de fiscalización, que no tiene un bien determinado susceptible de ser comercializado, de modo que no era todavía una mercancía porque estaba sujeto a un proceso de refinación en el consignatario (VALCAMBI) que no es el comprador final, el cual llegará posteriormente; en consecuencia, se extrañó un requisito esencial para que exista exportación definitiva de conformidad con el art. 3 de la L. Nº 1489.

Añadió que el concepto de mercancías que utiliza la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), solo se refiere para efectos tributarios aduaneros y no para solicitudes de devolución impositiva y no es suficiente que la empresa contribuyente EMIRSA haya cumplido con lo dispuesto por los arts. 98 de la L.G.A., y 136 de su Reglamento, puesto que el art. 3 de la L. Nº 1489, define claramente cuándo se exporta definitivamente mercancías; por tanto, la autoridad demandada interpretó erróneamente la citada normativa.

Observó también que la AGIT, al no considerar la normativa citada, no fundó su resolución en los hechos, antecedentes y el derecho aplicable conforme dispone el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

La resolución jerárquica viola el principio de congruencia y debido proceso, además de no estar debidamente fundamentada vulnerando los arts. 198 y 211 del Cód. Trib. Boliviano.

Señaló que en la resolución jerárquica, la AGIT omitió pronunciarse sobre un hecho impugnado por la administración tributaria (en cuanto a que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria en la resolución de alzada, fundó su determinación de dejar sin efecto la resolución administrativa de devolución indebida en que la ley no dispone la presentación de contratos para la devolución de CEDEIM´s) cuando la entidad claramente expresó en su memorial de recurso jerárquico en el Punto 2, que la administración tributaria, a tiempo de establecer la existencia de devolución indebida no fundó su determinación en el hecho de que el contribuyente hubiera o no presentado los contratos con los compradores finales, aclarando que lo observado se refirió a que las pólizas de exportación no contemplaban un destinario final real ni los precios finales del oro y de la plata ni las fechas reales de venta sino, datos referenciales; es decir, provisionales según acuerdos de compra venta emitidos por Newmont Mining Corporation. Considerando lo expuesto se evidencia la violación del art. 115 de la C.P.E., que garantiza el derecho a la defensa; asimismo, la vulneración de los arts. 211 y 198-e) del Cód. Trib. Boliviano.

Violación el art. 8-II-a) del Cód. Trib. Boliviano por falta de interpretación de la realidad económica de las solicitudes formuladas por la empresa EMIRSA.

Cuando la autoridad jerárquica afirmó que EMIRSA efectuó una exportación definitiva que cumple la finalidad de la norma para ser sujeto de devolución impositiva, vulneró el art. 8-II-a) del Cód. Trib. Boliviano, ya que no consideró la forma atípica e inapropiada en la que desarrolla sus exportaciones, puesto que la doctrina enseña que ese criterio apunta a

interpretar las leyes tributarias atendiendo a la veracidad de los hechos de naturaleza económica llevados a cabo con prescindencia de la forma jurídica que se le haya dado a esos hechos.

Añadió que en el presente caso, la realidad económica es que EMIRSA extrajo del territorio nacional oro metálico contenido en bullones de oro/plata, para ser sometido a un proceso final de producción (refinería), por lo tanto, no comercializa los bullones exportados una vez salidos del país sino que los somete a una etapa de refinación que dura seis meses aproximadamente y luego realiza la venta de los lingotes por lo que está anticipando su solicitud de devolución impositiva. En este punto, citó el art. 3-j) y k) del D.S. N° 25706 y señaló que al ser una empresa incorporada el Régimen RITEX, está obligada a cumplir la normativa establecida, por lo que tiene un plazo perentorio de 180 días de permanencia de los bienes intermedios y materias primas importadas, vencido el cual debe pagar los impuestos de importación y por no hacerlo envía los bullones al exterior para que la Refinería Valcambi termine el proceso de producción y recién vender los lingotes de oro y plata, por lo que al no existir mercancía, no puede hablarse de una exportación.

Indicó también, que la actividad de EMIRSA es la venta de lingotes de oro refinado y no de bullones de oro y plata sin refinar, siendo esencial considerar cuál es la realidad económica del sujeto pasivo a efecto de determinar si corresponde la devolución impositiva.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0923/2014 y, en consecuencia, se declare firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0030-13 de 8 de noviembre de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 13 de octubre de 2015, 104 a 110 vta., en los términos siguientes:

Sobre el primer punto de la demanda señaló que los fundamentos expuestos por la demandante no tienen fundamento legal ni fáctico y más bien, expresan aspectos subjetivos que no fueron respaldados, por ello, indicó que la empresa EMIRSA mediante Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones F-1137, solicitó CEDEIM por los periodos marzo a diciembre de 2009, por un importe de Bs 20.303.158.-, por IVA; determinó el valor FOB exportado en Bs 41.828.889.-, y así también, presentó las facturas comerciales de exportación; pólizas de exportación.

En relación a los periodos marzo a julio de 2009, que fueron observados por la administración tributaria, indicó que evidenció en la revisión de los antecedentes que la documentación de respaldo comprende la factura comercial de exportación, certificado de ensayes, formulario de liquidación y F-3007 de Regalía Minera, Certificado de Salida. Asimismo, en la revisión de los documentos presentados en la instancia de alzada, verificó que al citado legajo, se adjuntaron los certificados de salida y los air waybill de todas las facturas de exportación y DUE de los periodos citados.

Igualmente se adjuntó el detalle de las DUI (Declaraciones de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo), que cancelan y consigna el coeficiente de valor aplicado a las

mercancías exportadas señalando el lote, partida arancelaria y los reportes de exportaciones – producto.

Por ello, se estableció el cumplimiento del art. 98 de la L.G.A., por EMIRSA; es decir, que la mercancía fue exportada a territorio extranjero bajo un régimen definitivo, cumpliendo las formalidades dispuestas por el art. 136 del D.S. N° 25870, aclarando que conforme a la normativa vigente constituyen mercancías los bienes cuya salida y entrada del y hacia el territorio nacional se encuentra sujeta al control de la Aduana Nacional. Se encuentran clasificadas en el Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia en la sub partida N° 7108.12.00.00 "Las demás formas en bruto", "oro en bruto" y en la sub partida N° 7106.91.20.00 "plata en bruto semilabrada", descartándose así lo señalado por la administración tributaria.

Agregó que independientemente del hecho de que la mercancía vaya a someterse a un nuevo proceso productivo en el país de destino, bajo las disposiciones bolivianas se configuró la exportación; además que la normativa en materia de devolución impositiva no contempla aspecto alguno referido al grado de elaboración que debe tener un bien para efectos de la solicitud de devolución impositiva.

En cuanto se refiere al segundo argumento de la demanda, indicó que la resolución jerárquica está debidamente fundamentada y consideró todos los argumentos de la administración tributaria. Al efecto, transcribió el Punto IV.4.5., de la misma.

Sobre el tercer punto de la demanda, señaló que la devolución impositiva es un mecanismo destinado únicamente a evitar que el crédito fiscal emergente de las compras vinculadas a la actividad exportadora no repercutan en el producto exportado; es decir, que no se exporten componentes impositivos como efecto de la no generación de débito en las ventas destinadas a la exportación. En ese marco, apuntó que siendo que la definición legal de exportación, fue fijada por otra área del derecho, la "forma" puede prescindirse, observándose si se cumple con la finalidad misma de la norma objeto del presente caso, de donde se tiene que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional implica el cumplimiento de los fines de la norma, salvo que se hubiera comprobado que dicha operación no existió. Tampoco se demostró de qué forma se hubiera actuado en fraude la ley o abuso de derecho. Finalmente, corresponde aplicar el Principio de Verdad Material.

Citó jurisprudencia del SIDOT, la Sentencia Nº 510/2013 de 27 de noviembre y la S.C. N° 1662/2012 de 1 de octubre.

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.- De la problemática planteada.

En autos, la entidad demandante controvierte la decisión de la AGIT, expresada en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0923/2014, en sentido de mantener la revocatoria dispuesta en la resolución de alzada, por el IVA en un importe de Bs 14.395.844.-, de los periodos fiscales marzo, abril, mayor, junio y julio de 2009. Al efecto acusa la errónea interpretación de los arts. 98 de la L.G.A., y 136 de su Reglamento sin tomar en cuenta el art. 3 de la L. N° 1489; igualmente la vulneración del Principio de Congruencia y Debido Proceso y falta de fundamentación de la resolución jerárquica e infracción de los arts. 198 y 211 del

Cód. Trib. Boliviano. Finamente, denunció la violación del art. 8-II-a) del Cód. Trib. Boliviano por falta de interpretación de la realidad económica de las solicitudes formuladas por la Empresa EMIRSA.

Por su parte, la AGIT al informar sobre la resolución jerárquica emitida, justificó su decisión señalando los fundamentos expuestos por la demandante no tienen fundamento legal ni fáctico y más bien, expresan aspectos subjetivos que no fueron respaldados, toda vez que la mercancía fue exportada a territorio extranjero bajo un régimen definitivo, cumpliendo las formalidades dispuestas por el art. 136 del D.S. N° 25870. Añadió que la resolución jerárquica está debidamente fundamentada y consideró todos los argumentos de la administración tributaria como se evidencia en el Punto IV.4.5. de la misma.

Finalmente, indicó que en el caso, se cumple con la finalidad misma de la norma porque la mercancía salió efectivamente del territorio aduanero nacional implicando el cumplimiento de los fines de la norma y que no se comprobó que dicha operación no existió. Tampoco se demostró de qué forma se hubiera actuado en fraude la ley o abuso de derecho.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

El planteamiento del objeto de la presente controversia evidencia que no existe disconformidad en cuanto se refiere a que la Administración Tributaria emitió las Órdenes de Verificación Externa Modalidad Posterior Nos. 0010OVE00915 a 0010OVE00918; 0011OVE00056, 011OVE01374, 0011OVE01485, 0011OVE01486, 0011OVE01573 y 0012OVE0076 todas de 11 de enero de 2013, con la finalidad de verificar los hechos, elementos e impuestos vinculados al Crédito Fiscal comprometido en los periodos fiscales marzo a diciembre de 2009 con referencia a las Solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM's) por las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva DUDIES Nos. 2932494386, 2932496658, 2932508531, 2932516511, 2932531497, 2932665864, 2932693346, 2932727561 y 2932767439.

A la conclusión de dicho procedimiento, la ahora demandante, el 8 de noviembre de 2013, emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0030-2013, en la que en cuanto a los periodos fiscales marzo a julio de 2009, observó que "…las pólizas de exportación, facturas comerciales y guía aérea registran como consignatario (cliente del exterior) por la venta de los minerales de oro y plata a la empresa VALCAMBI S.A. – REFINERY; de acuerdo al contrato de prestación de servicios proporcionado por la empresa Minera Inti Raymi S.A., que cursa de fs. 2.200-2-222, estableciéndose que dicha empresa es una refinería que presta servicios de pesaje, fundición y muestreo de los bullones de oro y plata exportados como parte del proceso de producción, una vez separado o refinado el oro y la plata, estos son comercializados por Newmont Mining Corporation (Casa Matriz) a los compradores finales…" (fs. 48, c.1), siendo este el hecho cuya interpretación jurídica dio origen al presente proceso, toda vez que la empresa contribuyente planteó el recurso de alzada que cursa de fs. 63 a 102, el cual fue resuelto con la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0283/2014, que revocó totalmente la resolución pronunciada por la administración tributaria, entidad que planteó el recurso jerárquico de fs. 272 a 279 vta.

Ante tal planteamiento, la AGIT, con la resolución impugnada en el presente proceso, determinó la revocatoria parcial de la resolución de alzada (en relación a un cargo diferente que no es objeto de la demanda) y en cuanto al hecho objeto del presente proceso, confirmó lo resuelto por la ARIT La Paz, dándose origen al presente proceso, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del

Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica y la dúplica, en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia.

Se deja constancia de la notificación del tercero interesado y de su apersonamiento y contestación con el memorial que cursa de fs. 127 a 151 en el que propugnó el criterio de la autoridad demandada y presentó el A.S. N° 379/2015 pronunciado el 3 de junio por la Sala Contenciosa y Contencioso Administrativa, Social y Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia e invocó la igualdad procesal, el debido proceso y el principio de predictibilidad de las resoluciones y de los precedentes constitucionales. En el curso del proceso, presentó sucesivamente las Sentencias Nos. 231/2016 de 14 de junio, 94/2017 de 13 de marzo y 409/2017 e invocó a su favor la indicada jurisprudencia.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

I. Establecido el objeto de la controversia y los antecedentes administrativos y procesales y, determinado el hecho que originó el presente proceso, se tiene que previamente corresponde referirse a la denuncia relativa a la vulneración del principio de congruencia, debido proceso y falta de fundamentación.

Al efecto, la administración tributaria demandante señaló que la AGIT omitió pronunciarse sobre un hecho impugnado por la administración tributaria relativo a que la resolución de alzada fundó su determinación de dejar sin efecto la resolución administrativa de devolución indebida en que la ley no dispone la presentación de contratos para la devolución de CEDEIM´s, aspecto que no sustentó la existencia de devolución indebida sino que las pólizas de exportación no contemplaban un destinatario final real ni los precios finales del oro y de la plata ni las fechas reales de venta sino, datos referenciales, por ello, acusó la violación del art. 115 de la C.P.E., que garantiza el derecho a la defensa; asimismo, la vulneración de los arts. 211 y 198-e) del Cód. Trib. Boliviano. Dicho agravio fue contestado por la AGIT transcribiendo el Punto IV.4.5., de la resolución jerárquica.

Ahora bien, la revisión del recurso jerárquico planteado por la administración tributaria (fs. 272 a 279 vta., de la carpeta 2 de antecedentes), evidencia que en el punto segundo denominado “En relación a la inexistencia de contratos con los compradores finales”, la administración tributaria expuso su argumento señalando que en la resolución de alzada se afirmó que de acuerdo al acto impugnado, la inexistencia de contratos con los compradores finales derivaría en el desconocimiento de las exportaciones y al respecto consideró que en la resolución administrativa de devolución indebida no se consideró como fundamento para determinar la existencia de la devolución indebida ese hecho y que se había observado que las pólizas de importación no contemplan el destinatario final real ni los precios finales del oro y la plata ni las fechas reales de venta y que por ese motivo, no correspondía dejar sin efecto la resolución impugnada.

En el Punto IV.4.5., de la resolución impugnada en el presente proceso y, específicamente en el punto xvii, se respondió a la observación formulada por la ahora demandante, con base en la observación planteada por la administración tributaria, concluyéndose que lo afirmado en la demanda no es evidente.

En cuanto se refiere a la acusada falta de fundamentación de la resolución jerárquica e infracción de los arts. 198 y 211 del Cód. Trib. Boliviano, se concluye que el planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar el agravio expuesto, motivo por el cual, no es posible resolver.

Sobre la acusada interpretación errónea de los arts. 98 de la L.G.A., y 136 de su Reglamento sin tomar en cuenta el art. 3 de la L. N° 1489, punto en el que la demandante señala que la contribuyente se encuentra bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-RITEX, por lo que de acuerdo con el art. 16-III de la "L. Nº 25706" (sic), la operación se perfecciona con la salida definitiva del país de los productos de Exportación RITEX dentro del plazo autorizado para la permanencia de las mercancías admitidas temporalmente y que en el caso, el producto exportado por EMIRSA no es mercancía porque estaba sujeto a un proceso de refinación a cargo del consignatario (VALCAMBI) que no es el comprador final. Finalmente, apuntó que el concepto de mercancías que utiliza la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), solo se refiere para efectos tributario-aduaneros y no para solicitudes de devolución impositiva y no es suficiente que la Empresa contribuyente EMIRSA haya cumplido con lo dispuesto por los arts. 98 de la L.G.A., y 136 de su Reglamento, puesto que el art. 3 de la L. Nº 1489, define claramente cuándo se exporta definitivamente mercancías; por tanto, la autoridad demandada interpretó erróneamente la citada normativa.

Conforme a la relación de antecedentes, se tiene que la administración tributaria, en la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0030-2013, observó el crédito fiscal de los periodos fiscales marzo a julio de 2009 porque consideró que la Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA), exporta bullones de oro y plata con destino a la empresa VALCAMBI S.A. – REFINERY, donde se refinan dichos metales como parte del proceso de producción para su posterior venta a los compradores finales.

Sobre el punto, corresponde recordar que en la Sentencia N° 231/2016 de 14 de junio, se planteó dicho argumento que fue desestimado por la Sala Plena del Tribunal Supremo con el siguiente fundamento que corresponde ratificar: "…para el caso de autos, tenemos que EMIRSA se encuentra registrada y autorizada por el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión en el RITEX y para el efecto constituyó a favor de la Aduana Nacional, una garantía, con el objeto de importar mercancías, para la extracción y/o producción de oro y plata, mercancía que será exportada posteriormente bajo el régimen aduanero de exportación definitiva; en ese sentido y según la documentación aduanera presentada en sede administrativa, que este tribunal evidencia que efectivamente, existió una actividad exportadora a territorio extranjero, la cual se encuentra respaldada por con las correspondientes DUI's y documentación conexa, concluyendo el despacho aduanero con la emisión de Certificados de "Salida-Air Waybill" por el concesionario del depósito aduanero en la Aduana Aeropuerto El Alto, cumpliéndose de esa manera lo dispuesto por los arts. 98 de la L.G.A., y 136 del R.L.G.A., agregando que la mercancía exportada se encuentra clasificada en el propio Arancel Aduanero de Bolivia a través de las sub partidas Nos. 7108.12.00.00 de oro en bruto y 7106.91.20.00 de plata en bruto semilabrada, los mismos que se encuentran consignados en el campo 22 de las DUI's de EMIRSA; situación que da a los bullones de oro y plata la calidad de mercancía de exportación, no estando prevista restricción alguna como la alegada por la administración tributaria, puesto que para el exportador, el cliente final y destino de su mercancía es el comprador extranjero de la misma, mal se puede restringir la exportación de EMIRSA pretendiendo exigirle comercializar productos procesados de determinada manera a compradores finales o por el uso que les vaya a dar el comprador, por lo que no se puede limitar la actividad comercial de la misma a través de restricciones aduaneras no previstas en la norma y haciendo especulaciones y apreciaciones subjetivas de la realidad de sus operaciones comerciales, comportamiento atentatorio al derecho a

dedicarse al comercio, industria o cualquier actividad económica lícita, consagrado en el art. 71-I de la C.P.E., y el Principio de Legalidad contenido en el art. 14-IV de la misma norma fundamental; por consiguiente, lo alegado por la entidad demandante en el primer punto no tiene sustento legal ni fáctico...".

La glosa que precede permite concluir la similitud fáctica de la resolución citada con el caso en análisis y su consiguiente aplicabilidad en la presente sentencia. Se considera también, en cuanto a la afirmación relativa a que el concepto de mercancía utilizado por la autoridad demandada únicamente se aplica en materia aduanera, que la demandante no ha expuesto los motivos ni menos expuesto la normativa tributaria que así lo señale expresamente, por lo cual su argumento no es atendible.

En cuanto a la violación del art. 8-II-a) del Cód. Trib. Boliviano por falta de interpretación de la realidad económica de las solicitudes formuladas por la empresa EMIRSA¸ en razón de que la entidad demandante considera que la realidad económica de la empresa contribuyente muestra que extrae del territorio nacional oro metálico contenido en bullón de oro/plata, para ser sometido a un proceso final de producción (refinería), por lo tanto, no comercializa los bullones exportados una vez salidos del país sino que los somete a una etapa de refinación que dura seis meses aproximadamente y luego realiza la venta de los lingotes por lo que está anticipando su solicitud de devolución impositiva.

En este punto, citó el art. 3-j) y k) del D.S. N° 25706 y señaló que al ser una empresa incorporada el Régimen RITEX, está obligada a cumplir la normativa establecida, por lo que tiene un plazo perentorio de 180 días de permanencia de los bienes intermedios y materias primas importadas, vencido el cual debe pagar los impuestos de importación y por no hacerlo envía los bullones al exterior para que la refinería termine el proceso de producción y recién vender los lingotes de oro y plata, por lo que al no existir mercancía, no puede hablarse de una exportación.

Sobre este punto, las Sentencias Nos. 94/2017 de 13 de marzo y 409/2017 de 6 de junio, en relación a la misma temática, han señalado lo siguiente (se transcribe la Sentencia N° 94/2017):

"… 3.- Si la autoridad demandada viola el inc. a) del parág. II del art. 8 de la L. Nº 2492, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM´s de EMIRSA. La norma puntualizada en la controversia indica: "a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro".

La administración tributaria sostiene que la autoridad demandada viola la norma citada precedentemente cuando hace referencia a que la solicitud de devolución impositiva se perfecciona cuando existe la venta del metálico al comprador final conforme lo prevé el art. 3 de la L. N° 1489 es decir las mercancías o servicios son comercializados fuera del territorio aduanero no cuando todavía es parte del proceso productivo, consiguientemente lo que hace el contribuyente es anticipar la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) por volúmenes o cantidades que difieren del volumen vendido, toda vez que como efecto del proceso de refinación la cantidad de producto originalmente extraído de territorio nacional para su refinación y declarado en la DUI, difiere del volumen de venta real, por tanto el contribuyente

no puede beneficiarse con la devolución impositiva, toda vez que la realidad económica de los hechos es distinta a la declarada por la empresa fiscalizada.

El autor Alfredo Benítez Rivas en su libro Derecho Tributario pág. 116-117, haciendo referencia al precepto de la norma citada líneas arriba señala: "Destacase en este precepto que las formas jurídicas deben ser "manifiestamente inapropiadas o atípicas" a la realidad económica subyacente, es decir, revelando una discordancia y falta de coincidencia entre la "intentio facti" (intención empírica) y la "intentio juris" (intención jurídica), elementos éstos de la voluntad, que deben concurrir necesariamente en la realización de un negocio o acto jurídico.

Esta voluntad de ambas partes, encaminada a lograr sus respectivos propósitos, es lo que doctrinalmente en derecho se conoce con la expresión latina "intentio facti" o sea la voluntad de realizar un hecho o un negocio jurídico. Normalmente la "intentio facti" y la "intentio juris" coinciden.

Podría ocurrir que una persona que no tiene herederos, dispone en su testamento que su casa (bien inmueble sujeto a registro) pase a propiedad de un primo hermano; en tal caso, la ley tributaria en materia de sucesiones, establece que la transmisión a un pariente colateral de segundo grado, debe pagar el impuesto del 20% sobre el valor de dicha propiedad, más el 3% del impuesto a las transacciones (IT), sobre la misma base imponible, la incidencia de ambos tributos por la transmisión alcanza el 23%. De procederse con el pago correspondiente, se da plena coincidencia entre la "intención o voluntad fáctica o empírica" de la persona de transmitir el bien inmueble con la "intención jurídica" de someter tal acto al régimen tributario establecido por la Ley de Sucesiones y Transmisiones gratuitas.

Al contrario, si por equivocado consejo de su abogado o contador, éstos le dicen que para evitar pago tan excesivo simule un contrato de compraventa con el primo, ya que esta operación sólo está gravada con el IT ahorrándose así la suma que correspondería al impuesto del 20%, se da una discordancia entre ambas voluntades. Si se elige esta última opción, adoptando la forma jurídica de compraventa (intentio juris") que no responde a la realidad económica subyacente en la transmisión (intentio facti), para el derecho tributario prevalece la voluntad fáctica, y el sujeto pasivo deberá reintegrar la diferencia del impuesto debido con multa y accesorios, sin perjuicio de la validez de la transmisión a efectos civiles. Por ello la administración tributaria, no necesita de ninguna acción de declaración de nulidad del acto de transmisión y su deber es aplicar directamente la ley tributaria por evasión del impuesto.

Lo fundamental en relación a la doctrina de la interpretación económica, radica entonces en que los hechos gravados, es decir, los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal en razón de sus funciones económicas, y no sólo en razón de las formas jurídicas (en este caso inapropiada y atípica), que hubieren adoptado los contribuyentes".

Así mismo en correspondencia con la doctrina glosada en lo que se refiere a los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal corresponde citar al art. 12 de la L. Nº 1489, modificado por el art. 1 de la L. Nº 1963 que señala: "Los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio

exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva", y el art. 13 de la misma norma señala: "Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del art. 11 de la L. Nº 843".

Concluyéndose que la norma tributaria bajo el método de interpretación de la realidad económica debe ser interpretada en función a la intención con la que fue concebida, por lo que habiéndose efectuado la Solicitud de Devolución Impositiva y considerando que la finalidad de la devolución impositiva es únicamente la de evitar la exportación de componentes impositivos se tiene de que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional, implica el cumplimiento de los fines de la normativa citada…".

VI.- Conclusiones.

La revisión del hecho que dio lugar a la observación de la administración tributaria contenida en la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0030-2013 de 8 de noviembre, relativa a no considerar como mercancía a los bullones de oro y plata ni como exportaciones efectuadas por la empresa contribuyente EMIRSA, a su traslado fuera del territorio nacional con destino a un consignatario que realiza el proceso final del producto para su venta, permitió evidenciar que sobre la misma situación fáctica existieron varios pronunciamientos de este Tribunal Supremo, que han sido glosados en párrafos precedentes y cuyos entendimientos son plenamente aplicables en el presente caso, motivo por el que se concluye que la actuación de la autoridad demandada fue correcta.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución contenida en el parágrafo en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 31 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 contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0923/2014 de 24 de junio.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

88

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 15 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Jackeline Bernarda Rojas Zeballos, la contestación a la demanda por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada por Daney David Valdivia Coria, de fs. 31 a 36, réplica de fs. 72 a 74 vta., dúplica de cursante de fs. 78 a 80, notificación al tercer interesado Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico-APPS, de 23 de junio de 2015, los antecedentes del proceso de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que la administración tributaria conforme las facultades conferidas por los arts. 100 y 101 del Cód. Trib., el 1 de marzo de 2011, emitió el Auto de Sumario Contravencional Nº 001069100671, evidenciando que el contribuyente incumplió con la presentación de información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del Software Da Vinci, Módulo-LCV correspondiente al periodo fiscal mayo 2009, constatándose que el contribuyente hasta tres días posteriores al vencimiento de la declaración jurada del impuesto correspondiente, es decir en junio de 2009, no presentó la información del software RC-IVA (Da Vinci) agentes de retención, quien luego de ser notificado con el referido auto, no presentó descargo alguno como tampoco canceló la multa establecida, consecuentemente se emitió la Resolución Sancionatoria N° 0307/2013, que sanciona al contribuyente con 500 UFV's, conforme lo establecido en el Punto 4.2 del num. 4 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 de 14 de diciembre, concordante con los arts. 71 y 162 de la L. Nº 2492.

Resolución que fue impugnada, habiendo merecido la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0360/2014 de 21 de abril, que revoca totalmente la Resolución Sancionatoria N° 0307/2013, impugnada por la administración tributaria y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2014 de 7 de julio, que confirma la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- Señala que, la resolución de recurso jerárquico, violó la seguridad jurídica, toda vez, que el argumento de que la Superintendencia de Saneamiento Básico se encontraba extinguida y que por eso no le correspondía sanción por incumplimiento de deberes formales, no corresponde, siendo que el Código Tributario Boliviano, en su Sección VII y sus siguientes Subsecciones regula las diferentes formas de extinción de la obligación que se reconoce en

materia tributaria, y en ninguna de ellas establece que una obligación tributaria se extingue por el solo hecho de que una institución pública o privada haya dejado de existir o cambiado de denominación, resolución jerárquica que estaría promoviendo o induciendo indirectamente a que se produzca evasión de impuestos por parte de las instituciones públicas o privadas amparadas en que estas han dejado de existir, que si bien el D.S. N° 29894 de 7 de febrero 2009, dispuso la extinción de las Superintendencias entre ellas la de la Superintendencia de Saneamiento Básico, al mismo tiempo también dispuso la transferencia de activos, pasivos, recursos humanos, procesos judiciales, administrativos, derechos y obligaciones, se debe tener en cuenta lo que señala el art. 1 del D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, asimismo el art. 4, que dispone que los derechos y obligaciones de las ex Superintendencias Sectoriales serán asumidos por las Autoridades de Fiscalización y Control Social, así también transcribe el art. 142 del D.S. N° 29894, que refiere a la transferencia de recursos humanos, bienes, activos y o pasivos a la nueva autoridad.

Por lo mencionado, existe un sujeto pasivo responsable que es la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, quien asumió los derechos y obligaciones conforme lo dispone el D.S. N° 0071, por lo que goza de plena legitimidad para ser sujeto pasivo del presente proceso sancionador, aspecto que no fue tomado en cuenta por la AGIT.

I.2.2.- Aduce que, existe una errónea interpretación de la AGIT sobre la inexistencia de la contravención, cuando señala que "(…) no existe contravención que pudiera ser sancionada, dado el objeto de la obligación era materialmente imposible de cumplir"; al respecto corresponde aclarar que aquello no es evidente, pues la AAPS es quien asumió las atribuciones, competencias, derechos y obligaciones de la Ex Superintendencia de Saneamiento Básico conforme el D.S. N° 0071, aspecto probado por el Número de Identificación Tributaria Nº 122903029, estando habilitado conforme la certificación de empadronamiento y estado actual del NIT, siendo la presentación de Libro de Compras y Ventas IVA del periodo mayo 2009 persiste en el tiempo y más si la AAPS, asumió todas las obligaciones jurídicas de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico; así también no se realizó la solicitud de inactivación del NIT, no correspondiendo la inactivación automática por no corresponder de acuerdo al art. 25 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0009-11.

Que a la fecha de la solicitud de la documentación del periodo fiscal mayo de 2009, la administración tributaria se encontraba con plena facultad para fiscalizar, solicitar documentación, de acuerdo al art. 100-1) de la L. N° 2492 y toda vez que la AAPS, empezó a funcionar el 9 de junio de 2009, fecha de inscripción y de inicio de actividades, las obligaciones de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico debieron ser asumidas por la AAPS, al respecto cita la Sentencia Nº 189/2013 de 21 de mayo.

I.2.3.- De la aplicación del art. 14 de la L. N° 2492 y el nombramiento del Director Ejecutivo; refiere que, la fecha del periodo fiscal debatido el NIT aún se encontraba en estado "activo habilitado", que al cambiar de Director Ejecutivo el 2009, no produjo mayores efectos, toda vez que los cambios administrativos no son oponibles a la administración tributaria de acuerdo a lo establecido en el art. 14 parág. I de la L. N° 2492, hechos que no se hicieron saber a la administración tributaria, estando a la fecha activo el NIT, por lo que solicitan se considere dichos aspectos.

I.2.4.- De los derechos y obligaciones transferidas a la APPS; al respecto señala que, el D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, en su Disposición Final Tercera ha sido claro al señalar que la vigencia del mismo era a partir del 7 de mayo de 2009, disposición de cumplimiento obligatorio no existiendo objetividad alguna al mismo, quedando desvirtuada la fundamentación errónea de la AGIT de que la persona jurídica responsable del cumplimiento de la obligación no existía; que existe un sujeto pasivo, que es la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, creado mediante el D.S. N° 0071, y su vigencia a partir del 7 de mayo del mismo año, adquiriendo todos los derechos y obligaciones de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico, no pudiendo alegarse inexistencia de persona jurídica y/o sujeto pasivo; que solo se realizó un cambio de la denominación y no de nueva creación, haciéndose transferido los derechos y obligación a la APPS, así como los activos y pasivos, teniendo la obligación de presentar ante la administración titubaría toda la documentación requerida en los plazos establecidos, más aun cuando tenía en su poder el libro de compras y ventas del periodo mayo/2009 de acuerdo a la transferencia dispuesta por el D.S. N° 0071.

I.2.5.- De la inexistente motivación de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2014; manifiesta que, la resolución jerárquica carece del elemento esencial que debe tener toda resolución, como el de la fundamentación, que en ningún momento citó normativa jurídica vigente que establezca la extinción de la Superintendencia y su consiguiente incumplimiento de su obligación formal, a ese fin cita la S.C. N° 1369/2001-R de 19 de diciembre.

I.3. Petitorio.

En merito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2014 de 7 de julio y consecuentemente se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 0307/2013 de 18 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 31 a 35, señalando lo siguiente:

Que conforme el art. 138 del D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009, se determinó que las Superintendencias de los Sistemas de Regulación Sectorial, se extinguirán en un plazo máximo de 60 días y que sus competencias y atribuciones serán asumidas por los ministerios correspondientes o por una nueva entidad a crearse por norma expresa, es así que los arts. 3 y 4 del D.S. N° 0071 de 9 de abril de 2009, crea entre otras la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico y que esta asumiría las atribuciones, competencias, derechos y obligaciones de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico, que en su art. 7 refiere a que estaría representada por un Director Ejecutivo como Máxima Autoridad Ejecutiva, designado por el Presidente del Estado Plurinacional de Bolivia; que la Disposición Final Tercera, establece que dicha institución tendrá vigencia a partir del 7 de mayo de 2009.

Que el periodo mayo de 2009 y el término para el cumplimiento de la obligación formal sancionada mediante resolución sancionatoria, la Superintendencia de Saneamiento Básico, se encontraba extinguida, por lo que, aun cuando mantenía su inscripción de NIT como “activo habilitado” al ser inexistente la persona jurídica, no puede considerarse como una omisión o incumplimiento de deberes formales en la falta de presentación del Libro de

Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci, por no existir el sujeto pasivo que genere la información objeto de la obligación.

Asimismo manifiesta que la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, asumió derecho y obligaciones de la ex Superintendencia a partir del 7 de mayo de 2009, sin embargo se debe tomar en cuenta que en materia tributaria en aplicación del art. 24 de la L. N° 2492, las obligaciones tributarias no pueden ser transferidas, no pudiendo pretender atribuirse a la nueva entidad, una obligación formal que era de cumplimiento de otra institución.

En relación al nombramiento del director ejecutivo; aduce que, el mismo emana del Órgano Ejecutivo, en ese entendido su nombramiento no se equipara sólo a un cambio de director o a un convenio entre particulares, sino a la voluntad del legislador, que la contravención debe ser atribuida a la Superintendencia de Saneamiento Básico como sujeto pasivo, el cual no se configuro dada la imposibilidad de cumplir con la obligación formal por encontrarse extinguido.

En relación a la inexistente motivación de la resolución de recurso jerárquico; señala que los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y 198-e) y 211 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 recuso 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.

Por último, cita la Resolución AGIT-RJ/0262/2009 del Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, y la S.C. Nº 0824/2012 de 20 de agosto.

II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2014, de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Que el 1 de marzo de 2011, la administración tributaria, emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 001069100671, a la Superintendencia de Saneamiento Básico, representada por Bernal Vila Patricia, de conformidad al art. 168 de la L. N° 2492, por acomodar su conducta al incumplimiento al deber formal de información, establecido en los arts. 71 y 162 de la L. N° 2492, asimismo se le concede 20 días para que presente los descargos correspondientes, cursante de fs. 1 del Anexo Nº 2, y notificado al contribuyente mediante cedula el 7 de octubre de 2013, cursante de fs. 6 del Anexo 2.

Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVECP/INF/05684/2013 de 11 de agosto, que recomienda remitir el auto inicial de sumario contravencional al departamento jurídico para continuar el proceso, cursante de fs. 9-10 del Anexo 2.

Resolución Sancionatoria Nº 0307/2013 de 18 de diciembre, que resuelve sancionar al contribuyente Superintendencia de Saneamiento Básico con NIT 122903029, al amparo de los arts. 70-6 y 8, 71 parág. I, 100-1, 162, 166 y 168 de la L. N° 2492; 2, 3 y 6 de la Resolución de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005 y Anexo inc. a)-4 sub num. 4.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, con la multa de UFV 500, por haber incurrido en incumplimiento al deber formal de presentar la información del Libro de Compras y Ventas IVA, correspondiente al periodo fiscal mayo 2009, cursante de fs. 11 a 13 del Anexo 2.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ-RA 0360/2014, de 21 de abril, que resuelve revocar totalmente la Resolución Sancionatoria Nº 0307/2013 de 18 de diciembre, consecuentemente deja sin efecto la sanción establecida de 500 UFV's, por incumplimiento de deber formal en la presentación del libro de compras y ventas del periodo fiscal mayo 2009, cursante de fs. 47 a 52 del Anexo 1. Impugnada mediante recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0995/2014 de 7 de julio, que confirma la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0360/2014, cursante de fs. 89 a 99 del Anexo 1.

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., aceptada la respuesta a la demanda por decreto de fs. 58, en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 354-II del Cód. Pdto. Civ., se corrió traslado al demandante para la réplica, el mismo que cursa de fs. 72 a 74, dúplica de fs. 78-79 del expediente.

2.- Concluido el trámite se decretó "autos para sentencia", cursante de fs. 81.

Previo a establecer la controversia, resulta necesario señalar 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

IV.- De la problemática planteada.

Sobre la problemática planteada, está se circunscribe en establecer si la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, es responsable del incumplimiento de deberes formales de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico, del periodo mayo de 2009 por no presentación del Libro de Compras y Ventas IVA.

Previo a resolver el objeto de la controversia, resulta necesario establecer la normativa aplicable, en el marco de la estructura organizativa del Órgano Ejecutivo y de las ex Superintendencias Sectoriales, bajo el lineamiento de una nueva estructura constitucional que genera atribuciones y competencias de instituciones que fueron extinguidas, si se quiere

llamar así, en el que se establecen sus competencias, atribuciones, obligaciones y otros que hacen a su funcionamiento.

En ese contexto, el D.S. N° 29894 de 7 de febrero de 2009, establece la nueva Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional, de conformidad con la nueva Constitución Política del Estado y la extinción de las Superintendencias (Superintendencia de Saneamiento Básico), previsto en el Capítulo II, Título X, Capítulo I, que en su art. 138, señala: "Exceptuando la Superintendencia de Hidrocarburos, que pasa a denominarse Agencia Plurinacional de Hidrocarburos, todas las superintendencias de los sistemas de regulación sectorial – SIRESE y de regulación de recursos naturales renovables (SIRENARE) se extinguirán en un plazo máximo de 60 días. Sus competencias y atribuciones serán asumidas por los Ministerios correspondientes o por una nueva entidad a crearse por norma expresa. Además de las competencias determinadas en el presente decreto supremo a favor de los Ministerios y/o Viceministerios y/o nuevas entidades del Órgano Ejecutivo, normas posteriores, podrán incorporar nuevas competencias tendientes a garantizar un modelo económico plural y orientado a mejorar la calidad de vida de las bolivianas y los bolivianos reconociendo y protegiendo las distintas formas de organización económica que reconoce la nueva Constitución Política del Estado".

Asimismo, en relación a la transferencia de recursos humanos, bienes, activos y/o pasivos, el art. 142, expresa: "El Órgano Ejecutivo emitirá una norma especial que determinará la transferencia de recursos humanos, bienes, activos y/o pasivos de las superintendencias que se supriman. Los servidores públicos responsables entregarán la documentación y toda la información que le concierna a la nueva autoridad". Bajo ese contexto, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones, el art. 143 de la referida norma, señala: "Las entidades reguladas de los distintos sectores continuaran cumpliendo sus obligaciones contractuales, legales y económicas de acuerdo a las especificidades de cada sector".

Por otro lado, el D.S N° 0071 de 9 de abril de 2009, en su art. 1, establece: "a) Crear las autoridades de fiscalización y control social en los sectores de: transporte y telecomunicaciones; agua potable y saneamiento básico; electricidad; bosques y tierra; pensiones; y empresas; determinar su estructura organizativa; definir competencias y atribuciones. b) Establecer el proceso de extinción de las superintendencias generales y sectoriales, y reglamentar las transferencias de activos, pasivos, recursos humanos, recursos presupuestarios, procesos judiciales, administrativos, derechos y obligaciones". Que el art. 3, señala: "I. Se crean las siguientes instituciones públicas: b) Autoridad de fiscalización y control social de agua potable y saneamiento básico – APPS". Que el art. 4 del Decreto Supremo, establece las atribuciones y competencias: "I. Las atribuciones, competencias, derechos y obligaciones de las ex Superintendencias Sectoriales serán asumidas por las autoridades de fiscalización y control social, en lo que no contravenga a lo dispuesto por la Constitución Política del Estado. II. Las atribuciones, facultades, competencias, derechos y obligaciones de las ex Superintendencias Generales serán asumidas por los Ministros cabeza de sector, en lo que no contravenga a lo dispuesto por la Constitución Política del Estado". Que la Disposición Transitoria Decimo Primera, establece: "VI. Las autoridades de fiscalización y control social, la autoridad de supervisión del sistema financiero y los ministerios asumen y reconocen los derechos y obligaciones emergentes de los acuerdos y convenios celebrados por las ex Superintendencias Sectoriales y Generales, con entidades e instituciones públicas y/o privadas, nacionales e internacionales, en lo que les corresponda".

Asimismo la Disposición Transitoria Décimo Quinta, señala: "II. Se dispone la transferencia bajo inventario y acta notariada de entrega y recepción, suscritos de manera conjunta entre las instancias administrativas de las entidades involucradas, de todos los documentos relativos a trámites regulatorios que cursan en las Superintendencias Sectoriales y Generales, a las Autoridades de Fiscalización y Control Social, la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero o a los Ministerios cabeza de sector, según corresponda, a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto supremo".

De las normas transcritas, se advierte que, conforme el art. 138 del D.S. N° 29894, se extinguió las Superintendencias Sectoriales (Superintendencia de Saneamiento Básico), y que el Órgano Ejecutivo en cumplimiento del art. 142, emitió el D.S. N° 0071, con el objeto de crear la Autoridad de Fiscalización de Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, así lo establecen los arts. 1-a) y 3 del referido Decreto Supremo, entidad que debía asumir las atribuciones, competencias, derechos, obligaciones, activos y pasivos de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico, así lo expresa el art. 4, es decir que asume tanto los activos y pasivos de la entidad extinta, de conformidad con lo descrito por el art. 142 del D.S. N° 28984, habiendo sido transferidos los activos y pasivos, bienes de las superintendencias que se suprimieron, a la nueva entidad, Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, aun, de hechos que se hubieran producido antes de la creación de la nueva entidad, asimismo en lo que refiere a los trámites, sanciones y otros debían ser asumidos por la nueva entidad, así lo dispone el parág. VII de la Disposición Transitoria Décimo Primera del D.S. N° 0071, consecuentemente a partir de la publicación del referido decreto supremo se crea la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, habiendo cambiado sólo la razón social y siendo titular de llevar a cabo todas las obligaciones, sean contractuales, legales y económicas, toda vez que, en mérito a la Disposición Transitoria Décimo Quinta, se procedió a transferir toda la documentación de las ex Superintendencias Sectoriales a las Autoridades de Fiscalización y Control Social.

Continuando el análisis, debe tenerse presente lo dispuesto por el art. 27 de la L. Nº 2492, en relación con los terceros responsables, con total claridad señala: "Son terceros responsables las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del presente código o disposición legal, cumplir las obligaciones atribuidas a aquél. El carácter de tercero responsable se asume por la administración del patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita y onerosa de bienes", en el caso presente, el Órgano Ejecutivo dispuso a través de los DD.SS. Nos. 29894 y 0071, la transferencia de responsabilidad de las competencias, atribuciones, obligaciones, activos y pasivos de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, quien asumió el carácter de tercero responsable a efectos tributarios, al hacerse cargo de la administración de todo lo señalado, lo que nos lleva a la conclusión de que el responsable tiene que cumplir además de su deber de pagar el tributo (obligación material), realizar todos aquellos actos y obligaciones de hacer, tales como presentar declaraciones, llenar formulario, presentar el libro de compras y ventas IVA (obligaciones formales), como en el presente caso objeto de análisis.

Conforme a la norma expuesta y lo desarrollado, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico, asumió la calidad de tercero responsable (sujeto pasivo), consecuentemente es responsable de las obligaciones tributarias y del patrimonio ajeno de la extinta Superintendencia de Saneamiento Básico, quien en su momento no presentó el Libro de Compras y Ventas IVA del periodo mayo de 2009,

incurriendo en el incumplimiento del deber formal que fue sancionado a través de la Resolución Sancionatoria Nº 0307/2013 de 18 de diciembre, omisión en la que incurrió la ex Superintendencia y que forma parte de los contingentes que corresponden asumir al tercero responsable como sujeto pasivo.

En mérito a lo expuesto precedentemente, resulta innecesario ingresar a desarrollar los demás alegatos formulados en la presente demanda, por contener estrecha relación con lo descrito y el objeto de la presente controversia.

V.- Conclusiones.

Por lo expuesto, en atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que los argumentos del demandante resulta consistente y demuestra que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, realizó una errónea aplicación del Código Tributario, habiendo ignorado el entendimiento y alcance de los DD.SS. Nos. 29894 y 0071, por cuanto la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico es responsable del Incumplimiento a Deberes Formales de la ex Superintendencia de Saneamiento Básico.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 15 a 20 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Jacqueline Bernarda Rojas Zeballos contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia Anula la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0995/2014, de 7 de julio, Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0360/2014 de 21 de abril, y mantiene firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 0307/2013 de 18 de diciembre.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

89

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 23 a 29, planteada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (Administración Tributaria) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1024/2014, emitida el 14 de julio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 35 a 39, réplica de fs. 130 a 132, dúplica de fs. 182 a 184, apersonamiento y contestación del representante legal de la Empresa Minera Industrial y Comercial "LAMBOL" S.A., en su condición de tercero interesado en el proceso (fs. 104 a 125), los antecedentes administrativos y procesales.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración tributaria ejecutó la Orden de Verificación Externa 0006OVE0375 de 13 de julio de 2006 por los periodos fiscales febrero a mayo de 2005, por el IVA al contribuyente LAMBOL S.A., con NIT 1006899020 y el 27 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0030-2012, que estableció un monto de 1.502.981 UFV, equivalente a Bs 2.705.275.-, como indebidamente devuelto y que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento del valor del crédito comprometido (restitución automática).

Dicha RADI 21-0030-2012 fue parcialmente revocada en alzada, manteniendo firme el monto de Bs 170.767.-, y en la instancia jerárquica – al haberse revocado parcialmente la resolución de alzada – se estableció una deuda tributaria de 290.711 UFV equivalentes a Bs 523.261.

I.2. Fundamentos de la demanda.

a) La AGIT considera que la exportación definitiva de LAMBOL es prueba suficiente para que sea merecedor de la devolución impositiva.

Aclaró que la administración tributaria observó que LAMBOL no es el sujeto llamado por ley para apropiarse la devolución impositiva, ya que en el procedimiento de impugnación ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, aceptó vender mineral a la Empresa Cerro Rico Comercializadora de Minerales S.A., contratos que tienen por objeto la compra venta de concentrados de zinc, plata y plomo-plata, naciendo el hecho imponible según el art. 1-a) de

la L. N° 843 que también se perfeccionó con la transferencia de dominio de conformidad con el art. 4-a) de la L. N° 843; sin embargo, las pólizas de exportación de LAMBOL muestran como consignatario a Glencore International, empresa que a través de su filial en Bolivia Glencore Bolivia Ltda., certificó no haber realizado operaciones comerciales (compra de minerales) con la empresa LAMBOL que registra ingresos por la venta de minerales a la Empresa Cerro Rico Comercializadora S.A., mismos que fueron registrados contablemente en la Cuenta 1311 "Venta de Concentrados-CC021 Cerro Rico Comercializadora de Mineral y la contra cuenta 618 "ventas locales".

Agregó que los contratos de compra y venta de minerales presentados por la contribuyente y Cerro Rico, en su cláusula tercera (entrega), establece que la entrega del mineral será puesto en vagón y/o camión de acuerdo a las entregas uniformes planificadas durante cada mes. Asimismo, podrá ser almacenado para mezcla, muestreo y/o stock en depósitos del comprador en El Alto sin costo para el vendedor, demostrándose que la transferencia fue realizada en territorio boliviano.

Para dar mayor respaldo a la posición de la Administración Tributaria, ignorada por la AGIT, citó los arts. 20 del D.S. N° 25465, 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, 36 del Cód. Com., y agregó que de la revisión contable de LAMBOL se verificó que no registra ingresos por las exportaciones realizadas a sus clientes Glencore International (Suiza), BHL Perú SAC y A. Bellefune (Canadá) y solo registra ingresos por la venta de minerales a la empresa Cerro Rico Comercializadora S.A.

Asimismo, de la revisión contable de LAMBOL y de Cerro Rico, se evidenció que el flujo de pagos por concepto de las exportaciones realizadas no es de Glencore a la contribuyente sino de Cerro Rico que recibe los pagos por las exportaciones en las cuentas internacionales y las deposita en las cuentas 4010-209191 del Banco Mercantil y 5301-001-6 del Banco Bisa, ambas de LAMBOL en Bolivia; igualmente, del relevamiento de flujo de fondos por concepto de las exportaciones de febrero, marzo, abril y mayo de 2005, los pagos que realiza Cerro Rico a LAMBOL ($us. 1.865.780) no guardan relación con los fondos transferidos por GLENCORE ($us. 5.433.209), demostrándose que Cerro Rico es la empresa beneficiaria directa de la exportación y que la relación entre esta y LAMBOL es de compra venta de mineral en territorio boliviano.

b) La AGIT vulneró el debido proceso en su elemento motivación y valoración de la prueba, al señalar que la documentación existente en antecedentes administrativos no es prueba suficiente para demostrar la falta de exportación definitiva.

En la resolución jerárquica, la AGIT señaló que la documentación contable de LAMBOL (comprobantes de diario, certificación de Glencore Bolivia Ltda., contrato de compra venta de minerales entre LAMBOL y Cerro Rico, registros contables y medios de pago) no son prueba suficiente para demostrar que no existió exportación definitiva. Al respecto, reiteró que no pone en tela de juicio la exportación de los minerales sino lo que observa es que LAMBOL no es el sujeto beneficiario de la devolución impositiva; en consecuencia, el argumento de la autoridad demandada es impertinente y falto de razonabilidad.

Apuntó que en el acápite anterior citó las disposiciones normativas que obligan al sujeto pasivo a respaldar las operaciones comerciales que realiza, de acuerdo a la naturaleza e importancia de la empresa; sin embargo, la AGIT al afirmar que la documentación no hace prueba plena y suficiente para demostrar que LAMBOL es propietaria de los bienes exportados, vulnerando lo dispuesto por los arts. 20 del D.S. N° 25465, 70-4) y 5) del Cód.

Trib. Boliviano, 36 del Cód. Com., ya que sin una debida valoración de la prueba documental existente en antecedentes administrativos, las rechazó sin un razonamiento coherente.

Con base en el entendimiento de la S.C. Plurinacional N° 0683/2013 de 3 de junio, señaló que la AGIT debió identificar los documentos probatorios que respaldan la posición de la administración tributaria, otorgándoles un valor de acuerdo a la normativa pertinente y fundamentar por qué no era plena ni suficiente, además de dar sentido a las transacciones atípicas que realiza LAMBOL; sin embargo no lo hizo, vulnerando el debido proceso.

c) Sobre la correcta aplicación del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano.

La AGIT en la resolución jerárquica consideró que la administración tributaria al evidenciar duda razonable sobre la exportación debió respaldar su posición con documentación fehaciente para establecer que las operaciones fueron realizadas en territorio nacional; al respecto, señaló que la documentación que respalda el reparo de la administración tributaria evidencia que la compra venta de minerales se realizó en territorio nacional; consecuentemente, por disposición del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, era obligación de la contribuyente demostrar que era propietaria de la mercancía exportada, además de explicar la forma atípica en la que exporta los minerales, siendo que no es propietaria de los minerales que exporta.

Citó el A.S. N° 338 de 31 de agosto de 2012 y la S.C. Plurinacional N° 0422/14 de 25 de febrero de 2014.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1024/2014 de 14 de julio; por consiguiente se confirme la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0030-2012 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 4 de mayo de 2015, que cursa de fs. 35 a 39, contestó negativamente la demanda señalando que de la prueba documental aportada por el sujeto pasivo, se sustentó la validez de sus exportaciones, presentando facturas comerciales de exportación y declaraciones únicas de exportación y además, existen otros documentos que respaldan las exportaciones como: certificado de análisis, manifiesto internacional de carga por carretera, formulario de liquidación y certificado de salida y los certificados de origen y es en sentido que las facturas comerciales de exportación y las DUE, así como los Manifiestos Internacionales de Carga, registran como consignatario a Glencore International y BHL Perú SAC y como exportador a LAMBOL S.A.

En ese sentido, la presentación de los documentos aduaneros, conforme el art. 13 del D.S. N° 25465, modificado por el art. 1 del D.S. N° 26630, demuestra la configuración de la exportación en los términos dispuestos por el art. 98 de la L.G.A., por lo que LAMBOL S.A., habría cumplido con demostrar que la mercancía fue efectivamente exportada; es decir, que la venta fue perfeccionada en territorio extranjero cumpliendo las formalidades dispuestas por el art. 136 del R.L.G.A.

Asimismo de los comprobantes del Libro Diario, se tiene que apropian los ingresos a la cuenta "6118 ventas locales" y si bien, según la nota N°0404/2007, Glencore Bolivia Ltda., señala que en los períodos enero a mayo 2005, no se realizaron operaciones comerciales con

LAMBOL; sin embargo, se debe aclarar que por sí solos esos comprobante no son prueba suficiente que acredite la no realización de las exportaciones, tal como pretende la administración tributaria, más aún cuando no existe un papel de trabajo o documentación adicional que muestre la correlación entre los documentos de exportación y los registros contables del contribuyente que demuestre que las ventas por las cuales LAMBOL S.A., solicitó la devolución impositiva hubieran sido realizadas en territorio nacional; de la misma forma, la certificación presentada por Glencore Bolivia Ltda., el Contrato entre LAMBOL S.A., y Cerro Rico o los Libros de Compras y Ventas de Cerro Rico SA., ofrecidos por la administración tributaria como prueba de su argumento de rechazo de CEDEIM por la exportación, no muestran fehacientemente que las exportaciones por las cuales se solicitó CEDEIM, y por las cuales se presentó la documentación de respaldo, no se hubieran realizado.

Sobre la correcta aplicación del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que cabe aclarar que los arts. 139-b) y 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 21-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 dichos fundamentos, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a ese punto, en observancia del principio de congruencia.

Citó como doctrina tributaria la resolución STG-RJ/0050/2009 y como jurisprudencia, la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1. Petitorio.

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

III.- Contestación del tercero interesado.

La Empresa Minera Industrial y Comercial LAMBOL S.A., se apersonó al proceso a través de su representante legal y con memorial que cursa de fs. 104 a 125, contestó la demanda señalando que en el presente caso, existe cosa formal y material de la Sentencia N° 14/09 emitida el 16 de noviembre de 2009 por el Juzgado 2° Administrativo Coactivo Fiscal de La Paz respecto al reconocimiento expreso de las exportaciones realizadas por LAMBOL S.A., en los periodos fiscalizados.

Al efecto señaló que la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0030-2012 de 27 de diciembre, que determinó las supuestas obligaciones impositivas de LAMBOL S.A., tiene como antecedente la Orden de Verificación Externa 0006OVE0375 de 13 de julio de 2006, que dio inicio a la fiscalización sobre base cierta.

Posteriormente la administración tributaria emitió el Informe GDGLP-DF-IA-060/2007 de 31 de diciembre y a continuación dictó la R.A. N° 15-6-001-08 que estableció cargos por concepto de una supuesta devolución indebida de Certificados de Devolución Impositiva o CEDEIM correspondiente a las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI) Nos. 2923928182, 2923929003, 2923929049 y 2923929080 correspondiente al IVA de los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005.

Dicha resolución administrativa fue impugnada en la vía del contencioso tributario, habiendo el Juez 2° Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz dictado la

Sentencia N° 14/2009 de 16 de noviembre, con la que anuló obrados y ordenó la emisión de una nueva resolución administrativa en el marco de la sentencia pronunciada. Dicho fallo fue confirmado con A.V. N° 100/2011-SSAI de 1 de octubre y una vez recurrido de casación, dicho recurso fue declarado Infundado con A.S. N° 68/2012 de 30 de marzo, vale decir que, con relación a los IVA de los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005, ya existe pronunciamiento del Órgano Judicial en relación a reconocer el derecho de LAMBOL a beneficiarse con la devolución de sus impuestos por las exportaciones que realiza.

III.2. Petitorio.

El tercero interesado solicitó que se declare improbada la demanda.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración tributaria solicita que se revoque parcialmente la resolución jerárquica impugnada en el proceso dejándose sin efecto la modificación de la deuda tributaria porque considera que no corresponde al contribuyente LAMBOL S.A. la devolución impositiva por los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005. Al efecto, planteó lo siguientes argumentos:

La AGIT considera erróneamente que la exportación definitiva de LAMBOL es prueba suficiente para que sea merecedor de la devolución impositiva, cuando la administración tributaria observó que LAMBOL no es el sujeto llamado por ley para apropiarse la devolución impositiva porque celebró contratos de venta con Cerro Rico Comercializadora de Minerales S.A., demostrándose que la transferencia fue realizada en territorio boliviano.

La AGIT vulneró el debido proceso en su elemento motivación y valoración de la prueba, al señalar que la documentación existente en antecedentes administrativos no es prueba suficiente para demostrar la falta de exportación definitiva; sin embargo, no se puso en tela de juicio la exportación de los minerales sino que LAMBOL no es el sujeto beneficiario de la devolución impositiva; en consecuencia, el argumento de la autoridad demandada es impertinente y falto de razonabilidad.

Con base en el entendimiento de la S.C. Plurinacional N° 0683/2013 de 3 de junio, señaló que la AGIT debió identificar los documentos probatorios que respaldan la posición de la administración tributaria, otorgándoles un valor de acuerdo a la normativa pertinente y fundamentar por qué no era plena ni suficiente, además de dar sentido a las transacciones atípicas que realiza LAMBOL; sin embargo no lo hizo, vulnerando el debido proceso.

Sobre la correcta aplicación del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que la AGIT erróneamente sostuvo que al evidenciar duda razonable sobre la exportación debió respaldar su posición con documentación fehaciente empero era obligación de la contribuyente demostrar que era propietaria de la mercancía exportada, además de explicar la forma atípica en la que exporta los minerales de los cuales es propietaria.

Por su parte, la AGIT sostiene que la presentación de los documentos aduaneros, conforme el art. 13 del D.S. N° 25465, modificado por el art. 1 del D.S. N° 26630, demuestra la configuración de la exportación en los términos dispuestos por el art. 98 de la L.G.A., por lo que LAMBOL S.A., habría cumplido con demostrar que la mercancía fue efectivamente exportada; además, que los comprobantes contable no son prueba suficiente de no haberse realizado las exportaciones, tal como pretende la administración tributaria, más aún cuando no existe un papel de trabajo o documentación adicional que muestre la correlación entre los documentos de exportación y los registros contables del contribuyente que demuestre que las

ventas por las que se solicitó la devolución impositiva hubieran sido realizadas en territorio nacional.

Finalmente, sobre la correcta aplicación del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que no corresponde procedimiento ni respuesta a ese punto al no haberse fundamentado el agravio.

A su turno, la Empresa Minera Industrial y Comercial LAMBOL S.A., tercero interesado en el proceso sostuvo que sobre la devolución impositiva de los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005, existe cosa juzgada con base en la Sentencia N° 14/2009 de 16 de noviembre, fallo confirmado con A.V. N° 100/2011-SSAI de 1 de octubre y una vez recurrido de casación, dicho recurso fue declarado Infundado con A.S. N° 68/2012 de 30 de marzo, en relación a reconocer el derecho de LAMBOL a beneficiarse con la devolución de sus impuestos por las exportaciones que realiza.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

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:

El 1 de agosto de 2006, la administración tributaria notificó a LAMBOL S.A., con la Orden de Verificación N° 00060VE0375, modalidad CEDEIM boleta de garantía, emitida con el objeto de revisar el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias, vinculadas con los CEDEIM, solicitados en los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo 2005 y ordenó la presentación de la documentación que consideró pertinente (fs. 2-3 y 5 del c-4).

El 29 de febrero de 2008, la administración tributaria emitió la R.A. N° 15-6-001-08 que estableció la suma de 822.869 UFV como importe indebidamente devuelto por los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005, el fundamento de tal determinación radica en que en las pólizas de exportación presentadas registran como clientes del exterior por la venta de los minerales a las Empresas Glencore International (Suiza), BHL Perú S.A.C. (Perú) y A. Belledune (Canadá) corresponden las siguientes observaciones:

La contribuyente no registra ingresos por las exportaciones realizadas a los citados clientes, no cuenta con contratos comerciales con sus clientes del exterior y, únicamente presentó contratos por la venta de minerales suscritos con la Empresa Cerro Rico Comercializadora SA.

Solo registra ingresos por la venta de minerales a Cerro Rico, registrados contablemente en la Cuenta N° 1311 y la contra Cuenta N° 6118.

Los contratos de compra y venta de minerales celebrados entre LAMBOL y Cerro Rico, en su cláusula tercera (entrega), establecen ventas en el mercado interno.

Glencore International, a través de su filial en Bolivia, certificó no haber realizado operaciones comerciales (compra de minerales) con la Empresa LAMBOL durante el periodo enero a mayo de 2005.

Con ese antecedente, la administración tributaria concluyó que LAMBOL efectuó ventas de mineral localmente a Cerro Rico y que por ello, no podía beneficiarse con la devolución impositiva.

La resolución en análisis, depuró también crédito fiscal por Bs 174.697.-, emergente de facturas no vinculadas a la actividad exportadora, falta de medios fehacientes de pago y errores de NIT (fs. 756-762, c-4).

La indicada R.A. N° 15-6-001-08, fue anulada con la Sentencia N° 14/2009 pronunciada el 16 de noviembre de 2009 por la Juez 2° de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz en el proceso contencioso-tributario seguido por LAMBOL.

La juez ordenó que la administración tributaria emita nueva resolución, cumpliendo con el art. 126-II del Cód. Trib. Boliviano, que establece la obligación de revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución impositiva y considerar los aspectos establecidos en la resolución, tales como:

Haber establecido erróneamente el importe de devolución indebida.

No existir relación numérica entre lo observado en la resolución administrativa impugnada y los datos del proceso.

En relación a que "…la transferencia de dominio se habría realizado dentro del territorio nacional, el cual no contaría con sustento técnico, debido a que operativamente el demandante demuestra que incurrió en gastos por fletes que demuestran que la mercancía estuvo bajo su control hasta puerto (territorio extranjero), donde procedió a la transferencia de dominio, aspecto que demuestra el no perfeccionamiento del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, previsto en el art. 4 de la L. N° 843. Esta posición asumida en el informe técnico se halla fundada en que el cliente final, destinatario de la mercancía, cliente predefinido por el intermediario (Cerro Rico S.A.), para que luego este último pague o cancele el precio de la mercancía exportada, cuya operación se registra al contabilizar como ingresos percibidos los provenientes del intermediario (Cerro Rico) y no de los consignatarios o destinatarios de la mercancía…"

La antedicha resolución judicial fue confirmada con A.V. N° 100/2011-SSA-1 de 1 de octubre. Finalmente, el recurso de casación planteado por la administración tributaria fue declarado infundado con A.S. N° 68 de 30 de marzo de 2012.

Devuelto el expediente a la administración tributaria, el 26 de diciembre de 2012 emitió el Informe Complementario SIN/GGLPZ/DF/SVE/IA/00023/2012 y, posteriormente, el 27 de diciembre de 2012, la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0030-2012, que estableció como importe indebidamente devuelto el monto de 1.502.981 UFV, que comprende el impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido restituido automáticamente, por los periodos fiscales febrero, marzo, abril y mayo de 2005, por el IVA, instruyendo el inicio del procedimiento sancionador en contra del contribuyente, emergente de la obtención indebida de valores fiscales por el importe de 819.926 UFV (fs. 844-855, c-8). En el indicado acto administrativo tributario, la administración tributaria mantuvo el criterio original.

Planteado recurso de alzada por la contribuyente, fue conocido y resuelto el 26 de abril de 2013 v con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0394/2014, con la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, revocó parcialmente la resolución administrativa, manteniendo firme la depuración de crédito fiscal y revocando el desconocimiento de las exportaciones definitivas realizadas.

Planteado recurso jerárquico por la administración tributaria (fs. 514-520 vta., c-3), 348-349 vta. c. 2), la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con la resolución

impugnada en el presente proceso, determinó revocar en parte la resolución de alzada y en consecuencia, modificó en parte la deuda tributaria determinada, concluyendo que era procedente la devolución impositiva por exportaciones y redujo el importe por depuración de crédito fiscal.

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.

VI.- Análisis de la problemática planteada.

VI.1. Sobre la participación del tercero interesado en el proceso.

La S.C. Plurinacional N° 1242/2016-S3 de 8 de noviembre señala: "…por su parte la doctrina respecto a la acción contencioso administrativa, ha señalado que en las causas contencioso administrativa contra el Estado, en principio se discuten y resuelven cuestiones que afectan no sólo al interés del administrado que promueve la acción. La decisión puede afectar en forma directa o indirecta el interés público o el interés de otros administrados. En estas causas en general se cuestiona el ejercicio del poder público, que se encuentra sometido a un régimen especial o de privilegio, el cual alcanza a todas las partes durante el proceso judicial. En estas causas no existe la igualdad de las partes litigantes, que es propia de las causas judiciales civiles y comerciales (Héctor Pozo Gowland -Jornadas Pontificia Universidad Católica Argentina- Juan Carlos Cassagne).

En tal circunstancia el principio de la participación del tercero tiene por finalidad la protección de sus derechos. Sin embargo, la cuestión en debate tanto para su sustanciación como en razón de la naturaleza y el alcance de la sentencia que pudiera dictarse, puede justificar y hacer necesaria la intervención de un tercero. Ello puede ocurrir a instancias del propio actor, del demandado, por iniciativa propia del tercero en conocimiento de la acción promovida o del propio juez que puede estimar oportuna y razonable la intervención de un tercero. Ello no sólo puede ser necesario en razón de los efectos de la sentencia, sino también para poder aportar al proceso elementos que permitan un mejor conocimiento del caso, en aplicación irrestricta del legítimo derecho a la defensa establecida en el art. 119 de la C.P.E., así como de la aplicación del principio de la verdad material. En tal sentido se concluye que se admite la legitimación del tercero con sentido amplio, siempre que éstos terceros que quieran intervenir acrediten que la sentencia que resuelva la legitimidad y arbitrariedad denunciada pueda afectarlos también a ellos en forma manifiesta en su derecho, para tal circunstancia, no basta la mera oposición con la acción u omisión del poder administrador o del poder legislativo que se intenta corregir a través de éste tipo de acción, debiéndose distinguir legalidad de mérito y conveniencia de la administración pública, así como también distinguir los actos dictados en ejercicio de facultades regladas y discrecionales".

Consecuentes con dicho criterio que emerge del análisis de la normativa procesal aplicable al proceso, se concluye entonces, que los argumentos del tercero, en sentido no solo de propugnar la resolución jerárquica motivo del presente proceso, sino que coadyuvando a la defensa-informe de la autoridad demandada, ha planteado la existencia de cosa juzgada en mérito a la Sentencia N° 14/2009 pronunciada el 16 de noviembre de 2009 por la Juez 2° de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz en el proceso contencioso tributario seguido por LAMBOL, correspondiendo entonces, considerar la

pretensión y emitir pronunciamiento, en razón de que su argumentación, no constituye una nueva pretensión.

Se tiene en cuenta también que la indicada resolución judicial, ha sido considerada en la resolución jerárquica que dio origen al proceso.

VI.2. De la Sentencia N° 14/2009 pronunciada el 16 de noviembre de 2009 por la Juez 2° de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz.

Conforme a la relación de antecedentes, dicho fallo judicial declaró la existencia de prueba suficiente que acredita la existencia de las exportaciones definitivas base de la petición de devolución impositiva por los periodos fiscales febrero a mayo de 2005 y, si bien, dicha decisión fue mencionada en la resolución impugnada, la autoridad demandada efectuó análisis independiente.

Ahora bien, siendo que la cosa juzgada reconoce la eficacia de las resoluciones que se pronuncian a la conclusión de un proceso judicial, de modo que no pueden ser modificadas y se enlazan con principios como la seguridad jurídica o la certeza del derecho; consecuentemente, la administración tributaria debió cumplir dicha resolución al pronunciar la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0030-2012, toda vez que las exportaciones definitivas de LAMBOL ya habían sido reconocidas en la decisión de la Juez 2° de Partido Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario de La Paz, motivo por el cual, no resultan atendibles los argumentos de la entidad demandante, los cuales tampoco fueron acogidos por la autoridad demandada, que con criterio propio los rechazó.

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. 23 a 28 vta., planteada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y por tanto firme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1024/2014, emitida el 14 de julio 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. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

90

GUCCIO GUCCI S.P.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 19, subsanada de fs. 52 a 54 vta., interpuesta por Álvaro Fernando Siles Martin en representación legal de la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-Nº 046/2014 de 10 de febrero, emitido por la Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI, la contestación de fs. 113 a 115 vta., réplica de fs. 126-127, dúplica de fs. 139-140, Interpretación Prejudicial PROCESO 396-IP-2015; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1. Demanda y petitorio.

Dentro de la solicitud de registro de marca “GGGG” (mixta) presentado por GUCCIO GUCCI, el SENAPI desconoce que la marca GUCCIO GUCCI, GG (logotipo), No. 64944-C Clase 25 de la Clasificación Internacional de Niza (Ropa de hombres, mujeres, niños, niñas y ropa infantil, a saber, ropa interior, calzados, trajes de baño, gorros, gorras, batas, pijamas, medias, guantes, tirantes, cinturones, corbatas, camisetas, calcetines, camisas, pantalones de chándal, sudaderas, chalecos, abrigos, chaquetas, monos, vestidos, bufandas, blusas, camisas de golf, ropa deportiva, cuello de tortuga trajes y camisas de polo, ropa interior de mujeres, sujetadores, camisetas de dama, ropa interior de varón y calzoncillos), es notoriamente conocida a nivel mundial, bajo el fundamento que las pruebas consistentes en resoluciones que declaran la notoriedad del registro, provienen de países que no son parte de la Comunidad Andina, incurriendo en incorrecta interpretación normativa de la Decisión 486 de la Comunidad Andina Nacional, vulneración y desconocimiento de otros tratados como el art. 6 bis del Convenio de Paris del cual Bolivia es parte, además de inobservancia del principio de verdad material.

No se toma en cuenta el art. 1 de la Decisión 486 que establece que cada país miembro concederá a los nacionales de los demás miembros de la Comunidad Andina, de la Organización Mundial del Comercio y del Convenio de Paris para la protección de la Propiedad Industrial, un trato no menos favorable que el que otorga a sus propios nacionales; y, se limita a aplicar de manera cerrada el art. 224 de dicha Decisión que refiere a que el signo distintivo notoriamente conocido el que fuese reconocido como tal en cualquier país miembro por el sector pertinente, independiente de la manera o el medio por el cual se hubiese hecho conocido.

El SENAPI no puede hacer ninguna interpretación de la norma, simplemente debe cumplirla; las interpretaciones de las normas las realiza el Tribunal Andino de Justicia, sin embargo, la autoridad no solicitó ante el Tribunal Andino de Justicia una interpretación prejudicial.

Las pruebas presentadas que versan sobre Resoluciones de la Comisión Europea con representación en España Nos. 005336102, 008159923, 005319744 y 00062613-0001, declaran que la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A., es notoria; prueba que no fue considerada por el SENAPI, desconociendo el Convenio de Paris, por cuanto no admite prueba alguna sobre la notoriedad de marca invocada, sin advertir que el contenido base de la demanda de oposición, tiene como fundamento la prohibición de los arts. 135-b) y 136-a) y h) del Convenio de Paris.

La resolución jerárquica argumentó que no se cumplieron con los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486 para que su marca sea reconocida como notoria, toda vez que la misma no fue reconocida como tal en cualquier país miembro de la Comunidad Andina, incurriendo en interpretación arbitraria del art. 1 de dicha Decisión, considerando que si no se reconoce la declaración de notoriedad de una marca en un país miembro del Convenio de Paris, como es España, o de países de la comunidad europea, automáticamente se entendería que la aplicación del derecho es desfavorable y contradictorio por la restricción del art. 224 y exigencias del citado art. 228 de la Decisión 486.

Se intenta utilizar la misma forma la letra G, entrelazándola, característica que hace distinguible a su marca y por ello demandó oposición, para evitar la confusión del valor distintivo de la marca referida entre los consumidores, cuando una de las marcas de mayor éxito es GG, con fama a nivel mundial.

Peticiona que se revoque la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J- No. 046/2014 de 10 de febrero, pronunciada por el SENAPI.

2. Contestación a la demanda y petición.

El art. 134 de la Decisión 486 prevé que para el régimen marcario, constituye marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado y que pueden registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica; además, que la naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro, únicamente en caso de incurrir en las causales de irregistrabilidad contenidas en los arts. 135 y 136 de dicha Decisión.

En cuanto a la valoración de la prueba, los arts. 224 y 228 de la citada Decisión de la Comunidad Andina Nacional, exigen que una marca es considerada notoriamente conocida cuando es reconocida como tal en cualquier país miembro, estableciendo los factores a considerar para que una marca sea considerada como notoria; cita el Proceso 25-IP-2011, en el que el Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina Nacional sobre la notoriedad de la marca establece que no se presume, debe ser probada por quien alega ese estatus, advirtiendo del análisis de la prueba que no cumplió con las respectivas legalizaciones de ley para tener eficacia dentro el proceso de oposición, e incumplió lo establecido en el D.L. Nº 7458, que determina el procedimiento a seguir, para poder obtener la legalización de documentos emitidos en el exterior, y por ello no mereció valoración y no se demostró mediante prueba idónea, ni en primera instancia ni en jerárquico, el reconocimiento de su marca como notoria.

Respecto a la omisión de consulta al Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina Nacional, según los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, la figura de la interpretación prejudicial tiene la característica de ser una solicitud facultativa para la autoridad administrativa, a la cual no está obligada a solicitarla, por lo que esa autoridad se circunscribió a aplicar lo estrictamente establecido por la Decisión 486.

Solicita pronunciar sentencia rechazando la demanda y confirmando la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J- N° 046/2014 de 10 de febrero.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

El 17 de septiembre de 2012, la firma GUESS? INC., solicitó el registro de la marca "GGGG" (mixta) Clase 25 de la Clasificación Internacional de Niza, para distinguir los productos de "Ropa de hombres, mujeres, niños, niñas y ropa infantil, a saber, ropa interior, calzados, trajes de baño, gorros, gorras, batas, pijamas, medias, guantes, tirantes, cinturones, corbatas, camisetas, calcetines, camisas, pantalones de chándal, sudaderas, chalecos, abrigos, chaquetas, monos, vestidos, bufandas, blusas, camisas de golf, ropa deportiva, cuello de tortuga trajes y camisas de polo, ropa interior de mujeres, sujetadores, camisetas de dama, ropa interior de varón y calzoncillos", publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia bajo el N° 157397.

El 15 de enero de 2013, la firma GUCCIO GUCCI S.P.A., representada por Álvaro Fernando Siles Martín, formuló demanda de oposición contra la solicitud de registro de la marca "GGGG" (mixta), por ser titular de la marca "GG" con registro 64944-C.

La R.A. N° 274/2013 de 28 de mayo, declaró improbada la oposición de GUCCIO GUCCI S.P.A. y concedió el registro de marca del producto "GGGG" (denominación y diseño) que pretende proteger productos en la Clase 25 de la Clasificación Internacional de Niza, a nombre de la firma GUESS? INC., representada por Ramiro Moreno Baldivieso.

Formulado el recurso de revocatoria por GUCCIO GUCCI S.P.A., el SENAPI pronuncia la Resolución Administrativa DPI/OP/REV-267/2013 de 19 de septiembre, confirmando la R.A. N° 274/2013.

Interpuesto el recurso jerárquico, la Dirección General Ejecutiva del SENAPI, mediante Resolución Administrativa DGE/OPO/J-No 46/2014 de 10 de febrero, rechaza el recurso y confirma la Resolución Administrativa DPI/OP/REV 267/20013.

El proceso se tramita en sujeción a los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia; éste Tribunal Supremo de Justicia, mediante Resolución N° 97/2015 de 10 de abril (fs. 119), solicitó interpretación prejudicial al Tribunal Andino de Justicia de la Comunidad Andina Nacional y se emitió la Interpretación Prejudicial respectiva dentro del Proceso 396-IP-2015 de 7 de diciembre de 2015 (fs. 144 a 182), que de conformidad con lo dispuesto por el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, es aplicada en la emisión de la presente Sentencia, debiendo además dar cumplimiento a la disposición del párrafo tercero del art. 128 del Estatuto vigente.

III.- Problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la resolución impugnada, el punto de controversia radica en determinar si corresponde reconocer la notoriedad de la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A. y si el registro

de la marca “GGGG” (mixta) solicitado por GUESS? INC., para la Clase Internacional 25, incurre en las prohibiciones establecidas en los arts. 135-b) y 136-a) y h), acusados por el demandante.

IV.- Análisis jurídico legal y jurisprudencial pertinente.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que garantiza al sujeto administrado la no existencia de arbitrariedades de los titulares 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; la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En consecuencia, corresponde realizar una interpretación desde la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, así como normas ordinarias pertinentes al caso concreto. En ese marco, el art. 180 de nuestra Ley de Leyes, fundamenta que la Jurisdicción ordinaria se basa en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido procesos igualdad de las partes, concordante con el art. 109-I, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, y por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso; además, se busca la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como única garantía de la armonía social.

Para la aplicación de tratados internacionales en materia de propiedad industrial, rige el principio fundamental del Derecho Comunitario Andino, “Primacía del Ordenamiento Comunitario”; goza de prevalencia respecto de los ordenamientos jurídicos internos de los países miembros y respecto a las normas de derecho internacional, y en caso de presentarse antinomias entre el derecho comunitario andino y el derecho interno de los países miembros, o entre el derecho comunitario y las normas de derecho internacional, debe prevalecer el primero. En ese contexto, cuando existe una disposición normativa interna u otra norma contenida en un tratado suscrito por el respectivo país integrante, contraria a la norma comunitaria, dejará de aplicarse al caso específico, ello con base en dicho principio, por cuanto el Derecho Comunitario Andino conserva su preeminencia y aplicabilidad preferente sobre el ordenamiento interno y de origen internacional de los países miembros, por cuanto el ordenamiento comunitario no se origina del ordenamiento de los países miembros, sino del Tratado constitutivo de la Comunidad Andina; en consecuencia, no está subordinado al ordenamiento interno o de origen internacional de sus miembros, consiguientemente los tratados internacionales que celebren los países miembros como el Convenio de París, no lo vinculan, tampoco surten efecto directo en ella, sin perjuicio de la fuerza vinculante que tales instrumentos posean en las relaciones entre los países miembros y terceros países u organizaciones.

El art. 6 bis del Convenio de Paris, sobre las marcas notoriamente reconocidas, prevé: “1) Los países de la Unión se comprometen, bien de oficio, si la legislación del país lo permite, bien a instancia del interesado, a rehusar o invalidar el registro y a prohibir el uso de una marca de fábrica o de comercio que constituya la reproducción, imitación o traducción, susceptibles de crear confusión, de una marca que la autoridad competente del país del

registro o del uso estimare ser allí notoriamente conocida como siendo ya marca de una persona que pueda beneficiarse del presente convenio y utilizada para productos idénticos o similares. Ocurrirá lo mismo cuando la parte esencial de la marca constituya la reproducción de tal marca notoriamente conocida o una imitación susceptible de crear confusión con ésta. 2) Deberá concederse un plazo mínimo de 5 años a partir de la fecha del registro para reclamar la anulación de dicha marca. Los países de la unión tienen la facultad de prever un plazo en el cual deberá ser reclamada la prohibición del uso. 3) No se fijará plazo para reclamar la anulación o la prohibición de uso de las marcas registradas o utilizadas de mala fe".

El art. 135 de la Decisión 486, determina que: "No podrán registrarse como marcas los signos que: a) No puedan constituir marca conforme al primer párrafo del artículo anterior; b) Carezcan de distintividad; c) Consistan exclusivamente en formas usuales de los productos o de sus envases, o en formas o características impuestas por la naturaleza o la función de dicho producto o del servicio de que se trate; d) Consistan exclusivamente en formas u otros elementos que den una ventaja funcional o técnica al producto o al servicio al cual se aplican; e) Consistan exclusivamente en un signo o indicación que pueda servir en el comercio para describir la calidad, la cantidad, el destino, el valor, la procedencia geográfica, la época de producción u otros datos, características o informaciones de los productos o de los servicios para los cuales ha de usarse dicho signo o indicación, incluidas las expresiones laudatorias referidas a esos productos o servicios; f) Consistan exclusivamente en un signo o indicación que sea el nombre genérico o técnico del producto o servicio de que se trate; g) Consistan exclusivamente o se hubieran convertido en una designación común o usual del producto o servicio de que se trate en el lenguaje corriente o en la usanza del país; h) Consistan en un color aisladamente considerado, sin que se encuentre delimitado por una forma específica; i) Puedan engañar a los medios comerciales o al público, en particular sobre la procedencia geográfica, la naturaleza, el modo de fabricación, las características, cualidades o aptitud para el empleo de los productos o servicios de que se trate; j) 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; k) Contengan una denominación de origen protegida para vinos y bebidas espirituosas; l) Consistan en una indicación geográfica nacional o extranjera susceptible de inducir a confusión respecto a los productos o servicios a los cuales se aplique; m) Reproduzcan o imiten, sin permiso de las autoridades competentes, bien sea como marcas, bien como elementos de las referidas marcas, los escudos de armas, banderas, emblemas, signos y punzones oficiales de control y de garantía de los Estados y toda imitación desde el punto de vista heráldico, así como los escudos de armas, banderas y otros emblemas, siglas o denominaciones de cualquier organización internacional; n) Reproduzcan o imiten signos de conformidad con normas técnicas, a menos que su registro sea solicitado por el organismo nacional competente en normas y calidades en los países miembros; o) Reproduzcan, imiten o incluyan la denominación de una variedad vegetal protegida en un país miembro o en el extranjero, si el signo se destinara a productos o servicios relativos a esa variedad o su uso fuere susceptible de causar confusión o asociación con la variedad; y, p) Sean contrarios a la ley, a la moral, al orden público o a las buenas costumbres; No obstante lo previsto en los literales b), e), f), g) y h), un signo podrá ser registrado como marca si quien solicita el registro o su causante lo

hubiese estado usando constantemente en el país miembro y, por efecto de tal uso, el signo ha adquirido aptitud distintiva respecto de los productos o servicios a los cuales se aplica".

Por su parte, el art. art. 136 de la citada Decisión, determina que: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) 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; b) Sean idénticos o se asemejen a un nombre comercial protegido, o, de ser el caso, a un rótulo o enseña, siempre que dadas las circunstancias, su uso pudiera originar un riesgo de confusión o de asociación; c) Sean idénticos o se asemejen a un lema comercial solicitado o registrado, siempre que dadas las circunstancias, su uso pudiera originar un riesgo de confusión o de asociación; d) Sean idénticos o se asemejen a un signo distintivo de un tercero, siempre que dadas las circunstancias su uso pudiera originar un riesgo de confusión o de asociación, cuando el solicitante sea o haya sido un representante, un distribuidor o una persona expresamente autorizada por el titular del signo protegido en el país miembro o en el extranjero; e) Consistan en un signo que afecte la identidad o prestigio de personas jurídicas con o sin fines de lucro, o personas naturales, en especial, tratándose del nombre, apellido, firma, título, hipocorístico, seudónimo, imagen, retrato o caricatura de una persona distinta del solicitante o identificada por el sector pertinente del público como una persona distinta del solicitante, salvo que se acredite el consentimiento de esa persona o, si hubiese fallecido, el de quienes fueran declarados sus herederos; f) Consistan en un signo que infrinja el derecho de propiedad industrial o el derecho de autor de un tercero, salvo que medie el consentimiento de éste; g) Consistan en el nombre de las comunidades indígenas, afroamericanas o locales, o las denominaciones, las palabras, letras, caracteres o signos utilizados para distinguir sus productos, servicios o la forma de procesarlos, o que constituyan la expresión de su cultura o práctica, salvo que la solicitud sea presentada por la propia comunidad o con su consentimiento expreso; y, h) Constituyan una reproducción, imitación, traducción, transliteración o transcripción, total o parcial, de un signo distintivo notoriamente conocido cuyo titular sea un tercero, cualesquiera que sean los productos o servicios a los que se aplique el signo, cuando su uso fuese susceptible de causar un riesgo de confusión o de asociación con ese tercero o con sus productos o servicios; un aprovechamiento injusto del prestigio del signo; o la dilución de su fuerza distintiva o de su valor comercial o publicitario".

El art. 137 de la citada Decisión, determina que: "Cuando la oficina nacional competente tenga indicios razonables que le permitan inferir que un registro se hubiese solicitado para perpetrar, facilitar o consolidar un acto de competencia desleal, podrá denegar dicho registro".

El art. 224 de la Decisión 486, establece que para que un signo sea considerado notorio, debe revestir las siguientes características: "Debe ser conocido por el sector pertinente, debe haber ganado notoriedad en cualquiera de los países miembros y que la notoriedad se puede haber ganado por cualquier medio".

Por su parte, el art. 228 de la misma Decisión, prevé que: "Para determinar la notoriedad de un signo distintivo, se tomará en consideración entre otros, los siguientes factores: a) El grado de su conocimiento entre los miembros del sector pertinente dentro de cualquier país miembro; b) La duración, amplitud y extensión geográfica de su utilización, dentro o fuera de cualquier país miembro; c) La duración, amplitud y extensión geográfica de

su promoción, dentro o fuera de cualquier país miembro, incluyendo la publicidad y la presentación en ferias, exposiciones u otros eventos de los productos o servicios, del establecimiento o de la actividad a los que se aplique; d) El valor de toda inversión efectuada para promoverlo, o para promover el establecimiento, actividad, productos o servicios a los que se aplique; e) Las cifras de ventas y de ingresos de la empresa titular en lo que respecta al signo cuya notoriedad se alega, tanto en el plano internacional como en el del País Miembro en el que se pretende la protección; f) El grado de distintividad inherente o adquirida del signo; g) El valor contable del signo como activo empresarial; h) El volumen de pedidos de personas interesadas en obtener una franquicia o licencia del signo en determinado territorio; o, i) La existencia de actividades significativas de fabricación, compras o almacenamiento por el titular del signo en el país miembro en que se busca protección; j) Los aspectos del comercio internacional; o, k) La existencia y antigüedad de cualquier registro o solicitud de registro del signo distintivo en el país miembro o en el extranjero".

Finalmente, el art. 172 de la Decisión 486, establece que: "La autoridad nacional competente decretará de oficio o a solicitud de cualquier persona y en cualquier momento, la nulidad absoluta de un registro de marca cuando se hubiese concedido en contravención con lo dispuesto en los arts. 134 primer párrafo y 135. La autoridad nacional competente decretará de oficio o a solicitud de cualquier persona, la nulidad relativa de un registro de marca cuando se hubiese concedido en contravención de lo dispuesto en el artículo 136 o cuando éste se hubiera efectuado de mala fe. Esta acción prescribirá a los 5 años contados desde la fecha de concesión del registro impugnado (…)".

V.- Análisis de la problemática planteada.

V.1 Sobre la notoriedad de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

GUCCIO GUCCI S.P.A. reclama el desconocimiento del carácter notorio de su marca GG (mixta) y en consecuencia, incorrecta interpretación normativa y vulneración por desconocimiento de otros tratados como el Convenio de París; al efecto se debe considerar el principio de primacía referido precedentemente.

Conforme al régimen comunitario contenido en la Decisión 486, un signo se califica como notoriamente conocido si es reconocido como tal en cualquiera de los Países Miembros, debiendo interpretarse el art. 224 de forma sistemática con el art. 136-a) y h), con la finalidad de establecer que: 1. En el régimen comunitario andino se salvaguarda a los signos que sean notoriamente conocido en cualquiera de los países miembros, frente a una solicitud de registro de la marca también en cualquiera de los países miembros de un signo que sea susceptible de generar riesgo de confusión, asociación, dilución y uso que incurra en parasitismo; y, 2. No se protege a los signos notoriamente conocidos en países extracomunitarios, cuando simplemente se argumente su notoriedad. Sin embargo, no se negará la calidad de notorio de un signo solo por el hecho que no se encuentre registrado o en trámite en al país miembro o en el extranjero.

El régimen común de propiedad industrial bajo el principio de buena fe, no admite situaciones que atente contra la transparencia y la lealtad comercial. Por lo tanto, para la protección de signos notoriamente conocidos extracomunitarios es posible determinar actos de competencia desleal, por confusión o inducir a error respecto a una marca notoriamente conocida, incurriendo en aprovechamiento de reputación ajena (parasitismo), ello de conformidad con el art. 225 de la Decisión 486; así como cualquier otra circunstancia que

permita deducir la mala fe al solicitar el registro vinculado a una marca notoriamente conocida en territorio extracomunitario, de conformidad con los arts. 137, 172 y 225 de la Decisión 486.

En tal sentido en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Andino de Justicia en su interpretación prejudicial, corresponde determinar si la marca GG (mixta) era notoriamente conocida al momento de la presentación de la solicitud del signo GGGG (mixto); y, de la prueba presentada por el demandante, consistente en resoluciones emitidas por Tribunales Europeos emergentes de procesos de oposición sustanciados por GUCCIO GUCCI S.P.A. contra el registro de otras marcas similares, misma que fue desestimada por el SENAPI, por no contar con las legalizaciones dispuestas en el D.L. Nº 7458, pese a que dicha situación de falta de legalización, es corroborada de la revisión de antecedentes y en consecuencia, no amerita ser valorada, por el principio de accesibilidad a la justicia se advierte que en los mismos el elemento insertado por el propio Tribunal Andino de Justicia, es precisamente que se demuestre la notoriedad de la marca al momento de la oposición al registro, es decir que debe acreditarse que la marca ostentaba su condición de notoria en la gestión 2013, siendo necesario que las pruebas de notoriedad sean contemporáneas al momento en que deba probarse dicha calidad, ello debido a que puede suceder que una marca que fue notoria en una determinada época, luego deje de serlo.

En consecuencia, las resoluciones presentadas por el sujeto pasivo con la finalidad de probar el carácter notorio de su marca, no acreditan tal extremo y no se ha presentado mayor prueba en la que se pueda verificar alguno de los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486; en consecuencia, GUCCIO GUCCI S.P.A. no ha acreditado la notoriedad o reconocimiento de su marca, por tanto no corresponde ingresar a analizar la existencia de riesgo de asociación y/o confusión que puedan producir la dilución de dicha marca.

V.2. Sobre la irregistrabilidad de signos por identidad o similitud.

GUCCIO GUCCI S.P.A. acusa la vulneración a sus derechos de registro de marca, y la inobservancia de las previsiones de los arts. 135-b) y 136-a) y h) de la Decisión 486, por lo que corresponde analizar si en el acto impugnado se examinó correctamente si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, para luego determinar si esto es capaz de generar riesgo de confusión y/o de asociación en el consumidor.

No se ingresará a determinar la irregistrabilidad de la marca solicitante por la causal establecida en el art. 136-h), de conformidad a lo resuelto precedentemente.

De forma específica la interpretación solicitada, expresó que no es posible el registro de una marca, cuando tenga identidad o semejanza con una anteriormente registrada en relación con los mismos productos o servicios o respecto de los cuales la marca pueda inducir al público a error, siendo suficiente que exista riesgo de confusión o asociación para que se configure la prohibición o irregistrabilidad, correspondiendo al juzgador determinar la existencia del riesgo señalado, sobre la base del análisis y contraste de las marcas, bajo las pautas de la interpretación prejudicial correspondiente.

En ese contexto, es necesario verificar si el registro de la marca “GGGG” (mixto) solicitado por GUESS? INC., es semejante al registro de la marca “GG” (logotipo) de GUCCIO GUCCI S.P.A., debiendo considerarse la totalidad de los elementos que integran al signo o marca, pues tratándose de signos mixtos, se deberá conservar la unidad gráfica y fonética de estos, sin descomponerlos, además de identificar si el elemento denominativo o el gráfico, es el que tiene mayor influencia en la mente del consumidor.

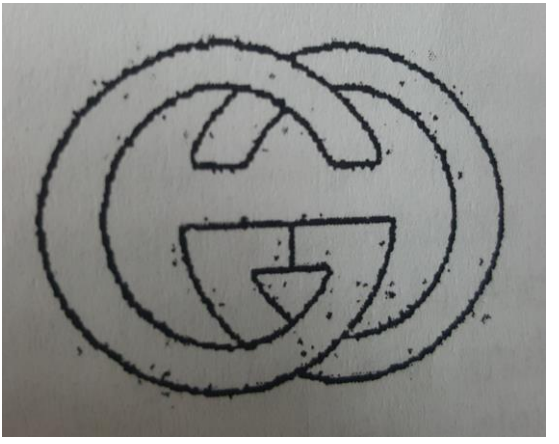
Además, al momento de analizar la confundibilidad entre los dos signos se debe determinar si entre ellos existe identidad o similitud y si existe correspondencia entre los productos o servicios que ambos pretenden distinguir en el mercado. En ese sentido, cuando los signos no sólo sean idénticos, sino que tengan por objeto individualizar los mismos productos o servicios, el riesgo de confusión se presume.

Al tratarse de una simple similitud, el examen requiere de mayor profundidad, con el objeto de tener precisiones claras para denegar o conceder un registro y como regla general si existen dos signos idénticos en su composición, pero identificados en clases distintas, ambos podrán ser perfectamente registrables.

En el marco del contenido de la interpretación de prejudicialidad remitido a éste tribunal por el Tribunal Andino de Justicia, se tiene que los signos confrontados son ambos de naturaleza mixta, en consecuencia, de la verificación de ambos se tiene que el signo a registrarse por GUESS? Inc. para la Clase 25, tiene las siguientes características:

Su elemento denominativo es la letra “G”, y el elemento gráfico está conformado por un diseño de cuatro letras “G” entrelazadas entre sí; en este caso el elemento gráfico es el preponderante.

El signo de GUCCIO GUCCI S.P.A, tiene las siguientes características:



Compuesto por el elemento denominativo que también es la letra “G” y un elemento gráfico con diseño emergente de dos letras “G” contrapuestas entre sí. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

En ambos signos el elemento preponderante es el gráfico o figurativo, y siguiendo los lineamientos de la interpretación prejudicial, corresponde efectuar las comparaciones y contraste de los siguientes elementos:

a) El trazado.

El signo mixto propuesto por GUESS? INC., muestra cuatro letras “G”, que se encuentran entrelazadas generando la impresión de una figura con cuatro semicírculos entrelazados con un diseño similar a la letra X y a dos veces el número 3 contrapuesto.

El signo registrado por GUCCIO GUCCI S.P.A., muestra dos letras “G” situadas horizontalmente en forma opuesta una de la otra, advirtiéndose un entrecruzado de letras por su parte superior e inferior, y uniéndose en la parte central, formando con sus bordes una figura elíptica.

b) El concepto.

Verificados ambos signos, se advierte que ninguno de ellos evoca una idea en particular, pues las figuras no se asemejan a siluetas de algún sujeto u objeto que pueda ser fácilmente identificable a partir de la visualización o que estén vinculados a los productos que se pretende comercializar.

c) Los colores

Ambos signos fueron presentados ante este tribunal en un diseño con colores blanco y negro, sin embargo, se puede apreciar que en el signo de GUESS? INC., predomina el color negro o relleno en las letras utilizadas y los picos figuras de rombo alrededor.

En el caso del signo de GUCCIO GUCCI S.P.A., se utiliza el color negro, o color solo en las líneas de contorno o borde de las letras, sin relleno en la parte interna de las mismas.

De la verificación expuesta, se advierte que las semejanzas en el elemento gráfico de los signos analizados, son mínimas, apartando el elemento denominativo como es la letra “G”, se evidencia que el cruce o entrelazado entre sí de las letras “G” puede considerarse un aspecto similar, sin embargo, éste no se encuentra dispuesto en la misma forma en ambos

diseños, y los colores que de acuerdo a los diseños están en blanco y negro, pero que pueden ser reproducidos en otros tonos, como ocurre en el caso de la marca opositora.

De ello se infiere que no se configuran los supuestos requeridos para declarar la identidad o semejanza de los signos y los productos en conflicto, que puedan generar riesgo de confusión directo e indirecto, o riesgo de confusión por asociación en los clientes o usuarios, por lo que reúne los suficientes elementos de distintividad respecto a la marca registrada de GUESS? INC. y no se encuentra inmerso en causal alguna de irregistrabilidad.

En ese contexto, el SENAPI no ha incurrido en incorrecta aplicación o interpretación de normas legales ni vulneración de derechos, limitándose a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas aplicables al caso concreto; más aun considerando que 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 y el contenido de los antecedentes procesales y de sede 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, concordante con la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 17 a 19 vta., subsanada a fs. 52 a 54 vta., interpuesta por la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A. representada por Álvaro Fernando Siles Martin; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-No 46/2014 de 10 de febrero.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

91

Martha Vega Guzmán c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 30 a 34 vta., en la que Martha Vega Guzmán, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 37; la contestación de la AGIT de fs. 47 a 50; la respuesta de la Gerencia Regional de Cochabamba de la Aduana Nacional de fs. 75 a 84; 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 demandante señala que en ejercicio de sus derechos al trabajo, comercio y propiedad previstos en los arts. 46, 47 y 56 de la C.P.E., adquirió de Graciela Ferreira Maturana el vehículo camión Volvo FH-13 con chasis YV2AS50D78A662653 en Iquique – Chile, habiendo cumplido con los tramites de importación desde Iquique Chile con destino a la Aduana Interior La Paz - Bolivia, que le autorizó el levante y retiro de su vehículo, otorgándole la Declaración Única de Importación N° C-18213 de 22 de julio de 2013; sin embargo el 15 de octubre de 2013 en Cochabamba, funcionarios policiales del Control Operativo Aduanero decomisaron su vehículo de forma ilegal por la presunta comisión de contrabando, debido a que funcionarios de DIPROVE indicaron que el número de chasis fue grabado con cuños artesanales y rústicos, siendo el número YV2AP40C55A606841, disponiendo en consecuencia su decomiso definitivo y sometido a proceso administrativo por contrabando contravencional en desconocimiento de los arts. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano y los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492; no obstante la Aduana Interior Cochabamba emitió la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI-0939/13 de 14 de noviembre de 2013, contra la que afirma interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria Cochabamba (ARIT), quien pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0155/14 de 21 de abril de 2014 confirmando la resolución sancionatoria, ante esta circunstancia planteó recurso jerárquico a la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) que dictó Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/2014 de 29 de Julio de 2014, que al haber confirmado la resolución de alzada, le causa agravio y motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante alega que adquirió de Graciela Ferreira Maturana el vehículo camión Volvo FH-13 con chasis YV2AS50D78A662653 en Iquique – Chile, efectuando los trámites

correspondientes de importación desde Iquique - Chile a la Aduana Interior La Paz - Bolivia, arribando con el respectivo Manifiesto Internacional de Carga y Declaración de Tránsito Aduanero (MIC/DTA), cumplidos los requisitos que rigen la actividad de comercio internacional, fue sometido a despacho aduanero de importación al consumo de conformidad a los arts. 74, 75, 76 y 79 de la L. Nº 1990 Ley General de Aduanas D.S. N° 25870, pagados los tributos aduaneros, la Aduana Interior habría autorizado el levante y retiro de su vehículo tipo camión Volvo FH-13 otorgándole la Declaración Única de Importación N° C-18213 de 22 de julio de 2013, adhiriéndose el Formulario de Registro de Vehículos con Código de FRV 130818832 y Factura de Reexpedición Nº 0025000, Declaración Andina del Valor, otorgados por la Aduana Interior La Paz; la Factura extendida por la Agencia Despachante de Aduanas "Chalco S.R.L." realizados los trámites ante la Administración de Aduana Interior La Paz; Planilla de Gastos emitida por la Agencia Despachante de Aduana "Chalco SRL"; Certificado de Medición de los Gases de Escape Vehículos COD Nº 10Q05-7210 (requisito para la importación del vehículo); Certificado Medioambiental Nº CM-PL-201-508-2013 otorgado por el Instituto Boliviano de Metrología (requisito para la importación del vehículo); Planilla de Inventarios sobre accesorios del vehículo otorgado por la Empresa Pública de Depósitos Aduaneros Bolivianos que se encontraría en los recintos de la Aduana Interior La Paz; Carta de Porte Internacional que demostraría el arribo del vehículo a recintos de la Aduana Interior La Paz; parte de recepción de mercancías en el recinto de la Administración de la Aduana Interior La Paz; documentos que manifiesta acreditan el cumplimiento de los requisitos y formalidades aduaneros para la importación del vehículo mencionados, por lo que se le otorgó el levante del vehículo.

No obstante de ello, arguye que el 15 de octubre de 2013 en Cochabamba funcionarios policiales del Control Operativo Aduanero decomisaron ilegalmente su vehículo introduciéndolo en recintos de la Aduana Interior Cochabamba por presunta comisión de contrabando, sin orden judicial o resolución de autoridad competente, iniciándole a su decir un ilegal proceso administrativo, siendo notificada con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-752/13 de 14 de noviembre de 2013, sustentada en que se realizó un "revenido" químico del vehículo por funcionarios de DIPROVE señalando que el número de chasis estaría grabado con cuños artesanales y rústicos y que el número seria el YV2AP40C55A606841, por lo que se consideró que el vehículo es de contrabando, habiéndose dispuesto su decomiso definitivo; revenido químico que la demandante arguye desconocer al no haber sido notificada con orden judicial o administrativa para que se proceda a un estudio pericial, desconociendo el procedimiento aduanero y el trámite de importación que realizó de acuerdo a los arts. 74, 75, 76 y 79 de la L.G.A., y 110, 111, 113 y 114 de su Reglamento, autorizando el levante de vehículo, termino aduanero que considera se asemeja a la autorización de su retiro para su circulación, irrestricta, al haberse procedido con el cumplimiento de los requisitos y trámites de despacho aduanero de importación, por consiguiente cualquier observación posterior al amparo del art. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, debió efectuarse un proceso de fiscalización que le sea notificado y así asumir defensa, presentando prueba pertinente en resguardo del debido proceso y su legítima defensa previstos en el art. 115 de la C.P.E., por lo que considera que fue sometida a un proceso ilegal y forzado en la Administración de Aduana Interior Cochabamba, que resulta contrario a las disposiciones legales para la verificación y fiscalización posterior a la importación, siendo lesivo a sus derechos constitucionales, actos y procedimientos que considera nulos de pleno derecho al ser ejercidos usurpando funciones que le

corresponderían a la Aduana Interior La Paz, sin competencia, de acuerdo al art. 122 de la C.P.E.

De otro lado afirma que el decomiso preventivo y la elaboración del acta de intervención, así como la presentación de pruebas de descargo ante el presunto contrabando establecidos en los arts. 186, 187, 98 del Cód. Trib. Boliviano se aplican en los casos del control fronterizo y de ingreso ilegal de mercancías a territorio nacional, no así en territorio nacional con su respectivo MIC/DTA; empero indica fue sometida a un ilegal proceso administrativo por contrabando contravencional en aplicación de normas incorrectas, que en caso de existir duda o ausencia requisitos de importación, debió procederse a la fiscalización posterior a efectos de presentar pruebas de descargo de conformidad a los arts. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano y 21 y 100 de la L. N° 2492.

Es así, que notificada con la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI-0939/13 de 14 de noviembre de 2013 emitida por la Aduana Interior de Cochabamba, señala que presento recurso de alzada que ante la Autoridad de Impugnación Tributaria Cochabamba arguyendo el ilegal decomiso del vehículo de su propiedad sin orden judicial, ni administrativa, con el agravante de desconocimiento de la norma legal que debió aplicarse citando los artículos ya mencionados, sin embargo lejos de restituir sus derechos supuestamente vulnerados, por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0155/14 de 21 de abril de 2014 se confirmó la resolución sancionatoria, contra la que interpuso recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria fundamentando el ilegal proceso contravencional forzado y la falta de aplicación de las disposiciones legales de fiscalización dentro de un debido proceso; empero, esta autoridad se habría limitado a realizar una descripción de antecedentes del señalado proceso administrativo por contrabando contravencional, confirmando la resolución de recurso de alzada, manteniendo la Resolución Sancionatoria de la Aduana Interior Cochabamba en base a los argumentos contenidos – indica - en los Acápites vii y viii de la resolución de recurso jerárquico que ahora impugna y que procedió a su transcripción en la demanda, para luego afirmar que se pretende sustentar el prescindir del procesamiento de fiscalización posterior que considera debió aplicarse, puesto que el vehículo de su propiedad afirma fue importado en cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley General de Aduanas y su Reglamento, para el despacho aduanero, autorizándose su levante en recintos aduaneros siendo objeto de verificación por la Aduana Interior La Paz, en consecuencia arguye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014, le es agraviante a sus intereses y derechos legítimos, al haberse incumplido el procedimiento de fiscalización posterior encubriendo el procedimiento administrativo que concluyó con la emisión de la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI-0939/13 de 14 de noviembre de 2013 pronunciada por la Administración de Aduana Interior Cochabamba y la resolución de recurso de alzada, que le obligan a la interposición de la presente demanda para la restitución de sus derechos constitucionales al trabajo, comercio, propiedad, debido proceso y legítima defensa previstos en los arts. 46, 47, 56 y 115 de la C.P.E., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014 pronunciada por la AGIT.

I.3. Petitorio.

Solicitó la revocatoria de la resolución de recurso jerárquico impugnada y se ordene la devolución de su vehículo, restituyendo así sus derechos constitucionales.

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 presentado el 6 de marzo de 2015, que cursa de fs. 47 a 50, mediante el cual, expresó lo siguiente:

Los argumentos de la parte demandante no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT en la resolución de recurso jerárquico que es clara, contando como precedente la Sentencia N° 238/13 de 5 de julio de 2013 emitida por este Tribunal, por consiguiente no habría demostrado la errada interpretación de la AGIT, limitándose a efectuar afirmaciones generales imprecisas, sin exponer los razonamientos de carácter jurídico, por las que cree que su pretensión no fue valorada correctamente por la AGIT, carencia argumentativa que afirma no puede ser suplida por este tribunal de acuerdo a la Sentencia N° 510/13 de 27 de noviembre de 2013.

En cuanto a la aseveración de que se pretende prescindir del procedimiento de fiscalización posterior que se debió aplicar; la AGIT considera que únicamente se refiere al Acápite "IV.3.2. De la valoración de las pruebas", sin hacer referencia al Punto "IV.3.1. Respecto a la nulidad de procedimientos", resultando incongruente el petitorio de la demanda al solicitar la revocatoria de la resolución jerárquica, en base a argumentos lacónicos, faltando a la verdad de los hechos y los antecedentes del proceso; empero en el Punto IV.3.1 de la resolución de recurso jerárquico impugnada, se habría hecho hincapié en que la nulidad de obrados que denuncio en el recurso jerárquico, no fueron planteados en el recurso de alzada, por lo que constituiría un elemento nuevo, que de acuerdo al Principio de Congruencia, la AGIT no puede resolver otros puntos de los impugnados en la alzada.

Asimismo, efectuando una relación de antecedentes en cuanto al informe pericial de DIPROVE, sobre el chasis al vehículo en cuestión donde se observó que el número se encontraba grabado con cuños artesanales y rústicos, no siendo original de fábrica, efectuándose las pericias de revenido químico, se concluyó que el número de chasis y motor original de fábrica es YV2AP40C55A606841, efectuándose el acta de entrega de vehículo de 15 de octubre de 2013 DIPROVE en cumplimiento del requerimiento fiscal, entregó el vehículo al personal del Control Operativo Aduanero en calidad de decomiso, por su parte la administración aduanera el 6 de noviembre de 2013, notificó al sujeto pasivo con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-752/2013, otorgándole el plazo de 3 días para que presente sus descargos, cumplido el mismo, el 18 de diciembre de 2014 –indica- que se notificó con la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0939/2013 que declaró probado el contrabando contravencional, que según el operativo realizado por el Control Operativo Aduanero, la administración aduanera labro el acta de intervención presumiendo la comisión de contrabando contravencional, que fue objeto de análisis y cumple con los requisitos establecidos, como la identificación del presunto responsable y el plazo para la presentación de descargos, habiendo sido notificada el acta a la demandante, quien no presentó descargos, ni prueba alguna en conformidad al art. 98 de la L. Nº 2492, que desvirtúen los cargos, los cuales se mantuvieron subsistentes, al encontrarse sustentados en la verificación física y el informe pericial de 19 de septiembre de 2014 de DIPROVE, en conformidad al art. 117-I del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por D.S. N° 25870 que prohíbe bajo cualquier régimen aduanero o destino aduanero especial, el ingreso a territorio nacional de vehículos, partes y accesorios para vehículos, usados o nuevos que se encuentran prohibidos de importación, así como el art. 9-I-b) del D.S. N° 28963 que prevé que los vehículos que cuenten con el número de chasis duplicado, alterado o amolado que se encuentra prohibidas de importación; y, los incs. b), f) y g) del art. 181 de la

L. Nº 2492, que establecen que el que realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos exigidos, introduzca mercancía que este prohibida y el que se encuentre en tenencia de mercancías sin que previamente hayan sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita, comete contrabando, concluyendo que la conducta del sujeto pasivo se adecua a la tipificación de contrabando y cita al efecto como jurisprudencia las Sentencias Nos. 238/13 de 5 de julio de 2013 y 510/13 de 27 de noviembre de 2013.

Finalmente afirma que los argumentos de la demandante no son evidentes, por lo que la resolución jerárquica impugnada fue emitida en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por consiguiente se ratifica en todos sus fundamentos, careciendo la demanda de sustento jurídico-tributario, al no existir agravio, ni lesión de derechos.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- Intervención del tercero interesado.

La Aduana Interior Cochabamba, apersonándose al proceso, responde a la demanda por memorial presentado el 24 de marzo de 2015, que cursa de fs. 75 a 84, mediante el cual luego de efectuar una relación de los antecedentes, afirma que lo señalado por la parte demandante es incongruente en razón a que la resolución sancionatoria cumple con todos los requisitos de forma previstos en el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, tales como el lugar, fecha, nombre del operativo, nombre del sujeto pasivo, deuda tributaria fundamentos de hecho y derecho, la calificación de la conducta, la sanción la orden de notificación de los interesados, la firma y cargo de la autoridad competente que emite la resolución, habiéndose establecido inclusive tanto en la resolución de recurso de alzada como en la resolución de recurso jerárquico que la Administración de Aduana Interior emitió el Acta de Intervención COARCBA –C-0752/2013 de acuerdo al art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, concordante con el art. 66 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, adecuándose al anexo 4 de la Resolución de Directorio N° R.D. 01-005.13 que aprueba el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional, desvirtuándose en consecuencia las observaciones de la demandante, ya que la resolución sancionatoria cumple con los requisitos mínimos establecidos por los arts. 99 del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, como se tiene señalado.

En cuanto a que el revenido químico no fue de conocimiento de la ahora demandante siendo sometida a un ilegal y forzoso proceso administrativo; efectúa una relación sobre lo resuelto por la ARIT de la revisión realizada al vehículo, así como el acta de intervención, la observación del chasis, el informe técnico del revenido químico de 19 de septiembre de 2013 que establece que el chasis fue grabado con cuños artesanales y rustico, no siendo el original de fábrica, por lo que no sería evidente lo afirmado por el demandante puesto que no condice con la realidad de los hechos, ya que el procedimiento realizado se encontraría enmarcado en la normativa aduanera lo cual fue considerado por la AGIT en la resolución jerárquica ahora impugnada.

Respecto a que cumplió con todo el proceso de importación del vehículo, habiéndose autorizado su levante que se asemeja a la autorización de su retiro para su circulación irrestricta; señala que conforme a la respuesta en alzada en el proceso contravencional tuvo su inicio por la presunción del contrabando contravencional del vehículo con chasis N°

YV2AP4055A606841 que no cuenta con documentación que acredite su importación, por lo que se habría declarado probado el contrabando contravencional por resolución sancionatoria, aspecto que indica fue analizado por la AGIT al citar los arts. 117-I del Reglamento de la Ley General de Aduanas; 90-I-b) del D.S. N° 28963 y los incs. b), f) y g) del art. 181 de la L. N° 2492, sobre las circunstancias que llevan a la comisión de contrabando, habiéndose demostrado que la demandante introdujo a territorio aduanero nacional un vehículo prohibido de importación con un chasis alterado.

Sobre la denuncia de que la demandante fue sometida a un proceso administrativo ilegal y forzado por presunto contrabando contravencional, aplicando disposiciones incorrectas; señala que en el Considerando V de la Resolución Sancionatoria, la acción en la que incurrió se subsume en la figura de contrabando contravencional por la internación, tenencia y tráfico del vehículo sin la documentación legal que acredite que hubiere sometido a un régimen aduanero vehículo que además se encuentra prohibido de importación de acuerdo al art. 3 del D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008 que complementa el art. 9 del D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, consecuentemente asevera que se hizo una correcta calificación de la conducta como contrabando contravencional ya que el vehículo con el chasis YV2AP4055A606841 no fue sometido a ningún régimen aduanero infringiendo lo dispuesto por el art. 181-b) y g) del Cód. Trib.

Con relación a que se le habría vulnerado sus derechos al debido proceso y de defensa; citando un fragmento de lo señalado por la ARIT, para luego afirmar que la demandante fue notificada en secretaria el 6 de noviembre de 2013, de acuerdo al art. 90 de la L. Nº 2492 con el acta de intervención contravencional, sin que la misma haya presentado prueba de descargo en los tres días otorgados al efecto, limitándole a la demandante alegar vulneración del debido proceso, ya que en el recurso de alzada se estableció que incurrió en la conducta descrita en los arts. 160-4 y 181-b), f) y g) de la L. Nº 2492, sin que lo haya desvirtuado, por consiguiente al no existir tampoco infracción al principio de seguridad jurídica estipulados en los arts. 115 y 117 de la C.P.E., y 68 de la L. Nº 2492, la ARIT confirmo la resolución sancionatoria.

Adicionalmente con relación a la observación de que planteo recurso jerárquico porque la resolución de la ARIT es lesiva a sus derechos e intereses, citando una parte de la resolución de la AGIT, refiere que al resolver la alzada no podía pronunciarse sobre algo que no fue solicitado por la ahora demandante y únicamente puede resolver los puntos que fueron objeto de apelación, de acuerdo al art. 198-e) del Cód. Trib. Boliviano, por consiguiente lo alegado no guardaría congruencia con la realidad objetiva del proceso.

IV.- 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:

En fotocopias simples se encuentra el Informe Técnico de Revenido Químico de 19 de septiembre de 2013 que arroja que respecto al chasis, el soporte de grabación del número de chasis designado por el fabricante para ese modelo y marca de vehículo se encuentra grabado con cuños artesanales y rústicos, no siendo original de fábrica (fs. 5 a 17 del Anexo 1).

Mediante Acta de Comiso de 15 de octubre de 2013 realizado a requerimiento fiscal de DIPROVE de un camión Tipo FH marca Volvo, modelo 2008, color azul, chasis YV2AP4055A606841 (fs. 4 del Anexo 1).

El 15 de octubre de 2013 se hizo acta de entrega de vehículo en dependencias de DIPROVE al personal del Control Operativo Aduanero (fs. 18 del Anexo 1)

El 6 de noviembre de 2013 se notificó a Edith Pinto Escobar y a Martha Vega Guzmán con el acta de intervención, respectivamente (fs. 27-28 del Anexo 1).

La Gerencia Regional de Cochabamba de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0939/13 de 14 de noviembre de 2013, por la que declaró probado el contrabando contravencional atribuido a Edith Pinto Escobar respecto al vehículo comisado según Acta de Intervención Contravencional N° Control Operativo Aduanero /RCBA-C-0752/13 de 15 de octubre de 2013, disponiéndose en consecuencia el comiso definitivo del vehículo a fin de que a través de la Supervisoría de procesamiento por contrabando contravencional se proceda a su disposición conforme a normativa aduanera, así como la notificación con esa resolución a Edith Pinto Escobar y Martha Vega Guzmán, resolución con la que fueron notificadas el 18 de diciembre de 2013 (fs. 37 a 41 del Anexo 1).

Contra esta resolución, Martha Vega Guzmán interpuso recurso de alzada (fs. 44 a 47 vta. del Anexo 1) resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria quien dictó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0155/14 de 21 de abril de 2014, que confirmó la resolución sancionatoria.

El 13 de mayo de 2014, Martha Vega Guzmán interpuso Recurso Jerárquico en contra de la resolución de alzada, el mismo que fue objeto de pronunciamiento por la AGIT mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014, confirmó la resolución de recurso de alzada dictada por la ARIT, en consecuencia firme y subsistente la resolución sancionatoria.

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, de fs. 137 se decretó “Autos para sentencia”.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: i) Si la autoridad demandada obró de manera correcta en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/2014 de 29 de julio, sin que se haya vulnerado derecho alguno de la demandante; y, ii) Si la demandante fue sometida a un proceso administrativo ilegal y forzoso, inobservando las previsiones de los arts. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano y 21 y 100 de la L. Nº 2492.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del C.P.C., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y

cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Sobre la emisión correcta de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/2014 de 29 de julio, sin que se haya vulnerado derecho alguno de la demandante.

De la revisión de la resolución de recurso jerárquico se constata que si bien la parte ahora demandante, alega que adquirió de Graciela Ferreira Marturana un vehículo camión Volvo FH13 con chasis YV2AS50D78A662653 en Iquique – Chile; y, que habría cumplido con todos los trámites de importación, otorgándosele el levante y retiro de su vehículo, la Declaración Única de Importación N° C-18213 de 22 de julio de 2013; no puede pasarse por alto que producto de un examen químico, se informa que el número de chasis fue grabado con cuños artesanales y rústicos, resultando el número de chasis original YV2AP40C55A606841 y no el que indica la parte ahora demandante sobre el que hubiera el trámite de importación, por lo que el 15 de octubre de 2013, en Cochabamba el señalado vehículo fue capturado por efectivos del Control Operativo Aduanero quienes labraron el acta de comiso, procediendo al comiso preventivo, por la presunta comisión de contrabando.

Posteriormente el 6 de noviembre de 2013, la administración aduanera notifico en secretaria a la ahora demandante Martha Vega Guzmán con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-752/13 de 30 de octubre de 2013, habiéndose calificado la conducta como contrabando contravencional de conformidad a los incs. b), g) y f) del art. 181 de la L. N° 2492 determinándose por tributos omitidos 70.760,24 UFV, habiéndosele otorgado 3 días para que formule sus descargos, pasado este periodo la Gerencia Regional de Cochabamba de la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0939/13 de 14 de noviembre de 2013, declarando probado el contrabando contravencional, disponiéndose en consecuencia el comiso definitivo del vehículo a fin de que a través de la Supervisoría de procesamiento por contrabando contravencional se proceda a su disposición conforme a normativa aduanera, que notificada la demandante con esta resolución hizo uso del recurso de alzada obteniendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0155/14 de 21 de abril de 2014, que confirmó la resolución sancionatoria, anoticiada de esta resolución, la demandante nuevamente ejerciendo su derecho de defensa dentro de un debido proceso presentó recurso jerárquico el 13 de mayo de 2014, resuelto por la AGIT mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014, que a su vez confirmó la resolución de recurso de alzada; relación de la que se evidencia que la demandante asumió legítima defensa en todas las etapas del proceso

administrativo que se le siguió, por la comisión de contrabando contravencional, desvirtuándose lo argüido en relación a la vulneración de los derechos al debido proceso y de defensa.

Ahora bien, respecto a la correcta aplicación normativa que efectuó la AGIT a momento de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/2014 de 29 de julio, se debe tener presente que inicialmente la AGIT extrae los agravios formulados por la entonces recurrente, quien arguye nuevos elementos diferentes a los puntos que fueron objeto de alzada, por lo que en base al principio de congruencia y al amparo del art. 198-e) del Cód. Trib. Boliviano, la AGIT aclara a la recurrente que los puntos a resolver no pueden ser otros que los impugnados a tiempo de interponer recurso de alzada.

No obstante de ello, respecto a los reclamos de que habría realizado los trámites correspondientes para la importación del vehículo cuyo número de chasis no es el original, de acuerdo a las previsiones establecidas en el art. 117-I del Reglamento de la Ley General de Aduanas se encuentra prohibido bajo cualquier régimen aduanero o destino aduanero especial el ingreso a territorio nacional los vehículos, partes y accesorios para vehículos usados o nuevos que se encuentren prohibidos de importación, en ese sentido el art. 9-b) del D.S. N° 28963 también prohíbe la importación de vehículos que cuenten con el número de chasis duplicado, alterado o amolado, como acontece en el caso de autos, consiguientemente, al haberse dado aplicación al art. 181 en sus incs. b), f) y g) de la L. Nº 2492 referidos a la comisión de contrabando cuando se realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o en infracción de los requisitos exigidos legalmente; así como la introducción, o extracción del territorio aduanero nacional se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación según sea el caso se encuentre prohibida; y, la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras, sin que previamente hubieran sido sometidas a un régimen aduanero; circunstancias que no han sido desvirtuadas por la demandante en su oportunidad, por lo que no se ha demostrado que la resolución jerárquica impugnada no se encuentre emitida de forma errónea de acuerdo a los antecedentes que se acompañan a la demanda, tampoco que se haya vulnerado norma ni derecho alguna como acusa la demandante.

V.3. Sobre la denuncia de que fue sometida a un proceso administrativo ilegal y forzoso, inobservando las previsiones de los arts. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano y 21 y 100 de la L. Nº 2492.

De acuerdo a la normativa citada en el punto que antecede, se debe partir señalando que al aducir la demandante que fue sometida a un proceso administrativo ilegal y forzado por presunto contrabando contravencional, aplicando disposiciones incorrectas; tal cual como se tiene expuesto precedentemente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 2014, se halla plenamente sustentada legalmente, puesto que los hechos se han subsumido en las previsiones del art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano, asimismo sobre la extrañeza que plantea en cuanto a la aplicación de los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492 y el art. 48 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, referidos a las facultades del sujeto activo de la relación jurídica tributaria de recaudación de control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución; y, que la Aduana Nacional ejercerá estas facultades en las fases de control anterior, control durante el despacho (aforo) u otra operación aduanera y control diferido. La verificación de calidad, valor en aduana, origen u otros aspectos que no puedan ser evidenciados durante estas fases, podrán ser objeto de fiscalización posterior; estas facultades no han sido inobservadas, como

pretende confundir la demandante, puesto que producto del informe en el que se estableció un numero de chasis original, distinto al que contenía el vehículo cuya importación efectuó el trámite, constituyen los hechos que han motivado el proceso administrativo al que fue sometida, sin que éste constituya una infracción, a los artículos cuya aplicabilidad reclama.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 30 a 34 vta., interpuesta por Martha Vega Guzmán; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1099/14 de 29 de julio de 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.

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

92

GUCCIO GUCCI S.P.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 31 a 33 vta. y memorial de subsanación de fs. 66 a 68 vta. presentados por la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., impugnando la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-No. 050/2014 de 10 de febrero, pronunciada por la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI); la providencia de admisión de fs. 69, la contestación de fs. 107 a 109 vta., los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 114-115, y, 122-123 vta., respectivamente, 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 manifiesta que mediante publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia Nº 447 de 30 de noviembre de 2012, tomó conocimiento de que Ramiro Moreno Baldivieso en representación de la marca GUESS? Inc. solicitó el registro de la marca "G" mixta, para proteger productos de la Clase 25 de la Clasificación Internacional de Niza, correspondiendo este a un diseño similar creado por GUCCIO GUCCI S.P.A., cuya notoriedad está debidamente reconocida y protegida por tratados internacionales suscritos por Bolivia, por lo que ante la violación de sus derechos interpuso demanda de oposición ante el SENAPI, ¿resuelta a favor de GUESS? Inc. mediante R.A. N° 279/2013, autorizando el registro de su marca, lo que motivó la interposición del recurso de revocatoria, que fue rechazado mediante Resolución Administrativa DPI/OP/REV Nª 262/2013, de forma infundada y sin considerar la prueba aportada.

Refiere que, ante esta situación, interpuso recurso jerárquico, acreditando documentalmente la violación sistemática de sus derechos de propiedad intelectual, emitiéndose la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-N° 050/2014, que negó la declaración de notoriedad alcanzada por el diseño GG e hizo valer, indebidamente, la solicitud del registro demandado, vulnerando con esto sus derechos constitucionales y aquellos reconocidos en convenios internacionales.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que solicitó aclaración y enmienda a la resolución jerárquica, con la finalidad de hacer notar la extralimitación en la que cae la decisión del SENAPI, al hacer valer únicamente lo establecido en el art. 224 de la Decisión 486, y considerar "signos distintivos notoriamente conocidos" solo a los reconocidos como tal en cualquier país miembro, sin tomar en cuenta lo señalado en su art. 1, referido a conceder a los miembros del Convenio de

Paris, entre otros, un trato no menos favorable que el que se otorgue a sus propios nacionales, de donde resulta que la autoridad administrativa, no consideró los derechos de GUCCIO GUCCI S.P.A. para dictar resolución.

Sostiene además, que la autoridad administrativa nacional no puede interpretar la norma, sino solo cumplirla, ya que estas disposiciones se encuentran sujetas únicamente a la interpretación del Tribunal Andino de Justicia, habiéndose extralimitado la autoridad administrativa, al omitir solicitar al mismo una interpretación prejudicial, que permita esclarecer la contradicción entre los arts. 1 y 224 de la Decisión 486, pues el invalidar la declaración de notoriedad de su marca como país miembro del Convenio de Paris, acreditada con las resoluciones de la comisión europea con representación en España, números: 005336102, 008159923, 005319744 y 00062613-0001, resulta ser totalmente desfavorable y contrario a lo establecido en el art. 1, que solamente prevé reservas en cuanto a los arts. 3 y 5 del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC) y 2 del Convenio de Paris para la Protección de la Propiedad Industrial, las cuales no se refieren a la notoriedad de una marca.

Refiere que solicitó aclaración sobre si solo es válido demostrar la notoriedad de una marca cuando esta fue declarada notoria en los países miembros de la Comunidad Andina Nacional, ya que la resolución jerárquica argumentó que no se cumplieron con los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486 para que su marca sea reconocida como notoria, toda vez que la misma no fue reconocida como tal en cualquier país miembro de la Comunidad Andina, deformando el sentido del art. 1 con una pseudo interpretación arbitraria, pues si no se reconoce la declaración de notoriedad de una marca en un país miembro del Convenio de Paris, como es España, o de países de la comunidad europea, automáticamente se entendería que la aplicación del derecho es desfavorable y contradictorio por la restricción del art. 224 y las exigencias del art. 228 de la Decisión 486, lo cual debió ser advertido por la autoridad administrativa a efecto de solicitar de oficio una interpretación prejudicial a la autoridad competente.

Agrega, que la autoridad concentrada en su criterio de no admitir prueba alguna sobre la notoriedad de marca, no advirtió debidamente el contenido de su demanda, que tiene como fundamento la prohibición de los arts. 135-b) y 136-a) y h), en mérito a que la solicitud de marca entrelaza la letra G, lo cual podría inducir a confusión entre los consumidores en la creencia que se trata de productos fabricados por GUCCIO GUCCI S.P.A., siendo una de las marcas de mayor éxito GG (logotipo) que ha adquirido fama a nivel mundial, puntualizando que reclama la intención de usar de la misma forma la letra G entrelazándola, características que hacen distinguible a su marca y que demandó de oposición con el objeto de evitar la dilución de su valor distintivo.

Por último, en su memorial de subsanación, amplía sus argumentos alegando la vulneración a sus derechos al debido proceso y a la defensa, en vista de que no se valoraron las pruebas presentadas con la finalidad de acreditar el carácter notorio de su marca, constituyéndose esta omisión en una causal de nulidad prevista en el art. 35-c) de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada su demanda, y en consecuencia se revoque la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-N° 050/2014.

II.- Contestación a la demanda.

Jhilda Gabriela Murillo Zarate, en su condición de Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, argumentando lo siguiente:

Previo a ingresar a dilucidar cuestiones de fondo, refiere que de la revisión de la base de datos de la oficina SENAPI Bolivia, evidenció la siguiente información:

"Marca Opositor: GUCCIO GUCCI S.P.A. GG (logotipo) con Registro N° 64944-C de 13 de noviembre de 1997, renovada mediante Resolución SNPI-RA N° 1633-07 de 10 de octubre de 2007 bajo el Nº 70110-A que distingue productos de la clase 25…"

"Marca Solicitante: GUESS? INC. "G" (mixta) con SM-4931-12 de 17 de septiembre de 2012, con Publicación N° 157402, que pretende distinguir productos en la Clase 25…"

Al respecto, señala que el art. 134 de la Decisión 486 dispone que se constituirá como marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, pudiendo registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica, y que la naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. En tal sentido podrán constituir marcas, entre otros, las palabras o combinación de palabras, es decir, que un signo puede registrarse como marca si reúne los requisitos de distintividad y susceptibilidad de representación gráfica y siempre que no incurra en ninguna de las causales de irregistrabilidad señaladas en los arts. 135 y 136 de la Decisión 486.

Sobre la valoración de la prueba, manifiesta, que el art. 224 de la Decisión 486, establece que una marca será considerada como notoriamente conocida cuando sea reconocida como tal en cualquier país miembro, debiendo para esto converger factores como el de difusión, el uso intensivo de los productos de la marca por el consumidor medio y su reconocimiento dentro de los círculos interesados por la calidad de los productos. Por su parte, el art. 228 de la Decisión 486, establece los factores que se deberán tomar en cuenta para que una marca sea considerada como notoria y que el consumidor medio la reconozca debido al esfuerzo que el titular de la misma realice para elevarla a ese status, y por último, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dentro del Proceso 25-IP-2011, estableció que la notoriedad de la marca no se presume, sino que debe ser probada.

De lo expuesto precedentemente y del análisis de la prueba aportada en grado jerárquico, establece que: de fs. 282-289, 290-302, 303-322, 323-336, 337-348, 349-360, 361-370, cursa prueba documental que no cumple con todas las legalizaciones de ley, y de fs. 376-352, cursa prueba documental en copias simples, por lo que invocando la S.C. N° 1913/2004-R de 14 de diciembre, referida a la exigencia de homologación ante la Cancillería para documentos obtenidos en el extranjero, concluye que la prueba presentada no cumplió con las legalizaciones establecidas en el D.L. N° 07458 de 30 de diciembre de 1965 y por tanto no merece ser sujeta de valoración, consiguientemente, el titular de la marca no demostró mediante prueba idónea el reconocimiento de su marca como notoria dentro de algún país miembro de la Comunidad Andina Nacional, deduciéndose que no se cumplieron los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486, para que su marca sea reconocida como tal.

En relación a la omisión de solicitud de interpretación prejudicial al Tribunal Andino de Justicia, señala que la norma comunitaria andina es susceptible de interpretación por parte del operador jurídico, pues el art. 32 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la

Comunidad Andina, le otorga la función de interpretar la normativa comunitaria andina, solo con el fin de lograr su aplicación de una manera uniforme, y el art. 33 del referido Tratado, establece que los jueces podrán solicitar la interpretación del tribunal, otorgando la facultad y no la obligación a la autoridad administrativa de efectuar dicha solicitud, habiéndose circunscrito en el presente caso a aplicar lo estrictamente establecido en la Decisión 486.

Respecto a la denuncia de vulneración de derechos sobre la supuesta marca notoria y la contradicción de normas, transcribe el art. 2 del Convenio de Paris y determina que dicha previsión normativa es clara en cuanto al régimen jurídico aplicable, que en el caso nacional se supedita a la normativa andina a través de la Decisión 486, por lo que corresponde y resulta correcta la aplicación del art. 224 de dicha Decisión, en consecuencia, los argumentos del demandante carecen de fundamento legal, aspecto que deberá valorarse conforme a derecho.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda interpuesta, y se confirme la Resolución Administrativa DGE/OPO/J- 050/2014 de 10 de febrero.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 17 de septiembre de 2012, GUESS? INC., solicitó ante la Dirección de Propiedad Intelectual del SENAPI, el registro como marca del signo “G” (mixto) para proteger productos de la Clase 25 del Arreglo de Niza Relativo a la Clasificación Internacional de Productos y Servicios para el Registro de Marcas.

III.2. El 15 de enero de 2013, GUCCIO GUCCI S.P.A., presentó oposición a la mencionada solicitud de registro de marca, argumentando que es titular de la marca GG (mixta) destinada a proteger productos de la Clase 25 de la Clasificación Internacional de Niza.

III.3. Mediante R.A. N° 279/2013 de 29 de mayo, el SENAPI declaró infundada la oposición presentada por la sociedad GUCCIO GUCCI S.P.A., y concedió el registro de la marca “G” mixto a favor de GUESS? Inc.

III.4. Contra esta determinación GUCCIO GUCCI S.P.A., interpuso recurso de revocatoria, resuelto por el SENAPI en la Resolución DPI/OP/REV-262/2013 que rechazó el recurso y confirmó en todas sus partes la R.A. N° 279/2013.

III.5. Interpuesto el recurso jerárquico, fue rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI mediante Resolución Administrativa DGE/OPO/J-050/2014, confirmando en forma total la resolución de revocatoria.

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 del SENAPI.

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 corresponde reconocer la notoriedad de la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A.; y 2) Si el registro de la marca "G" mixta solicitado por GUESS? Inc., incurre en las prohibiciones establecidas en los arts. 135-b) y art. 136-a) y h), vulnerando los derechos de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Solicitud de interpretación prejudicial al Tribunal Andino de Justicia.

En virtud a los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia, este Tribunal Supremo de Justicia mediante Auto N° 110/2015 de 13 de mayo (fs. 127), solicitó interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitiendo este último interpretación prejudicial dentro del proceso signado 550-IP-2015 de 28 de noviembre de 2016 (fs. 170 a 190), misma que de conformidad con lo dispuesto por el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, será aplicada en la emisión del presente fallo, debiendo además dar cumplimiento a la disposición del párrafo tercero del art. 128 del Estatuto vigente.

V.2. Sobre la notoriedad de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

En su demanda GUCCIO GUCCI S.P.A., manifestó que se desconoció el carácter notorio de su marca GG (mixta), lo cual constituiría no solo una errada interpretación normativa sino además una vulneración y un desconocimiento de otros tratados como es el Convenio de París del cual Bolivia es parte.

Previamente, sobre la aplicación de tratados internacionales en materia de propiedad industrial, corresponde establecer que el principio fundamental del Derecho Comunitario Andino, es el principio de la "Primacía del Ordenamiento Comunitario", bajo el cual el ordenamiento comunitario andino goza de prevalencia respecto de los ordenamientos jurídicos internos de los países miembros y respecto a las normas de derecho internacional, por lo que en caso de presentarse antinomias entre el derecho comunitario andino y el derecho interno de los países miembros, o entre el derecho comunitario y las normas de derecho internacional, prevalece el primero. En consecuencia la disposición normativa interna o contenida en un tratado suscrito por el respectivo país miembro que sea contraria a la norma comunitaria, dejará de aplicarse en el caso concreto.

De lo anterior, se infiere que en el caso de los tratados internacionales suscritos por los países miembros de la Comunidad Andina, al ser estos asimilados como normativa interna del país suscribiente, el Derecho Comunitario Andino conserva su preeminencia y aplicabilidad preferente sobre el ordenamiento interno y de origen internacional de los países miembros, toda vez que el ordenamiento comunitario no deriva del ordenamiento de los países miembros, sino del Tratado Constitutivo de la Comunidad Andina, por lo que no se encuentra subordinado al ordenamiento interno o de origen internacional de sus miembros, por tanto, los tratados internacionales que celebren los países miembros como el Convenio de París, no vinculan a la comunidad, ni surten efecto directo en ella, sin perjuicio de la fuerza vinculante que tales instrumentos posean en las relaciones entre los países miembros y terceros países u organizaciones.

Efectuadas las precedentes aclaraciones, e ingresando a considerar la notoriedad de la marca alegada por GUCCI GUCCIO S.P.A., se advierte que bajo el régimen común contenido en la Decisión 486, un signo calificará como notoriamente conocido si es reconocido como tal en cualquiera de los Países Miembros, debiendo interpretarse el art. 224 de forma sistemática con el art. 136-h), a efecto de establecer que:

En el régimen comunitario andino se salvaguarda a los signos que sean notoriamente conocido en cualquiera de los países miembros, frente a una solicitud de registro de la marca también en cualquiera de los países miembros de un signo que sea susceptible de generar riesgo de confusión, asociación, dilución y uso parasitario.

No se protege a los signos notoriamente conocidos en países extracomunitarios, cuando simplemente se argumente su notoriedad. Sin embargo, no se negará la calidad de notorio de un signo solo por el hecho que no se encuentre registrado o en trámite en el país miembro o en el extranjero.

No obstante lo anterior, el régimen común de propiedad industrial bajo el principio básico de la buena fe, no tolera situaciones que pongan en peligro la transparencia en el mercado y la lealtad comercial. Por lo tanto, la protección de signos notoriamente conocidos extracomunitarios es posible de configurarse actos de competencia desleal, por confusión con una marca notoriamente conocida y por aprovechamiento de la reputación ajena (parasitismo), de conformidad con lo establecido en el art. 225 de la Decisión 486, así como cualquier otra circunstancia que permita inferir la mala fe al solicitar el registro en relación a la marca notoriamente conocida en territorio extracomunitario, de conformidad con los arts. 137, 172 y 225 de la Decisión 486.

Bajo este entendimiento, y en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Andino de Justicia en su interpretación prejudicial, corresponde determinar si la marca GG (mixta) era notoriamente conocida al momento de la presentación de la solicitud del signo G (mixto), a cuyo efecto, se procederá a analizar las pruebas aportadas por GUCCIO GUCCI S.P.A., ante la instancia jerárquica, debido a que la notoriedad es un hecho que debe ser probado por quien lo alega.

De la definición contenida en el art. 224 de la Decisión 486, se extrae que para que un signo sea considerado notorio, debe revestir las siguientes características:

Debe ser conocido por el sector pertinente.

Debe haber ganado notoriedad en cualquiera de los países miembros.

La notoriedad se puede haber ganado por cualquier medio.

Asimismo, el art. 228 de la Decisión 486, establece que: “Para determinar la notoriedad de un signo distintivo, se tomará en consideración entre otros, los siguientes factores:

a) El grado de su conocimiento entre los miembros del sector pertinente dentro de cualquier país miembro; b) La duración, amplitud y extensión geográfica de su utilización, dentro o fuera de cualquier país miembro; c) La duración, amplitud y extensión geográfica de su promoción, dentro o fuera de cualquier país miembro, incluyendo la publicidad y la presentación en ferias, exposiciones u otros eventos de los productos o servicios, del establecimiento o de la actividad a los que se aplique; d) El valor de toda inversión efectuada para promoverlo, o para promover el establecimiento, actividad, productos o servicios a los

que se aplique; e) Las cifras de ventas y de ingresos de la empresa titular en lo que respecta al signo cuya notoriedad se alega, tanto en el plano internacional como en el del país miembro en el que se pretende la protección; f) El grado de distintividad inherente o adquirida del signo; g) El valor contable del signo como activo empresarial; h) El volumen de pedidos de personas interesadas en obtener una franquicia o licencia del signo en determinado territorio; o, i) La existencia de actividades significativas de fabricación, compras o almacenamiento por el titular del signo en el país miembro en que se busca protección; j) Los aspectos del comercio internacional; o, k) La existencia y antigüedad de cualquier registro o solicitud de registro del signo distintivo en el país miembro o en el extranjero."

Ahora bien, la prueba presentada por el demandante, consistente en resoluciones emitidas por tribunales europeos emergentes de procesos de oposición sustanciados por GUCCIO GUCCI S.P.A., contra el registro de otras marcas similares, fue desestimada por el SENAPI, bajo el argumento de no contar con las legalizaciones dispuestas en el D.L. N° 7458, sin embargo, verificada la referida documental se advierte que esta fue presentada en copia legalizada, portando el sello del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación de España, además del sello de legalización del Consulado General de Bolivia en Madrid y los timbres de ley, en cumplimiento del art. 21 del referido Decreto Ley, que prescribe: "Las firmas de las autoridades y funcionarios extranjeros serán legalizadas, de acuerdo con sus leyes nacionales, por los funcionarios Diplomáticos o Consulares de Bolivia acreditados en los respectivos países. Estas legalizaciones se efectuarán previo el pago de los timbres consulares dispuesto por el arancel respectivo (…)"; no existiendo motivo por el cual esta fuera desestimada por la instancia jerárquica.

Asimismo, resulta falso el argumento del SENAPI, cuando señala que el procedimiento establecido en el D.L. Nº 7458 tiene como finalidad certificar el contenido de dicha documental, cuando en realidad la propia norma en su art. 29 establece que: "La legalización de las firmas de un documento acredita suficientemente los siguientes extremos: a) Que la firma y rúbrica pertenecen al funcionario indicado y b) Que la persona de referencia ejerce o ha ejercido las funciones respectivas. La legalización, en la forma acordada por el presente decreto supremo, no acredita ni la veracidad de los hechos referidos por el documento respectivo ni la competencia del funcionario firmante para expedir certificaciones o documentos de una u otra índole."

Consiguientemente, estando acreditada la legalidad de la prueba presentada, de su revisión se advierte que con ella no se pretende demostrar o acreditar cualquiera de los parámetros establecidos en el precitado art. 228 de la Decisión 486, sino que la intención del demandante es probar que el carácter notorio de su marca ha sido reconocido por estas instancias en las referidas resoluciones, por lo que encontrándose acompañadas de sus respectivas traducciones al idioma castellano, y no existiendo mayor requisito para su consideración, de su compulsa se advierte que:

1) Las Resoluciones Nos. 00629613 y 09309196, no se refieren en forma alguna al carácter notorio de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A., logotipo "GG" (mixto); y,

2) Las Resoluciones Nos. 003327566 de 16 de marzo de 2006, 05336102 de 11 de abril de 2011, 005319744 de 14 de agosto de 2009 y 008159923 de 19 de noviembre de 2010, determinan en sus partes resolutivas o decisorias, que el carácter notorio de la marca fue acreditado con la presentación de prueba en los respectivos procesos, sin embargo, uno de los elementos impuesto por el propio Tribunal Andino de Justicia, es precisamente que se demuestre la notoriedad de la marca al momento de la oposición al registro, esto quiere decir

que debió acreditarse que la marca ostentaba su condición de notoria en la gestión 2013, toda vez, que la publicación con la solicitud de registro se realizó en la gaceta oficial de Bolivia N° 447 de 30 de noviembre de 2012, y la interposición de la demanda de oposición data del 15 de enero de 2013, siendo necesario que las pruebas de notoriedad sean contemporáneas al momento en que deba probarse dicha calidad, ya que puede suceder que una marca que fue notoria para una época luego deje de serlo. En este sentido, el Tribunal Andino de Justicia en el Proceso 41-IP-98 se ha pronunciado en los siguientes términos: "La marca notoria conserva la dinámica propia de lo que constituye el mercado de bienes y de servicios, aquello que fue notorio en el pasado puede dejar de serlo en el futuro y de igual forma lo que no tuvo notoriedad en el presente podrá alcanzarlo en un momento dado."

En consecuencia, las resoluciones presentadas por el sujeto pasivo con la finalidad de probar el carácter notorio de su marca, no acreditan tal extremo, en virtud a que las primeras no se refieren en forma alguna a este aspecto, y las segundas no pueden acreditar el carácter notorio de la marca al momento de la oposición, pues datan de gestiones anteriores, asimismo, no se ha presentado mayor prueba en la que se pueda verificar alguno de los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486, concluyéndose que GUCCIO GUCCI S.P.A., no ha acreditado la notoriedad o reconocimiento de su marca, no correspondiendo ingresar a analizar la existencia de riesgo de asociación y/o confusión que puedan producir la dilución de dicha marca.

V.3. Irregistrabilidad de signos por identidad o similitud.

GUCCIO GUCCI S.P.A., acusa la vulneración a sus derechos de registro de marca, y la inobservancia de las previsiones del art. 135-b) de la Decisión 486, que dispone: "No podrán registrarse como marcas los signos que: b) Carezcan de distintividad; y del art. 136-a) y h) de la misma Decisión, que prevén: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) 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… h) constituyan una reproducción, imitación, traducción, transliteración o transcripción, total o parcial, de un signo distintivo notoriamente conocido cuyo titular sea un tercero, cualesquiera que sean los productos o servicios a los que se aplique el signo, cuando su uso fuese susceptible de causar un riesgo de confusión o de asociación con ese tercero o con sus productos o servicios; un aprovechamiento injusto del prestigio del signo; o la dilución de su fuerza distintiva o de su valor comercial o publicitario.", correspondiendo en consecuencia analizar si en el acto impugnado se examinó si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, para luego determinar si esto es capaz de generar riesgo de confusión y/o de asociación en el consumidor, aclarando que ya no se ingresará a determinar la irregistrabilidad de la marca solicitante por la causal establecida en el art. 136-h), por haberse abordado y resuelto esta cuestión en el acápite previo.

De forma específica la interpretación solicitada, expresó que no es posible el registro de una marca, cuando tenga identidad o semejanza con una anteriormente registrada en relación con los mismos productos o servicios o respecto de los cuales la marca pueda inducir al público a error, siendo suficiente que exista riesgo de confusión o asociación para que se configure la prohibición o irregistrabilidad, correspondiendo al juzgador determinar la

existencia del riesgo señalado, sobre la base del análisis y contraste de las marcas, bajo las pautas de la interpretación prejudicial correspondiente.

En el caso presente, corresponde determinar si el registro de la marca “G” (mixto) solicitado por GUESS? Inc., es semejante a la marca “GG” (logotipo), de GUCCIO GUCCI S.P.A., debiendo considerarse la totalidad de los elementos que integran al signo o marca, pues tratándose de signos mixtos, se deberá conservar la unidad gráfica y fonética de estos, sin descomponerlos, además de identificar si el elemento denominativo o el gráfico, es el que tiene mayor influencia en la mente del consumidor.

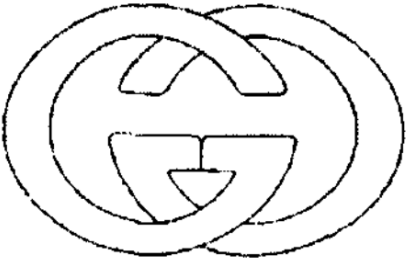
Del mismo modo, al momento de analizar la confundibilidad entre los dos signos se debe determinar si entre ellos existe identidad o similitud y si existe correspondencia entre los productos o servicios que ambos pretenden distinguir. Cuando los signos no sólo sean idénticos, sino que tengan por objeto individualizar los mismos productos o servicios, el riesgo de confusión se presume. Al tratarse de una simple similitud, el examen requiere de mayor profundidad, con el objeto de tener precisiones claras para denegar o conceder un registro. En cambio, como regla general si existen dos signos idénticos en su composición, pero identificados en clases distintas, ambos podrán ser perfectamente registrables.

De conformidad con lo expresado en la interpretación de prejudicialidad, se tiene que los signos confrontados son ambos de naturaleza mixta, en consecuencia, de la verificación de ambos se tiene que:

El signo a registrarse por GUESS? Inc. para la Clase 25, tiene las siguientes características:

Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico, conformado por el diseño conformado por ocho letras “G”, entrelazadas por pares y cuatro pequeñas figuras de rombo colocadas en las partes superior, inferior y laterales. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

El signo opositor de GUCCIO GUCCI S.P.A., registrado en la Clase 25, tiene las siguientes características:



Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico compuesto por el diseño emergente de 2 letras “G” contrapuestas entre sí. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

Habiéndose advertido que en ambos signos el elemento preponderante es el gráfico o figurativo, y siguiendo los lineamientos de la interpretación prejudicial, corresponde efectuar las comparaciones y contraste de los siguientes elementos:

El trazado.

El signo mixto propuesto por GUESS? Inc., muestra ocho letras “G”, que se encuentran entrelazadas por pares a través de la parte del arco de la letra “G”, dispuestos en dos filas y dos columnas, ocupando una campo de forma cuadrada, con pequeñas figuras de rombos a los laterales, y figuras de rombos de tamaño mediano en la parte superior e inferior.

El signo registrado por GUCCIO GUCCI S.P.A., muestra 2 letras “G” situadas horizontalmente en forma opuesta una de la otra, advirtiéndose un entrecruzado de las letras por la parte superior e inferior, y uniéndose en la parte central, formando con sus bordes una figura elíptica.

El concepto.

Verificados ambos signos, se advierte que ninguno de ellos evoca una idea en particular, pues las figuras no se asemejan a siluetas de algún sujeto u objeto que pueda ser fácilmente identificable a partir de la visualización.

Los colores.

Ambos signos fueron presentados ante este tribunal en un diseño con colores blanco y negro, sin embargo, se puede apreciar que en el signo de GUESS? Inc., predomina el color negro o relleno en las letras utilizadas y los picos figuras de rombo que la adornan.

En el caso del signo de GUCCIO GUCCI S.P.A., se utiliza el color negro, o color solo en las líneas de contorno de las letras, encontrándose en blanco o sin relleno la parte interna de las mismas.

De la verificación expuesta, se advierte que las semejanzas en el elemento gráfico de los signos analizados, son mínimas, apartando el elemento denominativo como es la letra “G”, se evidencia que el cruce o entrelazado de las letras “G” puede considerarse un aspecto similar, sin embargo este no se encuentra dispuesto en la misma forma en ambos diseños, y los colores que de acuerdo a los diseños están en blanco y negro, pero que pueden ser reproducidos en otros tonos, como ocurre en el caso de la marca opositora.

En este sentido se advierte que no se configuran los supuestos requeridos en cuanto a identidad o semejanza de los signos y productos o servicios en conflicto, que puedan generar riesgo de confusión directo e indirecto, o riesgo de confusión por asociación, habiendo la autoridad jerárquica determinado correctamente que el signo solicitante reúne los suficientes elementos de distintividad respecto a la marca registrada, no encontrándose, en consecuencia inmerso en la causal de irregistrabilidad establecida en los arts. 135-b) y 136-a) de la Decisión 486.

V.4. Conclusiones.

Que del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI), al pronunciarse a través de la Resolución Jerárquica DGE/OPO/J- 050/2014 de 10 de febrero, no ha incurrido en conculcación de normas legales, limitándose a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa interpuesta por Álvaro Fernando Siles Martínez, en representación legal de GUCCIO GUCCI S.P.A., contra el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI); en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución DGE/OPO/J- 050/2014 de 10 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

93

Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 73, subsanación de fs. 76; interpuesta por Mario Bladimir Moreira Arias representando a la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la respuesta de fs. 128 a 143; consiguientemente los memoriales de réplica y dúplica de fs. 147 a 149 vta., y 167 a 174, respectivamente, los antecedentes procesales y los de emisión de la Resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

Manifiesta que dando cumplimiento a la Orden de Verificación N° 0013OVE05926 – Operativo N° 921, Graco Cochabamba del SIN, procedió a la fiscalización de las obligaciones impositivas del contribuyente Industrias Duralit S.A., correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) contenidas en las facturas declaradas por el contribuyente por los períodos fiscales febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009. En la fiscalización realizada sobre base cierta, comprobó que el contribuyente declaró facturas de compras que no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, por lo tanto no se determinó el impuesto conforme a ley, consignando en la Declaración Jurada (DDJJ) datos que difieren de los verificados en la fiscalización.

Que emitida la Vista de Cargo N° 29-00088-13 de 18 de octubre de 20013, notificada a Duralit S.A., presentó descargos, los cuales fueron valorados y analizados y al no constituir prueba clara, completa y suficiente, que demuestre la efectiva realización y materialización de las transacciones, no desvirtuó las observaciones formuladas; antecedentes con los que se emitió la R.D. N° 17-0058-14 de 21 de enero de 2014, confirmando las obligaciones tributarias establecidas en la vista de cargo. Hecho que generó la interposición del recurso de alzada, la ARIT y mediante Resolución ARIT-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, revocó parcialmente el acto impugnado; Graco Cochabamba, interpuso el recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, que revocó parcialmente la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demanda afirma que la AGIT a través de la Resolución AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, resolvió revocar parcialmente la Resolución ARIT-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, respecto a:

Las Facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 correspondientes a bonificaciones en ventas.

La Factura N° 259, por el aniversario del día del trabajador fabril.

Las Facturas Nos. 29611 y 928, por el encuentro/convención.

Asimismo, dejó sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676, por un total de 13.200 UFV.

En consecuencia, modificó la deuda tributaria establecida en la R.D. Nº 17-00058-14, de 133.705,17 UFV a 73.410 UFV, por los periodos fiscales febrero a octubre de 2009, con los siguientes argumentos (al efecto trascribió los Puntos IV.4.2. xvi, IV.4.4. vi, IV.4.5. iv y v, IV.4.8. ix, xiii y xvi, de la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada).

I.2.1. Señala como motivo de la presente demanda la vulneración de normas en la resolución impugnada, y señala las siguientes: Los arts. 8, 69, 70-4, 5 y 11, 76 y 80 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, concordantes con los arts. 25, 37 y 44 del Cód. Com., y 8 de la L. N° 843 Texto Ordenado.

Resaltando este punto y bajo el título de obligaciones incumplidas por el contribuyente que no tomo en cuenta la resolución jerárquica y que como consecuencia violo las normas establecidas para el efecto; sostiene la entidad demandante que para cualquier operación gravada, el contribuyente debe respaldar las mismas y demostrar la procedencia de los créditos de los cuales se beneficia, en esa lógica, es obligación del sujeto pasivo conservar sus registros contables y demás documentación de respaldo de sus actividades, asimismo indica que junto con la Orden de Verificación N° 0013OVE052926 - Operativo N° 92, que establece diferencias con los proveedores de Industrias Duralit S.A., este último estaba obligado a probar que sus transacciones con sus proveedores ocurrió tal cual establecen los arts. 80-II y 76 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

El demandante es enfático al sostener que la apropiación del crédito fiscal exige el cumplimiento de requisitos sustanciales y formales (art. 69 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano), se considera válido todo crédito fiscal que su hubiera facturado en el período fiscal que se liquida por cualquier compra y en la medida de que esta se vincule con la actividad gravada, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, en su respaldo cita como línea jurisprudencial los AA.SS. Nos. 477 de 22 de noviembre de 2012 y 136 de 8 de abril de 2013, que señalan los requisitos indispensables para el beneficio del crédito fiscal. En el caso, respecto al cumplimiento del tercer requisito, señala que la documentación presentada por el contribuyente en sede administrativa, no contienen especificaciones de las facturas de venta por las cuales se pagaron dichas bonificaciones, existe diferencias entre el monto facturado por Industrias Duralit S.A., como venta a sus distribuidores y el importe sobre el cual efectuaron los cálculos para el pago de las bonificaciones, no demostrándose la materialización de la transacción e

incumpliéndose lo establecido en los arts. 69 y 70-4) y 5) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Asimismo, arguye que en sede administrativa de impugnación el contribuyente presentó mayor documentación, que fue rechazada por no cumplir lo establecido en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano y no demostró que la omisión de su presentación fue por causa ajena a él, independientemente de ello incumplió el art. 217-a) de la L. Nº 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, al presentar solo fotocopias simples y documentos que no cuentan con el sello identificativo de la empresa, firmas de los responsables de elaboración, en cuya consecuencia no podía ser tomada como prueba.

Acusa a la AGIT, de revocar las observaciones de la administración tributaria y de la ARIT respecto a facturas de gastos por bonificaciones con la simple frase "por un tema extra tributario, no se puede desconocer que existió una bonificación que corresponde a ingresos con efecto tributario", vulnerando de esta manera la norma tributaria; por lo tanto, no explicó en qué consiste la frase, lo que pretende es intentar introducir un principio que no está reconocido por la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y L. Nº 843 y demás normas conexas, creando confusión y quebrantando el principio de congruencia, respaldándolo con la ratio decidendi de la Sentencia N° 1113/13.

I.2.2. Bajo epígrafe normas vulneradas y trabajo realizado por la administración tributaria, que motivan la demanda contencioso administrativa respecto a gastos que no se encuentran vinculados con la actividad gravada.

Cita como noma vulnerada el art. 8 de la L. Nº 843 y refiere que la AGIT no tomó en cuenta que respecto a la Factura N° 259 emitida por el contribuyente Sev & Com S.R.L., en la que el contribuyente Duralit S.A., detalla el contenido del cheque y solicitud de cheque o transferencia por la cancelación de 180 platos de Laping y pago de 5 garzones, con motivo del festejo el Día del Fabril; que al respecto el sujeto pasivo no aportó prueba que demuestre que el gasto fue realizado con el propósito de garantizar el mantenimiento de la fuente generadora de ingresos gravados por el IVA, en su criterio fue una erogación extraordinaria que no busca obtener un rédito vinculado con el proceso productivo que no determina la existencia de la actividad gravada para el IVA, siendo Duralit S.A., de venta al por mayor de materiales de construcción. Contrariamente, la AGIT consideró que constituye un costo indirecto que se insume en el costo del producto fabricado, sin respaldar la no vinculación ni relación del gasto con la actividad gravada, además en los hechos, se evidenció que la transacción no se la efectuó en Tarija, sino la factura fue emitida en la Provincia de Quillacollo de Cochabamba.

I.2.3. Con relación a las normas vulneradas respecto de otro tipo de gasto que no se encuentra vinculado con la actividad gravada.

Hace notar que el sujeto pasivo no demostró que las actividades de convenciones y consecuentes atenciones estaban dirigidos a clientes y distribuidores, o que ese evento incidiría en sus ventas, para este efecto el contribuyente no realizo los descargos correspondientes, vulnerando de esta manera la AGIT los arts. 98-7) y 68 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

De igual modo indica que la AGIT dejó sin efecto las observaciones a las Facturas Nos. 29611 y 928, amparando su resolución en la prueba presentada en sede de impugnación, vulnerando el art. 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, como

jurisprudencia y línea doctrinal cita las Resoluciones de la AGIT Nos. 365/2014 y 435/2012, además de la S.C. N° 1642/2010-R.

I.2.4. Normativa vulnerada a propósito de las multas por incumplimiento a deberes formales.

La entidad demandante manifiesta que se labró Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67662, 67663, 67664, 67665, 67666, 67667 y 676678, debido a errores de registro en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y diciembre del 2009, siendo la sanción de 1500 UFV por cada periodo fiscal, consiguientemente la AGIT al revocar la resolución determinativa transgredió la normativa tributaria.

Invoca como normas infringidas lo establecido en los inc. a), d) y e), 2-II de los arts. 47 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, 1, 2, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 y sub num. 3.2 del num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, cuyo contenido los transcribió.

Por otro lado la autoridad demandante, indica que en aplicación de la retroactividad establecida en el art. 150 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, labró Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67669, 67670, 67671, 67672, 67673, 67674, 67675 y 67676 debido al envío de los Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci LCV, con errores de registro correspondiente a los periodos de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y diciembre del 2009, siendo la sanción de 150 UFV, por cada período. Asimismo, el contribuyente debió demostrar la observancia de las obligaciones formales y sustantivas, conforme lo establecido en el art. 69 del Código Tributario Boliviano, tampoco solicitó ni se refirió sobre la falta de tipicidad; consiguientemente, la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-TJ 1246/2014 de 26 de agosto, no contiene la decisión, expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, al referir argumentos con la documentación del sujeto pasivo, por lo tanto, al haber revocado parcialmente la resolución de alzada que modificó la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero, vulneró lo dispuesto por los principios de debido proceso, congruencia y la seguridad jurídica establecida por la Constitución Política del Estado.

I.3. Petitorio.

La entidad demandante solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa revocando parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto.

II.- Contestación a la demanda.

La AGIT respondió negativamente a la demanda en los siguientes términos:

II.1. A los Puntos 1. y 2., de la demanda; respecto a las normas vulneradas, así como el trabajo realizado por la administración tributaria, la autoridad demandada sostiene que el demandante no señala con precisión la vulneración de normas o agravios, simplemente señala artículos sin realizar un nexo causal entre los hechos, sin mencionar la fundamentación y motivación de la resolución jerárquica, en cuyo fallo realizó una revisión de sus antecedentes verificando el origen de la observación para las Facturas Nos. 7850, 699, 360, 469, 10572, 251, 16960 y 428; y en relación a las Facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428; cuyas certificaciones de los proveedores fueron acreditadas así como las DDJJ correspondiente al periodo y libro de ventas; asimismo, en los documentos aportados por

Industrias Duralit S.A., durante la verificación se observó la nota de descargos a la vista de cargo, que expone el cuadro Cálculo Imponible para Bonificaciones, que muestra los importes bonificados, los cuales en los casos de las Facturas Nos. 7850, 699 y 10572 corresponden al porcentaje de bonificación según la política del sujeto pasivo; en el caso de las Facturas Nos. 251 y 16960, el cálculo de las bonificaciones no corresponde al porcentaje establecido como incentivo, y respecto a la Factura N° 428, no se encuentra detallado en el cálculo de base imponible para bonificación, empero por un tema extra tributario no se puede desconocer que existió una bonificación que corresponde a ingresos con efecto tributario.

Bajo este razonamiento la AGIT, sustenta la revocación de la resolución de recurso de alzada respecto a las Facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428, reiterando que la administración tributaria no señala cual es la vulneración, tampoco hace referencia a las facturas a las que está referida la vulneración, a este fin transcribe in extenso parte de su fundamento donde sostiene la revocación parcial del crédito fiscal depurado.

II.2. Asimismo responde al Punto 3. (…) normas vulneradas respecto de otro tipo de gasto que se encuentre vinculado con la actividad gravada, citando doctrina así como el inc. a) del art. 8 de la L. Nº 843, concordante con el art. 8 el D.S. N° 21530, considerando necesario definir cuál es la actividad gravada por la que Industrias Duralit S.A., resulta responsable del IVA, de esa manera establecer si las compras tienen o no vinculación conforme a la normativa citada. Que en el caso de la revisión del reporte consulta padrón, observó que la actividad principal del contribuyente comprende la fabricación de otros productos minerales no metálicos (cerámica y ladrillos), actividad para la cual Industrias Duralit S.A., procesa insumos y requiere mano de obra o fuerza laboral, que más allá del salario o retribución necesita también de motivación e incentivos, en el caso un almuerzo y consiguiente servicios de atención en el día fabril, constituyen un costo que se encuentra ligado indirectamente a la fabricación de los productos que Industrias Duralit S.A., vende, más si su reglamento interno regula como derecho de sus trabajadores; bajo esta motivación destaca la autoridad demandada sostener la resolución de recurso jerárquico cuando deja sin efecto la depuración de la Factura N° 259, emitida por SEV & COM SRL.

Del mismo modo el demandado responde con relación a la factura por encuentro/convención, manifestando con relación a las facturas emitidas por Hotelera del Plata S.R.L., y Delby Deysi Vaca Montero por concepto de cena y bebidas, sostiene que fue para incentivar a sus mejores distribuidores y clientes en el encuentro/convención realizado en Tarija y no así al grupo Duralit, como consta en CD donde se aprecia reuniones, presentaciones comerciales, atención de comida y bebida, recuerda que Industrias Duralit S.A., comercializa sus productos recurriendo a una red integrada por terceros, pluralidad de sujetos que juegan un papel único cuyo fin primordial fue optimizar el negocio al por mayor y cumplir metas de venta, evento respaldado por varios elementos de prueba que no fueron considerados ni por la administración tributaria ni por la ARIT, con el argumento de que la prueba no cumplió con lo establecido en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano. lo que provocó vulneración al debido proceso y la verdad material.

Por la abundante prueba que presentó el contribuyente, la AGIT llegó a la convicción de que el acto de convención guarda relación con la actividad de Industrias Duralit S.A., se encuentra vinculada a su actividad principal, en ese sentido correspondió en este punto revocar la decisión de la instancia de alzada, dejando sin efecto la depuración de las Facturas Nos. 29611 y 928 emitidas por Hotelera del Plata SRL y Delby Deysi Vaca Montero.

También la autoridad demandada responde con relación a la factura por servicios de comedor, señalando que la Factura N° 315 emitida por Gonzalo Dimas Patiño Fuentes, por Bs 79.835.-, se encuentra debidamente dosificada y fue inicialmente observada según el sistema porque el contribuyente registró el número de orden con error, verificada la documentación se ratificó la depuración de la factura según el Código 3); por la falta de vinculación a la actividad gravada del contribuyente.

En ese sentido, indica que considerando la actividad grabada de Industrias Duralit S.A., como es la venta por mayor de materiales de construcción, artículos de ferretería, equipo y materiales de fontanería, requería de mano de obra y para optimizar su desempeño es habitual que las empresas tengan que emplear a sus trabajadores "Mesa Puesta", lo que significa que la empresa se obliga a proporcionar el almuerzo a sus trabajadores, constituyéndose en un beneficio directo para el personal, por lo que esa compra se encuentra vinculada a la actividad gravada. De la revisión a los antecedentes proporcionados con anterioridad a la emisión de la vista de cargo y de una relación de los pagos al comedor mediante cheque, evidenció la congruencia con el débito bancario registrado en el Estado de Cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz SA, demostrando con eso que la nota fiscal observada solo corresponde a la parte del gasto cubierto con fondos del contribuyente, en consecuencia corresponde en este punto confirmar la resolución del recurso de alzada, que dejó sin efecto la depuración de la Factura N° 315, emitida por Gonzalo Dimas Patiño Fuentes.

Con relación a la factura por subsidio de lactancia y prenatal, conforme al criterio de la administración tributaria, no corresponde al sujeto pasivo beneficiarse con los créditos generados en dicha adquisición, debido a que no se encuentran vinculados a su actividad gravada conforme a lo establecido en el art. 8 de la L. N° 843 y el D.S. N° 21530, sino que es un gasto deducible al 100% a objeto del IUE. Al respecto, menciona que la Factura N° 4134 emitida por Pil Andina SA por Bs 16.822.-, al igual que en el anterior punto, se encuentra debidamente dosificada y fue inicialmente observada según el sistema porque el contribuyente registro el número de orden con error, verificada la documentación se ratificó la depuración de la factura según el Código 3); por la falta de vinculación a la actividad gravada del contribuyente.

Siendo similar su argumento y motivo por tratarse de los trabajadores que gozan de subsidio de prenatal y lactancia por imperio de la ley, cuyo extracto corresponde al periodo de julio 2009, gasto que fue cancelado mediante cheque y existiendo relación con la factura 4134; consecuentemente, sustenta este punto bajo la misma postura precedente desarrollada, correspondiendo confirmar la resolución de alzada que dejó sin efecto su depuración.

II.3. En este punto, normativa vulnerada a propósito de las multas por incumplimiento a deberes formales, la AGIT citando la aclaración efectuada por Industrias Duralit S.A., "…que Involuntariamente registró facturas con errores en el libro de compras físico, misma registrado en el Módulo Da Vinci, generándose contravención en el registro de compras manual y magnético por el registro de las mismas facturas, emitiéndose multas por incumplimiento a deberes formales establecidas en actas por contravenciones vinculadas al proceso de determinación…" (sic); manifiesta que si bien existe la obligación de la presentación de información del Libro de Compras y Ventas IVA fisco y a través del software Da Vinci LCV, no establece cualidades respecto de la información a ser registrada, es decir, no exige que la información registrada sea precisa, correcta o exacta, asimismo, señala que la Resolución

Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, no se encontraba vigente a momento de cometidas las presuntas contravenciones en los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y diciembre de 2009, advirtiéndose que la administración tributaria sancionó incorrectamente al sujeto pasivo, lo que evidencia que cuando se suscitó el registro y envío incorrecto del número de autorización de las facturas, este hecho no se encontraba tipificada como ilícito tributario, consiguientemente la aplicación retroactiva de la norma es incongruente, ya que no beneficia al sujeto pasivo, situación que motivó que la AGIT revoque la resolución de alzada y determinativa en cuanto a la multa establecida según Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67875, 67668 y 67676, respaldando su fundamentación con la cita de doctrina tributaria y jurisprudencia, ratificando cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica, afirmando que no existe agravio ni lesión de derecho vulnerados a la parte demandante.

A manera de conclusión la AGIT, establece que correspondía revocar parcialmente la resolución de recurso de alzada en cuanto a la depuración del crédito fiscal por las Facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428, correspondiente a bonificaciones en ventas; la Factura N° 259 por el aniversario del Día del Fabril; las Facturas Nos. 29611 y 928 por el encuentro/convenciones; dejando sin efecto también las multas impuestas según Actas de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67875, 67668 y 67676, por un total de 13.200 UFV, por otra parte confirmar la resolución de alzada en cuanto a la Factura N° 4134 por subsidio de lactancia prenatal y la Factura N° 315 por el servicio de comedor, cuya depuración de ambas fue dejada sin efecto en instancia de alzada; asimismo, confirmar la depuración de las Facturas Nos. 360 y 469 por las bonificaciones en venta, las Facturas Nos. 51, 62 y 66 por servicios de trasporte y la Factura N° 277 debido a que no fue impugnado en la presente instancia, al efecto presentó un detalle en cuadro.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada en merito a los fundamentos anotados, solicita se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

II.3. En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ.

Presentadas la réplica de fs. 147 a 149 vta., mediante la cual la administración tributaria reitera sus argumentos contenidos en la demanda contenciosa administrativa, corrida en traslado se presentó la dúplica de fs. 167 a 174, reiterando la AGIT los argumentos expuestos en su respuesta, sosteniendo su determinación asumida en su resolución de recurso jerárquico.

III.- Del tercero interesado.

En estricto cumplimiento del proveído de fs. 77, mediante diligencia de fs. 100, fue citado Industrias Duralit S.A., en su calidad de tercero interesado, quien como tal; no compareció al presente proceso.

IV.- Antecedentes administrativos relativos a la demanda.

IV.1. La administración tributaria cumpliendo la Orden de Verificación N° 0013OVE05926, procedió a la verificación de obligaciones impositivas del contribuyente Industrias Duralit S.A., a objeto de comprobar el cumplimiento dispositivo relativas al IVA, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009 declaradas por el sujeto pasivo, advirtiendo diferencias detectadas a través del cruce de información y solicitó la contribuyente la presentación de documentación en original.

A las observaciones efectuadas por la administración tributaria, Industrias Duralit S.A., presentó la documentación inherente, posterior a la recepción de los descargos la administración tributaria labró 16 Actas Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676, por un total de 13.200 UFV; practicándose el detalle correspondiente y por consiguiente mediante Informe Cite: SIN/GGCBA/DF/VE/INF/01516/2013, estableció cuatro observaciones depurándose las facturas cuestionadas con el impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar calificada como omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales según actas, antecedentes con los cuales se emitió la Vista de Cargo N° 29-00088-13 de 18 de octubre de 2013, ratificando las obligaciones tributarias preliminares relativas al IVA, de los períodos fiscales febrero a diciembre de 2009, en 129.708 UFV equivalente a Bs 242.988.-, con lo que fue notificado Industrias Duralit S.A.

El sujeto pasivo Industrias Duralit S.A., presentó descargos señalando que comercializa sus productos recurriendo a una red integrada por terceros, evitándose ejercer el comercio al por menor, así mismo indica que la depuración de la factura por subsidios no corresponde, por otra parte en cumplimiento de la L. Nº 16998 arts. 44 y 45, justificó el gasto realizado en la Convención, solicitando se deje sin efecto parcialmente la vista de cargo.

Bajo esta secuencia administrativa la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, emitió la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014, en la que resolvió determinar de oficio la obligación tributaria por el IVA correspondiente a los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, por un monto total de 133.705,17 UFV equivalentes a Bs 254.953.29, por concepto de tributo omitido, intereses, sanción como omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676.

IV.2. Contra esa resolución el contribuyente opuso recurso de alzada, ante ese hecho, cumplido la secuencia del procedimiento recursivo de la alzada, la ARIT Cochabamba del SIN pronunció la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, por la cual revocó parcialmente la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero.

IV.3. Frente a la determinación del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0229/2014, tanto GRACO Cochabamba e Industrias Duralit S.A., respectivamente en su orden, promueven recurso jerárquico, mismas que con fundamentos expuestos en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, revocó parcialmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, en la parte referida a las Facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 correspondiente a bonificaciones en ventas, la factura 259 por el aniversario el Día del Fabril, las Facturas Nos. 29611 y 928 por el encuentro/convenciones, dejó la observación por las mismas sin efecto, así como las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670,

67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668, 67676, por un total de 13.200 UFV; en consecuencia se modificó la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero, de 133.705,17 UFV a 73.410 UFV, por lo períodos fiscales febrero a octubre de 2009.

V.- 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, donde 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.

En cuya consecuencia, en la exposición de la demanda 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 AGIT transgredió los arts. 81 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 200 de la L. N° 3092 complementario al Código Tributario Boliviano.

Si las transacciones contenidas en las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 (referidas a bonificaciones); 259 (pago por aniversario del Día del Fabril); y, 29611 y 928 (encuentro/convenciones), correspondiente a los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, cumplen con los requisitos para ser consideradas como válidas para el crédito fiscal IVA conforme a los arts. 8 de la L. N° 843 Texto Ordenado y 8 del D.S. N° 21530.

Si, fue correcto dejar sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676, vulnerando lo establecido en los incs. a), d) y e), num. 2, parág. II del art. 47 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Sobre este punto, si la AGIT transgredió los arts. 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 217 de la L. Nº 3092 complementario al Código Tributario Boliviano, es necesario conocer el contenido de dicha normativa:

“Art. 81 (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas 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.

3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

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",

"Art. 217 (Prueba documental). Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de éste legalizada por autoridad competente"

La Gerencia Graco Cochabamba del SIN, reclama que en sede administrativa de impugnación el contribuyente presentó mayor documentación, que fue rechazada por no cumplir lo establecido en el art. 81 del Código Tributario Boliviano, además no demostró que la omisión de su presentación fue por causa ajena a él, independientemente de ello incumplió el art. 217-a) de la L. Nº 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, al presentar solo fotocopias simples y documentos que no cuentan con el sello identificativo de la empresa, firmas de los responsables de elaboración, es por ello no fu considerado como prueba.

En ese contexto y de la revisión de antecedentes administrativos, se evidenció que la prueba que presentó el contribuyente en la instancia de alzada, no fue requerida por la administración tributaria, constituyéndose en prueba extraordinaria que el sujeto pasivo presentó en plazo ante la autoridad de alzada, consistentes en certificaciones de facturas por bonificaciones, en originales. Por lo tanto, conforme establece la norma glosada, no se hacía necesario cumplir lo establecido en el art. 81 del Código Tributario Boliviano, menos demostrar que la omisión le fue atribuible a Industrias Duralit S.A.; consiguientemente, este tribunal aprueba los fundamentos de la resolución impugnada respecto a este punto, siendo correcta la decisión de revocar la resolución de alzada.

VI.2. Ingresando al control de legalidad del segundo punto de la controversia, si las transacciones contenidas en las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 (referidas a bonificaciones); 259 (pago por aniversario del Día del Fabril); y, 29611 y 928 (encuentro/convenciones), correspondiente a los periodos fiscales febrero a diciembre de la gestión 2009, cumplen con los requisitos para ser consideradas como válidas para el crédito fiscal IVA conforme a los arts. 8 de la L. Nº 843 Texto Ordenado y 8 del D.S. N° 21530, cuyo contenido dice:

Art. 8 de la L. Nº 843 Texto Ordenado (Crédito fiscal).- "El impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior, los responsables restarán.

El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el art. 15 sobre los montos 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 dará 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 el gravamen".

Art. 8 del D.S. N° 21530 de 27 de febrero de 1987, Reglamento del Impuesto al Valor Agregado (R-IVA); "El crédito fiscal computable al que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen vinculadas con la actividad sujeta al tributo".

En ese contexto legal, las facturas o notas fiscales para la validez del crédito fiscal deben contener los siguientes requisitos: 1) La exigencia de la factura original; 2) La vinculación de la transacción con la actividad gravada, y; 3) Que ésta hay sido efectivamente realizada, aplicable al caso bajo los siguientes fundamentos:

VI.2.1. Con relación a las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 referidas a bonificaciones, la administración tributaria manifiesta que el contribuyente no desvirtuó los cargos establecidos en la vista de cargo al no presentar documentación que se constituya en prueba clara, completa y suficiente, que demuestre la efectiva realización de la transacción, no evidenció su participación como intermediario de los contribuyentes y solo la documentación revela el valor facturado, sobre el cual aplicó el porcentaje de la bonificación, que finalmente no acreditó ningún contrato que respalde las transacciones con los proveedores mencionados como comisionistas de Duralit S.A.

De la compulsa de antecedentes, se verificó la presentación de descargos (acreditación de certificaciones de los proveedores, DDJJ del período correspondiente, Libros de Venta), asimismo, que la documentación aportada por Duralit S.A., durante la fase de determinación expuso el cuadro “Cálculo de base imponible para bonificación” extrañado a la administración tributaria, que demuestra los importes bonificados, argumentos que fueron ratificados con la prueba adicional presentada en la instancia de alzada, que existió error sobre porcentajes y otras observaciones, es evidente; empero, es correcto el análisis efectuado por la AGIT, en el sentido que por un tema extra tributario tomando en cuenta la actividad del contribuyente que responde al medio y forma en que vende sus productos, se vale de distribuidores autorizados que hacen compras directas, hechos que dan certeza sobre la realización de la transacción, que hacen viable la aplicación de los principios de informalismo y verdad material, no puede desconocerse que las bonificaciones se realizaron y que corresponde a ingresos con efecto tributario.

De lo anterior se concluye entonces que el contribuyente DURALIT S.A., cumplió con la prescripción contenida en el art. 70-4) y 5) de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, que impone al contribuyente la obligación de “Respaldar las actividades y operaciones gravadas a través de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales así como otros documentos y/o instrumentos públicos (…) y, demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan (…)” y con el art. 76 de la norma citada; asimismo, probó la existencia de los requisitos previstos en los arts 8 de la L. Nº 843 Texto Ordenado y 8 del D.S. N° 21530, por lo que, es correcta la determinación asumida por la AGIT de revocar parcialmente el crédito fiscal depurado respecto a las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428.

VI.2.2. Sobre la factura N° 259 de pago por aniversario del Día del Fabril, emitido por el contribuyente Sev & Com S.R.L., por la venta de 180 platos de Laping y pago de 5 garzones, el demandante acusa que la AGIT, no tomó en cuenta que el sujeto pasivo no aportó prueba que demuestre que el gasto fue realizado con el propósito de garantizar el mantenimiento de la fuente generadora de ingresos gravados por el IVA, constituyéndose en un gasto extraordinaria que no buscó obtener un rédito vinculado con el proceso productivo que no determina la existencia de la actividad gravada para el IVA; en el caso, la autoridad jerárquica tomó en cuenta la actividad principal del contribuyente Industrias Duralit S.A., de fabricante de productos (cerámica y ladrillos) y venta al por mayor de sus productos y material

de construcción, para lo cual efectivamente requiere procesar insumos y mano de obra, que más allá del salario es posible la motivación o incentivo hacia los trabajadores.

En el caso de autos, el almuerzo ofrecido en el "Día del Fabril" generó un costo, cuya compra de almuerzos y servicio de atención, se encuentran ligados indirectamente a la actividad gravada del Duralit S.A., más si la actividad emergió de un derecho del trabajador regulado por un Reglamento Interno suscrito entre Duralit S.A., y el Sindicato de Trabajadores de Duralit, homologado por el Ministerio de Trabajo; consecuentemente, la observación efectuada por la administración tributaria a la factura N° 259 por gastos no vinculados a la actividad gravada del contribuyente, no es correcto, por el contrario esa actividad de incentivo para los trabajadores constituye un costo indirecto que debe ser incluido en el costo del producto fabricado, tomando en cuenta que el recurso humano es un factor importante para la actividad de Industrias Duralit S.A.

En ese mérito, no existió vulneración a lo previsto en los arts. 8 de la L. N° 843 Texto Ordenado y 8 del D.S. N° 21530, por el contrario se evidenció que la nota fiscal observada si se encuentra vinculada a la actividad gravada del contribuyente, por lo que corresponde confirmar la revocatoria parcial de este punto, dejando sin efecto la depuración de la factura 259 emitida por Sev & Com S.R.L., y se aprueba los fundamentos acertados de la Resolución impugnada.

VI.2.3. Finalmente sobre las facturas Nos. 29611 y 928 (encuentro/convenciones), el SIN observó que el sujeto pasivo no demostró que dicha actividad estaba dirigida a clientes y distribuidores, o que ese evento incidiría en sus ventas, motivo por lo que dichas facturas de inicio fueron observadas como facturas no válidas para el cómputo del crédito fiscal, por corresponder a gastos no vinculados a la actividad gravada del contribuyente. En este hecho, es pertinente recurrir a los fundamentos del punto precedentemente desarrollado, porque para su compulsa necesariamente debe tomarse en cuenta la verificación de la actividad gravada de Industrias Duralit S.A., debido a que los productos que fabrica y otros, los vende al por mayor y por intermedio de sus distribuidores autorizados, que si bien son terceros, estos son quienes generan producción a través de su comercialización, para ello existe la necesidad de información y capacitación a través de eventos o talleres motivacionales, es lo que hizo Duralit S.A., (encuentro/convenciones), que de la revisión de antecedentes se verificó que esta actividad se encuentra suficientemente respaldada con la prueba presentada en la instancia de alzada, confirmándose que la AGIT en su resolución jerárquica hizo una correcta interpretación y aplicación de la normativa tributaria. Por lo tanto, no existió vulneración a lo previsto en los arts. 8 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530, por cuanto las notas fiscales observadas se encuentra vinculada a la actividad principal de Industrias Duralit S.A., gravada del contribuyente, por lo que corresponde dejar sin efecto la depuración de las facturas; 20611 emitida por Hotelería del Plata S.R.L., por el monto de Bs 30.163.10 y 928 emitida por Delby Deysi Vaca Montero por el monto Bs 9.888.-, ambas de 18 de mayo de 2009.

En conclusión, con referencia a la observación de las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 referidas a bonificaciones; 259 pago por aniversario del Día del Fabril y 29611 y 928 encuentro/convenciones, correspondiente a los periodos fiscales febrero a diciembre de la gestión 2009, se verificó que cumplen con los requisitos de valides del crédito fiscal IVA conforme a los arts. 8 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530 y la aplicación del principio de verdad material establecida en los arts. 180-I de la C.P.E., y 4-d) de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, principio que fue desarrollado para su aplicación en la

S.C. Plurinacional N° 0873/2014 de 21 de mayo, vinculante en el presente caso; consiguientemente, correspondía ratificar la revocar parcial de la resolución de alzada sobre los puntos desarrollados precedentemente, y en su efecto dejar sin efecto su depuración.

VI.3. Ingresando al control de legalidad respecto al tercer punto de la controversia, si fue correcto dejar sin efecto las multas por incumplimiento a Deberes Formales impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676. Sobre el punto, el demandante Graco Cochabamba del SIN, manifestó que se labro actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación debido a errores de registro en el Libro de Compras IVA, cuya información pasó a ser registrada en el libro compras enviado por el Módulo Da Vinci de los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y diciembre del 2009, aplicándose la sanción de 1500 UFV por cada periodo fiscal, acusando como normas infringidas lo establecido en los incs. a), d) y e), num. 2, parág. II del art. 47 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, 1, 2, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 y sub num. 3.2 del num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, cuyo contenido los transcribió.

En su demanda, la administración tributaria sostiene que aplicó lo dispuesto por el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y sub num. 3.2. del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 y que por consiguiente, el deber formal incumplido se encontraba manifiestamente establecido con anterioridad a la comisión incurrida por Industrias Duralit S.A., por lo que no es evidente que no exista una normativa que sancione el error de los registros incorrectos de los datos de las facturas en los Libros de Compras IVA y la obligación de remitir la obligación bajo el Módulo Da Vinci LCV de los contribuyentes.

De la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que dentro del proceso de Verificación la administración tributaria labró 16 Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676, 8 por el registro erróneo de los datos de las facturas en el Libro de Compras IVA por infringir los arts. 45-VII-d) num 2 y 47-II de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y 8 por el envío incorrecto de la información en el Libro de Compras a través del Módulo Da Vinci por infringir los arts. 1, 2, 4 y 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, aplicándose la sanción de 1500 UFV a cada acta, según el anexo consolidado la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 num 4,2, modificado por la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 art. 1-II-4.2.1, por los periodos fiscales de febrero, marzo, abril, mayo, julio, agosto, septiembre y diciembre del 2009.

Sobre las contravenciones tributarias, el art. 160 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, señala las conductas que son consideradas contravenciones, entre ellas, el incumplimiento de otros deberes formales. Por su parte, el 162-I del Cód. Trib. Boliviano, señala que quien, de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde 50 UFV a 5.000 UFV. La

sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

Ahora bien, en el marco anterior, la administración tributaria emitió la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, nuevo Sistema de Facturación, en cuyos arts. 46 y 47, estableció un nuevo sistema de registro denominado Libro de Ventas IVA y Libro de Compras IVA, estableciendo como deber formal: registrar cronológica y correlativamente las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, emitidos en el periodo a declarar y que respalden el débito y crédito fiscal IVA. Asimismo y para fines de información, el registro de los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero. La lectura precedente permite concluir que efectivamente la conducta descrita es registrar cronológica y correlativamente.

En el caso en estudio, es evidente que la conducta del contribuyente consistió en el registro incorrecto de facturas en el Libro de Compras IVA y el envío incorrecto de la información en el Libro de Compras a través del Módulo Da Vinci, es decir, errores materiales en el registro que efectivamente se había efectuado; empero, la norma que cita como vulnerada no establece cualidades respecto a la información a ser registrada, es decir, no exige que la información registrada sea precisa, correcta o exacta, en los hechos el contribuyente cumplió con la presentación de la información, aun con errores de transcripción.

Para que la conducta sea considerada como contravención, el deber formal tiene que precisar ese hecho, en el caso, los hechos imputados a Duralit S.A., no se encuentran descritos en la norma legal que dice haberse vulnerado la administración tributaria, no se estableció un tipo contraventor específico para los casos analizados, como lo establecen los arts. 6-6) de la L. Nº 2492 y 73 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

La razón constitucional y jurídica que sustenta lo anteriormente afirmado, descansa en que los procesos administrativos referidos a la aplicación de sanciones a los contribuyentes forman parte de la potestad sancionadora del Estado y que por tanto, rigen para ellos, los principios constitucionales que sustentan el proceso penal en general como son legalidad, tipicidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, procedimiento punitivo e irretroactividad con relación a que cualquier sanción debe fundarse en norma anterior al hecho punible conforme al mandato del art. 116-II de la C.P.E., se tiene que la tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por ley como delito y se constituye en una garantía procesal y penal porque únicamente si el supuesto del hecho se ajusta a la descripción, se dictará la resolución sancionatoria, luego de haberse comprobado que la conducta del contribuyente fue antijurídica y culpable, de este modo, nadie será obligado a hacer lo que la Constitución y las leyes no manden, ni privarse de lo que no prohíban conforme al precepto contenido en el art. 14-IV de la norma Constitucional y que ha sido desarrollado en el art. 6-6 del Cód. Trib. Boliviano vigente, que prevé que sólo la ley puede tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.

Asimismo, debe tenerse presente la retroactividad de la norma, el art. 123 de la C.P.E., y 150 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, lo que no ocurrió en el presente caso debido a que el sub num. 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, es una norma que no se encontraba vigente a momento de

la presunta contravención, debido a que en los períodos fiscales sancionados no existía la tipificación del ilícito, por lo tanto se evidenció que la administración tributaria sancionó incorrectamente al contribuyente, debido a que los errores de registro del número de autorización y facturas, no se encontraban tipificados como ilícito tributario, por lo tanto, la retroactividad de la norma tributaria es incongruente y no existió vulneración de normas como erróneamente hacer ver la administración tributaria.

Consiguientemente en este punto, corresponde dejar sin efecto las multas impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 67661, 67669, 67662, 67670, 67663, 67671, 67664, 67672, 67665, 67673, 67666, 67674, 67667, 67675, 67668 y 67676, por lo que corresponde confirmar la decisión de la AGIT de revocar la resolución de alzada en cuanto a este punto, reconociendo que la autoridad jerárquica hizo una correcta interpretación de la normativa tributaria.

VI.4. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena 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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 73, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

94

Compañía Internacional de Servicios y Representación COINSER
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 40 a 50, interpuesta por Luis Alfredo Conde Azpi, en representación de la Compañía Internacional de Servicios y Representaciones “COINSER” Ltda. (COINSER), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1220/2014 de 18 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), proveído de admisión de fs. 52, la contestación de fs. 56 a 62 vta., intervención del tercero interesado de fs. 171 a 177, los memoriales de réplica y dúplica de fs. 178 a 181 y 188 a 190, decreto de autos para sentencia de fs. 191 y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiere, que funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA) Cochabamba, el 12 de noviembre del 2013 en la Localidad de Suticollo, interceptaron el camión marca Volvo con placa N° 1545-HAY, color azul, conducido por Secundino Conde Larico, transportando 800 bolsas, cada uno con 20 ks., bruto, conteniendo: Polietileno materia prima para la industria nacional, procediendo al decomiso de la mercancía por presunta contravención aduanera de contrabando, disponiendo su traslado a recintos aduaneros ALBO S.A.

En el operativo denominado “polietileno 45”, el conductor del camión presentó las Declaraciones Únicas de Importación (DUI) N° C-10213 de 9 de julio de 2013 y C-13764 de 15 de septiembre de 2013, haciendo notar que la mercancía fue legalmente importada consignado en Acta de Intervención COARCBA-C No 0804/13 de 12 de noviembre de 2013; de la revisión documental y física de la mercancía, se evidenció la existencia de bolsas de polietileno marca PEMEX, con N° de Lote 1044051, Ecopetrol Polifen con N° de Lote 20940413, de procedencia extranjera, por lo que la Administración Aduanera procedió al decomiso de la mercancía y el medio que transportaba, por presunta conducta de contrabando contravencional, bajo el argumento de que los números de Lotes no se encuentran consignados en las DUI N° C-10213 y C-13764, labrándose el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C N° 0804/13 de 12 de noviembre de 2013, de conformidad al 181-b), g) y f) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Indica que presentando prueba documental de descargo, COINSER se apersonó a la administración aduanera pidiendo la devolución de la mercancía decomisada, sin embargo, se emitió la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0027/2014 de 17 de enero,

declarando probado el contrabando contravencional, disponiendo el decomiso definitivo de la mercancía descrita en el acta de intervención contravencional y determinando imponer la multa de 50.335.20 UFV, en sustitución al comiso del medio de transporte monto que corresponde al 50% del valor de la mercancía. Resolución sancionatoria confirmada en ambas instancias, revocatoria y jerárquica.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. EL demandante recurre a este tribunal señalando; que COINSER Ltda., es una Compañía legalmente constituida mediante Escritura Pública N° 0028/1996 de Constitución de Sociedad de Responsabilidad Limitada, con NIT N1016779029, registro en FUNDEMPRESA, cuyo objeto social es la importación y exportación de mercancías en general y otros rubros desde la gestión 1996, con prestigio adquirido a nivel nacional e internacional. Que en esa labor, COINSER importó polietileno de baja densidad, materia prima para la industria nacional, para su comercialización en todo el territorio nacional, acreditando con las DUIs, Nos. C-10213 de 9 de julio de 2013 y C-13764 de 15 de septiembre de 2013, tramitadas por las Agencias Despachantes de Aduanas San S.R.L., y Oriental S.R.L., en la Zona Franca de El Alto de La Paz, y la Aduana Fronteriza Tambo Quemado, cumpliendo con las formalidades de ley y pago de tributos aduaneros de importación.

Sostiene que amparado en las DUIs, Secundino Edy Conde Larico transportaba la mercancía de La Paz a Cochabamba, en el camión VOLVO, con placa 1545-HAY, color azul, de propiedad del conductor, sin embargo los del COA, al interceptar el vehículo el 12 de noviembre de 2013, levantaron el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C N° 0804/2013, siendo notificados se les concedió 3 días para la presentación de descargos documentales.

Indica que Edmundo Beltrán Reque, en representación de COINSER Ltda., adjuntado documentos como prueba dentro del término legal se apersonó y solicitó la devolución de la mercancía; acusa que los fundamentos de su memorial y la prueba documental producida, no fue considerada ni valorada por la administración aduanera, ni por la Autoridad de Impugnación Tributaria conforme disponen los arts. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 19 parte última del D.S. N° 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano.

Asevera que de la compulsa y valoración de las DUIs C-10213 y C-13764, los documentos soporte; facturas comerciales, lista de empaque, las Declaraciones Andinas de Valor, certificados de origen, todos estos que cursan en antecedentes de la administración aduanera , la mercancía objeto de controversia se encuentra debidamente amparada por la documentación que señaló, además, que los tributos fueron pagados en forma correcta y oportuna de acurdo al arancel aduanero vigente, pidiendo respetar el derecho a la defensa, al debido proceso y seguridad jurídica, establecidos en los arts. 116, 117, 119, 109, 232 y 178 de la C.P.E.

Continua el actor, manifestando que la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0027/2014 de 17 de enero, fue emitida sin fundamentación y motivación técnica jurídica, que la ausencia de cualquiera de estos requisitos vicia de nulidad el acto administrativo conforme al art. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano; denuncia que dicha resolución fue dictada basada simplemente en los fundamentos del acta de intervención y el Informe Técnico AN-CBBCI-V N° 0889/2013, motivo de nulidad, de igualmente, la administración aduanera promovió observaciones a las pruebas presentadas sin asidero legal

y que no coinciden con la realidad de los hechos, menos hizo una correcta y responsable valoración de los descargos producidos.

Advierte que existen afirmaciones contradictorias y errores, por ejemplo; entre la fecha de notificación a Secundino Edy Conde (23 de octubre de 2013) y el Acta de Intervención Contravencional Nº COARCBA-C- Nº 0804/13 de 12 de noviembre de 2013, contradicción grave debido a que el acta de intervención es posterior a la notificación con la misma.

Transcribiendo partes pertinentes de los fundamentos técnico-jurídicos de la Resolución impugnada, referido a que las DUIs C-10213 y C-13764 presentadas como descargo no amparan la legal importación, porque del reconocimiento físico y la documentación presentada, no concuerda en marca, número de lote y origen de cada producto; manifiesta el demandante que son afirmaciones falsas, temerarias que no coinciden con la realidad de los hechos, demostrado objetiva materialmente en los recursos de impugnación, incluida la inspección ocular.

Hace notar, que la resolución impugnada en sus págs. 3-4, se ha copiado del Acta de Intervención COARCBA-C- Nº 0804/2013, con loa mismos errores, contradicciones en la apreciación y compulsa de la mercancía y documentación, referido a los datos técnicos, marcas y cantidades, se concluye que no habría consignado los números de lotes en las DUIs y DAVs, sin antes evaluar los datos técnicos, legales y comerciales de las facturas comerciales, lista de empaque, certificados de origen; es más, omitió desglosar los datos técnicos y legales de las DUIs citas, situación que dio lugar a la confusión maliciosa y deliberada de la administración aduanera, la resolución no efectuó una exposición sumaria de hecho y derecho expuesto en sus memoriales de reclamo, así como la valoración de las pruebas, por lo que la Autoridad Jerárquica omitió los incs. c), d), e) y f) del art. 4 de la L. Nº 2341 de la Ley de Procedimiento Administrativo, referente a la vulneración del debido proceso, derecho a la defensa, principio de legalidad y seguridad jurídica establecidos en los arts. 115-II, 117-I, 119-II, 109-II y 178-I de la C.P.E., 6-I-6) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

En ese contextos, acusa que la resolución que se impugna carece de sustento jurídico - legal, y resulta violatoria al debido proceso, al derecho a la defensa, a los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica, y se halla viciada de nulidad de pleno derecho de conformidad a los arts. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 35-c) y d) de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, que estos argumentos y la abundante prueba ofrecida no fueron debida y objetivamente considerados, ni valorados en su verdadera dimensión conforme a las normas legales que regula la materia, causándole agravios y perjuicios, por la absoluta parcialización de la autoridad jerárquica a la administración aduanera, debido a que AGIT baso sus fundamentos sólo en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C- Nº 0804/2013 e Informe AN-CBBCI-V N° 0889/2013, utilizando los mismos cuadros como sustento, no habiendo efectuada una valoración y consideración de los argumentos que presentó y las pruebas ofrecidas en virtud al art. 215 y 217 de la L. Nº 3092 complementario al Código Tributario Boliviano.

I.2.2. Citando los arts. 14-V y 109 de la C.P.E., el actor observa la resolución jerárquica, indicando que no existe norma legal expresa y puntual que disponga que debe insertarse en las DUIs y DAVs, números de lote de la mercancía, incluso sin que exista casilla o rubro para este efecto, complementado con art. 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, que si no existe una ley previa puntual y expresa que tipifique un hecho o acto

como delito de contrabando, la administración aduanera no puede permitirse a calificar y tipificar la supuesta contravención aduanera de contrabando, sin tener en cuenta que la mercancía materia de controversia fue importada de forma legal con las DUIs C-10213 y C-13764, apoyando su argumento en el art. 283 de la L. Nº 1990 Reglamento a la Ley General de Aduanas, "No habrá contravención por interpretación extensiva o analógica de la norma"; en consecuencia el demandante, afirma que no ha infringido ninguna disposición de la Ley General de Aduanas, su Procedimiento, ni del Procedimiento del Régimen de Importaciones para él Consumo aprobado mediante Resolución Administrativa RA-PE 01-012-13 de 20 de agosto de 2013, convalidado por la Resolución de Directorio (RD) N° 01-018-13 de 18 de octubre de 2013, contrariamente afirma haber cumplido fiel y estrictamente con las normas citadas.

De otro lado, refiere que se trata de un trasporte local dentro del territorio nacional (interdepartamental) de conformidad a los arts. 2 y 3 del D.S. N° 708 de 24 de noviembre de 2010, siendo materia prima para la industria nacional, nacionalizada conforme prescribe el art. 90 de la L. Nº 1990 Ley General de Aduanas, consiguientemente la importación, tenencia, comercialización y circulación de las bolsas de polietileno, se hallan plenamente respaldadas por DUIs y sus documentos soporte, habiéndose probado su legal importación a territorio aduanero nacional presentando en el momento el operativo la documentación de respaldo, conforme manifiesta expresamente el acta de intervención y la resolución sancionatoria de contrabando, por lo tanto no procedía el decomiso, excesos y abusos que fueron confirmados por la AGIT, aprobando los errores, confusiones e interpretaciones erróneas de la norma legales citadas.

Recurre también el demandante al art. 101 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, modificado por el art. 2-II del D.S. Nº 0784, en relación a la declaración de mercancías de ser completa, correcta y exacta, señalando que dicha norma no tipifica la contravención de contrabando por el incumplimiento de cualquiera de las formalidades que pudiera incurrir el declarante o despachante de Aduana, empero no el importador debido a que se vulneraría el principio de legalidad establecido en el art. 6-6) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Refiere que de acuerdo al Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo, Resolución Administrativa Nº RA-PE01-012-13, Anexo 6, Declaración Única de Importación e Instructivo de Llenado; "parág. II.- Instrucciones Generales de Llenado. A - Página Principal, num. 6) - Tot. Bultos (Total de Bultos): "Consignar la cantidad total de bultos en los que se condiciona la mercancía que se solicita a despacho, de acuerdo al tipo de bultos señalados en el parte de recepción, el número a consignarse deberá ser entero natural", "En el num. 31 – Cantidad de Bultos y Descripción de Mercancías, Marcas en Bultos, del mismo Anexo 6) se establece: Consignar las marcas de identificación, consignadas en los bultos, correspondientes a la marcación que declara en el ítem…." (Sic); que estas disposiciones fueron cumplidas estrictamente por la Agencias Despachantes de Aduanas y la empresa Importadora.

En el caso, manifiesta que las observaciones que hizo la administración aduanera fueron con relación a la palabra "lotes", término que no está contemplado en las disposiciones del Anexo 6, antes citado, solamente habla de bultos; además, que todas las características de la mercancía se encuentran descritas en las facturas comerciales, listas de empaque, certificados de origen, partes de recepción, Manifiesto Internacionales de Carga (MIC), DAVs

y las DUIs, todos guardan estricta relación; empero, reclama que no se puede admitir que la administración aduanera y la ARIT Cochabamba, manifiestan criterios personales sin base técnica y legal en el caso.

Igualmente hace referencia, a que se solicitó una inspección ocular a los recintos de ALBO S.A., con la finalidad de demostrar física y objetivamente la calidad, cantidad, clase de mercancía, envases o bolsas, marcas, números, país de procedencia u origen, audiencia que se efectuó el 15 de abril de 2014, en la que afirma haber demostrado todas las características antes señaladas, extremos que denuncia no haber sido valorado por la administración aduanera y las autoridades de impugnación, contrariamente hicieron una interpretación errónea de normas legales y técnicas, causando daño y perjuicio.

El demandante desarrollando los arts. 181-b), f) y g) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, y 13 del Cód. Pen., refiere que no obstante a que no se trata de un delito de contrabando propiamente, no se registraron ninguno de estos hechos establecidos en las normas citadas, más por el contrario demostró objetivamente que la mercancía decomisada a COINSER Ltda., se encuentra amparada con la documentación que acredita su legal importación, tenencia y circulación, para su comercialización, por lo tanto, su conducta no se encuentra adecuada a la supuesta Contravención Aduanera de Contrabando establecida en los arts. 160-4) y 181-b), f) y g) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, respaldando sus argumentos cita la S.C. Nº 161/2003-R, pretendiendo se considere los elementos del delito.

Finalmente, el actor citando el art. 410-II de la C.P.E., hace referencia a la jerarquía normativa, desarrollando su orden, y la normativa en materia tributaria debe respetar y aplicarse con preferencia respecto a cualquier otra norma de mayor jerarquía, las comunicación interna, fax - instructivos y cartas circulares sólo rigen en el orden interno y no son obligatorias para los contrayentes y responsables de acuerdo a la doctrina del derecho tributario, concluyendo que la administración aduanera y la Autoridad de Impugnación Tributaria , están obligados a respetar la norma Constitucional citada, en la aplicación de los arts. 64-I del Cód. Trib. Boliviano, 37-e) y k) de la L. Nº 1990 Ley General de Aduanas.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita declarar probada la demanda y consecuentemente revocar totalmente y/o anular con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1220/2014 de 18 de agosto.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, argumentando que:

II.1. Con referencia a la presentación de pruebas dentro del término legal y que no han sido consideradas ni valoradas, conforme el art. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 19 parte últimas del D.S. N° 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano, reclamado por el demandante COINSER Ltda.

Advierte el demandado, que antes de ingresar al fondo de la demanda dice aclarara que sus fundamentos son sólo exposiciones generales y copias integras de los fundamentos ya expuestos ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, que demuestra que no se estaría cumpliendo con el Código de Procedimiento Civil y jurisprudencia constitucional, cuando la demanda debe contener entre otros requisitos, los hechos en los que se fundaren, expuestos

con claridad y precisión; COINSER no explica porque cada una de las pruebas consideradas y analizadas por la AGIT, son contrarias al ordenamiento jurídico y porque las mismas son insuficientes para desvirtuar los cargos y observaciones de la administración aduanera, por ello el demandante no expresa ni demuestra la errada interpretación de la AGIT, existiendo carencia de carga argumentativa en la demanda, más cuando la resolución impugnada está debidamente fundamentada y motivada, señalando como precedentes las Sentencias Nos. 510/2013 y 215/2013, dictadas por el Tribunal Supremo de Justicia - Sala Plena.

Refiere que la AGIT, realizo una correcta verificación, análisis y compulsa de los antecedentes (pruebas) desarrollados y detallados en los acápites de la resolución jerárquica, respetando los principios procesales y constitucionales, ahora, de la compulsa de los antecedentes administrativos, se tiene; que los ítems 1 al 6, no se encuentran respaldados, por lo tanto los 6 ítems de la mercadería de acuerdo al reconocimiento físico y revisión de la documentación de descargo, no concuerdan en marca, número de lote y origen de cada producto, motivo por el que la administración aduanera emitió la resolución sancionatoria declarando probada el contrabando contravencional.

La AGIT, en su responde al referirse al error consignado en la fecha de inicio del proceso en la resolución sancionatoria, que viciaría de nulidad la misma, afirma que ese hecho resulta irrelevante de acuerdo a los antecedente y desarrollo del proceso, debido a que no se provocó indefensión ni se vulneró derecho alguno del demandantes.

II.2. Sobre la identificación de la mercancía por parte de la administración aduanera , refiere que la AGIT evidencia que el Inventario reflejado posteriormente en el acta de intervención, surgió del aforo físico al 100 % realizado por funcionarios de la administración aduanera , COA y ALBO SA, conforme a lo dispuesto en la R.D. N° 01-005-13 que aprueba el Manual para el Procedimiento por Contrabando Contravencional, verificando físicamente y en detalle, las características de la mercancía; modelos, series, tamaño, color, unidad de medida, cantidad, otras y demás propiedades que identifique la mercancía decomisada, otros, debe entenderse los datos visualizados de la mercancía, que deben ser reflejados en el Inventario, cual es la consignación del N° de Lote, origen y demás características, que conforme se advirtió en la inspección ocular realizada en alzada; con esa base, afirma que no es admisible la posibilidad de omitir todos estos datos, bajo el razonamiento de que la DUI no contenga una casilla para añadir el mismo, cuando por imperio de la ley la DUI debe ser completa, correcta y exacta, en virtud del art. 101 D.S. Nº 25870 modificado por el art. 2-II del D.S. Nº 784, así como los Procedimientos del Régimen de Importación para el consumo, versiones 1 y 3, aprobadas por R.D. Nº 01-031-05 y RA-PE Nº 01-012-13, respectivamente.

Respecto a la falta de valoración de la prueba, el demandante acusa que la resolución sancionatoria, resolución de alzada y resolución jerárquica, carecen de sustento legal, además, de no haber considerado que no existe norma legal que determine la consignación de número de lote en las DUIs y DAVs; sobre el punto la AGIT, indica que los documentos presentados durante el Operativo y reiterado ante la administración aduanera, se encuentran comprendidos en la compulsa y valoración efectuada por la Aduana Nacional (AN), reflejado en el Informe Técnico N° AN-CBBCI-SPCC 0889/2013 y la resolución sancionatoria, que confirmó que la administración aduanera evaluó la prueba realizando una verificación con el Sistema SIDUNEA++, evidenciándose el registro y la extracción de reportes de las Declaraciones Andinas de Valor, procediéndose a contrastar los documentos con la verificación física de la mercancía comisada, concluyendo que las DUIs no amparan

los ítems 1 a 6 por no existir correspondencia en cuanto a marca, origen, clase y número de lote, que dentro de los recursos de impugnación de igual forma se ingresó a verificar la valoración y compulsa de las pruebas, contrastando con los ítems de la mercancía, por lo que la AGIT graficó y detalló las observaciones y la compulsa realizada de las supuestas pruebas que amparan lo señalado por el demandante, a manera de conclusión inserta en su responde un cuadro con los resultados de su verificación.

Finalmente, asevera que de la valoración a los descargos presentados ante la administración aduanera , los ítems 1 al 6 no están amparados por las DUI C-10213 y C-13764, al no existir relación y coincidencia respecto a la marca, país de origen, clase, referencia y número de lote, desarrollado en el cuadro que presentó, al no existir coincidencia con las características levantadas por la administración aduanera en el aforo físico; concluye, manifestando que evidenció que el dato del número de lote, no fue la única observación, la no coincidencia se amplió a datos tales como la marca, país de origen y características como la referencia y clase, consiguientemente la documentación de descargo ofrecida por el sujeto pasivo de la etapa administrativa, no ampara la mercancía. Por lo que refiere que los argumentos de la demanda no son evidentes, que la resolución que impugnó fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes.

II.3. Petitorio.

Solicita se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1220/2014 de 18 de agosto.

II.4. Réplica y dúplica.

Presentadas la réplica de fs. 178 a 181, donde el demandante Compañía Internacional de Servicios y Representaciones COINSER Ltda, ratifica y reitera sus argumentos contenidos en la demanda contenciosa administrativa, corrida en traslado contesta la dúplica de fs. 188 a 190, reiterando la AGIT los argumentos expuestos en su respuesta, sosteniendo su determinación asumida en su resolución de recurso jerárquico.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 171 a 181, aparejando Memorando Cite: 1148/2012, se apersonó Vania Muñoz Gamarra en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba, quien respondió negativamente a la demanda en su condición de tercero interesado, bajo los siguientes argumentos:

III.1. puntualizando la pretensión del demandante; responde el tercero interesado señalando, que todos sus argumentos son errados, alejados de la realidad a cuyo fin básicamente en el contenido de su memorial reproduce copia in extenso de la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI 0027/2014, ratificando que la administración aduanera realizó todo el proceso contravencional en el marco de las disposiciones legales citadas al efecto, no existiendo encubrimiento ni parcialidad de la función pública aduanera, tampoco existió vulneración de derechos, de tal forma que COINSER pudo ejercer su derecho a la defensa, conforme a derecho.

Bajo esos argumentos el tercero interesado cita como sustento de afirmación las S.C. Plurinacional N° 0275/2012 de 4 de junio y S.C. N° 0871/2010 de 10 de agosto, desglosando la parte pertinente en relación al debido proceso y la motivación de las resoluciones en sede administrativa, concluyendo que la administración aduanera Interior Cochabamba ha

cumplido con dicho presupuesto legal a fin de no vulnerar ningún derecho fundamental que cause indefensión al sujeto pasivo.

III.2. Petitorio.

Por lo expuesto pide el tercero interesado se declare improbada la demanda, en consecuencia firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI- Nº 027/2014 de 17 de enero.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El COA Cochabamba el 12 de noviembre del 2013, en la localidad de Suticollo intercepta el camión marca Volvo con placa N° 1545-HAY, color azul conducido por Secundino Conde Larico, que transportaba 800 bolsas con 20 kilos bruto, conteniendo: polietileno materia prima para la industria nacional, marca PEMEX, número de Lote 1044051, y Ecopetrol Polifen N° de Lote 20940413, de procedencia extranjera, al momento de la intervención el conductor del camión presentó las DUI N° C-10213 y C-13764; presumiendo el ilícito de contrabando se efectuó el comiso de la mercancía y del medio de transporte, elaborando al efecto el acta de comiso y respectivo depósito para aforo físico y consiguiente investigación, con todos los actuados, el 27 de noviembre de 2013, es notificado en secretaria Secundino Edy Conde Larico.

COINSER Ltda., mediante memorial y presentando pruebas de descargo señaló que la documentación original se encontraba en poder de funcionarios de la Aduana Interior Cochabamba, manifestando que las DUI amparan la importación de polietileno de baja densidad, solicitando la devolución de la mercancía decomisada.

La administración aduanera el 30 de diciembre de 2013, emitió el Informe AN-SBBCI-SPCC-0889/2013, concluyendo que las DUI N° C-10213 y C-13764, no amparan la legal importación de los ítems del 1 al 6, debido al reconocimiento físico y revisión de documentación de respaldo, no concuerdan en marca, número de lote y origen de cada producto según compulsa efectuado en cuadro elaborado; citando la administración aduanera el art. 101 del D.S. N° 25870, respecto a que la DUI debe ser completa, correcta y exacta, Instructivo de Llenado R.D. N° 01-031-05 y num. 1 de la Carta Circular AN-GNNGC-DNPNC-CC-010/08, contiene páginas de documentos adicionales, nota de valor, página de información adicional, FRV, elaborado conforme el art. 111 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas. Por lo tanto la administración aduanera determinó que la mercancía incautada no se encuentra amparada, cuantificando el total del tributo omitido en 26.611,21 UFV equivalentes a Bs 50.159,74.

Con esta base, se emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI N° 0027/2014 de 17 de enero, que declaró probada el contrabando contravencional, atribuido a Secundino Edy Conde y la empresa COINSER Ltda., por la mercancía comisada según acta de intervención contravencional.

IV.2. Ante ese hecho, el demandante interpone el recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI N° 0027/2014 de 17 de enero y la ARIT Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0181/2014 de 12 de mayo, resolviendo confirmar la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI N° 0027/2014 de 17 de enero, emitida por la Administración Aduanera Interior Cochabamba de la ANB.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de alzada, la empresa COINSER Ltda., interpuso recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1220/2014 de 18 de agosto, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0181/2014 de 12 de mayo.

V- De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, la mercancía comisada consistente en los ítems 1 al 6, se encuentran amparados por las DUI N° C-10213 y C-13764; asimismo, que no existe norma legal que determine la consignación de número de lote en las DUIs y DAVs, conforme a la aplicación de los arts. 14-V y 109 de la C.P.E., 6 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 283 de la L. N° 1990 RLAG, y si existió falta de consideración y valoración probatoria.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Ingresando al control de legalidad sobre la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece: Nuestra legislación en general se encentra sustentada en los principios constitucionales, garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en ésta constitución, son los fines y funciones esenciales del Estado, así lo establece el art. 9-I-4) de la C.P.E., por ello ésta norma en su art. 410 establece, que la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa y todas las personas naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentra sometidas a la presente Constitución, el cumplimiento de los principios, derechos y garantías Constitucionales son imperativos.

Los arts. 115-II, 116-I y 117-I de la C.P.E., garantizan el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, en ése alcance, la normativa administrativa en el art. 68-6), 7) y 10) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, establece los derechos del sujeto pasivo, como, al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada, a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalden los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados; además a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en éste Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución, así mismo, a ser oído o juzgado de conformidad a las garantías constitucionales citadas precedentemente.

Por consiguiente, es pertinente referir que la administración aduanera en aplicación de los

arts. 21 y 100 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, dispone del ejercicio de las facultades de control, verificación, fiscalización e investigación, a través de las cuales, puede realizar controles habituales y no habituales de los depósitos aduaneros, zonas francas, tiendas libres y otros establecimientos vinculados o no al comercio exterior, así como practicar avalúos o verificaciones físicas de toda clase de bienes o mercancías, incluso durante su transporte o tránsito, en esa atribución la administración aduanera , realizó un operativo aduanero que concluyo con el comiso de mercancías, que luego de tramitado el proceso de Contrabando Contravencional, realizado la verificación física de la mercancía y contrastado con la documentación de descargo: DUI Nº C-10213 de 9 de julio de 2013 y C-13764 de 15 de octubre de 2013, facturas comerciales, lista de empaque, las DAVs, certificados de origen, etc., presentado por el interesado, el Acta de Intervención COARCBA-C N° 0804/2013 y el Informe Técnico AN-CBBCI-SPCC-V N° 0889/2013 de 30 de diciembre, estableció que la prueba documental de descargo presentada no ampara la mercancía decomisada.

El art. 181 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, determina las conductas que constituyen contrabando, en el caso de autos, conforme los inc. b y g); establece que se comete contrabando cuando se realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo requisitos esenciales exigidas por normas aduaneras o por disposiciones especiales, así mismo, por la tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieran sido sometido a un régimen aduanero, conducta que debe ser calificada como contravención tributaria y sanción con privación de libertad, cuando el valor de los tributos omitidos de la mercancía decomisada sea superior a los 200.000 UFV's y cuando el valor sea igual o menor el monto precedentemente establecido, la conducta se considera como contravención tributaria, aplicable en el presente caso.

VI.2. Ingresando al desarrollo de la controversia propiamente, en autos la administración aduanera con relación a la mercancía decomisada y no amparada por la DUI Nº C-10213 de 9 de julio de 2013 y C-13764 de 15 de octubre de 2013, referente a los ítems 1 al 6 descritos en el Acta de Intervención COARCBA-C N° 0804/2013 12 de noviembre, Informe Técnico AN-CBBCI-SPCC-V N° 0889/2013 de 30 de diciembre, III Aforo Físico y la Resolución Administrativa AN-GRCGR-CBBCI Nº 0027/2014 de 17 de enero, establecen; que las DUIs presentadas como descargos no amparan la legal importación de la mercancía comisada, porque de acuerdo a reconocimiento físico y revisión de la documentación presentada como descargo, no concuerda en marca, número de lote y origen de cada producto, en el siguiente orden:

1.- Para la DUI N° 2013/422/C-10213; de la Declaraciones Andinas de Valor 1395825 asociada, no ampara la legal Importación de los ítems 1 al 6 detallada en el Acta de Intervención COARCBA-C 0804/2013 12 de noviembre, al no concordar en:

- Marca, origen, N° de lote y clase del producto, para los ítems 1 y 2.

- N° de lote y referencia del producto, para los ítems 3, 4, 5 y 6.

2.- Para la DUI N° 2013/231/C-13764; de la Declaraciones Andinas de Valor 13127964 asociada, no ampara la legal Importación de los ítems 1 al 6 detallada en el Acta de Intervención COARCBA-C 0804/2013 12 de noviembre, al no concordar en:

- N° de lote y referencia del producto, para los ítems 1 y 2.

- Marca, origen, N° de lote, clase y referencia del producto, para los ítems 3, 4, 5 y 6.

La administración aduanera, con la finalidad de sustentar el decomiso de la mercancía objeto de la presente controversia, hace referencia al incumplimiento de lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas modificado por el art. 2 del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011, que; "…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 examen previo de las mismas, cuando corresponda". Concordándola con la Carta Circular AN-GNNCC-DNPNC-CC-010/08 de 3 de septiembre, Procedimientos de Régimen de Importación para el Consumo Versiones 02 y 03, aprobados por RDN°01-031-05 de 19 de diciembre de 2005 y RA-PE N°01-012-13 de 20 de agosto de 2013.

Sobre el punto, conforme a la aplicación de la R.D. N° 01-005-13 de 28 de febrero de 2013 que aprueba el Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional, se efectuó la verificación física y en detalle, describiendo todas sus características (modelo, serie, tamaño, color, unidad de medida, cantidad, etc.) que identifican plenamente la mercancía decomisada y trasuntada en el acta de intervención contravencional; en el caso, la información contenida en el acta de inventario de la mercancía decomisada y el acta de intervención contravencional, fue contrastada con las DUIs N° C-10213 de 9 de julio de 2013 y C-13764 de 15 de octubre de 2013 y documentación soporte presentada como descargos, constatándose la falta de correspondencia en la marca, origen, clase y número de lote, lo que confirma que las mencionadas DUIs no amparan los ítems 1 al 6 de la mercancía decomisada.

Conforme al razonamiento del sujeto pasivo, la normativa tributaria aplicada no determina la obligación de consignar número de lote; al respecto conforme señala el num. 31 del Anexo 5 contenido en la R.D. N° 01-031-05, "…consignar la descripción comercial de las mercancías, detallando las características de las mercancías necesarias para su inmediata identificación y clasificación arancelaria", es obligación del importador declarar la información necesaria para identificar físicamente la mercancía importada, la norma citada es clara al establecer la obligación del importador, concordada con el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas modificado por el art. 2 del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011, "…la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta", por lo tanto el hecho de que no se señale o cite expresamente el número de lote, no desmerece el propósito de las normas citadas. Asimismo, de la verificación de los antecedentes administrativos, se evidenció que la observación de la administración aduanera respecto a la falta de correspondencia o coincidencia de datos técnicos, versan para la marca, país de origen, clase y número de lote; consiguientemente, no es evidente que el número de lote sea la única observación que no coincidiría con la documental de descargo.

Por lo tanto, la verificación a la valoración y compulsa efectuada por la AGIT a los fundamentos y descripción técnica del demandante y la administración aduanera, que las expresó en un cuadro descriptivo, fue correcta, lo que evidencia que los ítems 1 al 6 no están amparadas por las DUIs C-10213 y 13764, al no existir relación ni coincidencia respecto a la marca, país de origen, clase y número de lote; por consiguiente, la conducta del sujeto pasivo COINSER Ltda., está inmersa en lo establecido en el art. 181-b) y g) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

VI.2. Con referencia a que no existe norma legal que determine la consignación de número de lote en las DUIs y DAVs, conforme a la aplicación de los arts. 14-V y 109 de la C.P.E., 6 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 283 de la L. N° 1990 RLAG; efectivamente las observaciones que se hizo con relación a la palabra "lotes", este término no está contemplado en las disposiciones del Anexo 6, Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo R.A. Nº RA-PE01-012-13, este hecho no enerva la obligación del importador de declarar la información necesaria para identificar físicamente la mercancía importada, conforme establecen el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas modificado por el art. 2 del D.S. N° 0784 de 2 de febrero de 2011 y num. 31 del Anexo 5 contenido en la R.D. N° 01-031-05, siendo esta afirmación contradictoria a todo principio de derecho y normas legales, ratificándose que los argumentos de la resolución impugnada son correctos y no se identificó vulneración de norma alguna, como erróneamente pretende hacer ver el demandante.

VI.3. Sobre la falta de consideración y valoración probatoria, esta demás decir que la administración aduanera si consideró y efectuó valoración de los descargos presentados por el demandante, habiéndose cumplido a cabalidad lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, es más en detalle fue transcrito dicha prueba en la resolución sancionatoria, además durante la tramitación administrativa del proceso, el demandante hizo uso de conformidad a lo establecido en el art. 215 de la L. N° 3092 complementaria al Código Tributario Boliviano, de su derecho a recurrir a todos los medios de probanza, por ello se efectuó una inspección ocular a la mercancía decomisada, fruto de ello emergió los fundamentos para las Resoluciones de alzada y jerárquico, autoridades recursivas que demostraron la consideración y valoración probatoria por medio de cuadros descriptivos, consiguientemente este punto fue cumplido, por lo que no corresponde atender la petición de anular obrados por falta de valoración probatoria.

VI.3. Conclusión.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por COINSER Ltda., no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 50, interpuesta por COINSER Ltda.; y en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1220/2014 de 18 de agosto.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

95

Empresa Unipersonal Somos Bolívar de Televisión
c/ Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa unipersonal Somos Bolívar de Televisión, impugnando la R.M. Nº 176 de 7 de julio de 2014, emitida por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda (fs. 23 a 27 vta.), la contestación (fs. 51 a 54 vta.); además de otros antecedentes.

I.- Contenido de la demanda.

Ruy Fernando Pessoa Alcocer, en representación de Somos Bolívar de Televisión, se apersonó ante este Supremo Tribunal de Justicia, manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que la ATT y la autoridad ministerial demandada, como una medida política, conculcaron sus derechos a través de la Resolución Administrativa Regulatoria Nº 2007/2859 de 5 de octubre de 2006, inventando un supuesto e inexistente incumplimiento del pago por derecho de uso de frecuencias correspondiente a las gestiones 2007 a 2012, aplicando de manera retroactiva la disposición sancionatoria descrita en el art. 40-8) de la Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación (L. Nº 164).

Destaca que a partir de la vigencia de la L. Nº 164, pagó el Derecho por Uso de Frecuencia de la Gestión 2013, como consta en el comprobante original adjunto a la demanda (fs. 21), pago que habría sido aceptado por la ATT y que no habría sido negado por la entidad demandada.

Añade que se convalidó arbitrariamente la aplicación del D.S. Nº 28566, norma que se encontraría abrogada y que habría sido fundamento de la RAR ATT-DJ-RA TL 0019/2013 que sanciona al demandante con la perdida de la licencia. Asimismo, refiere que en sede administrativa, no se habría procedido a la apertura del término probatorio para la presentación y producción de prueba, vulnerando la Constitución Política del Estado y la L. Nº 2341 que exigen salvaguardar los derechos fundamentales a la defensa y el debido proceso.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Aplicación inconstitucional e ilegal del art. 40-8) de la L. Nº 164.

Señala que el artículo primero de la resolución ministerial impugnada, tiene un objeto ilícito y es inconstitucional, ya que al confirmar la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL211/2014 de 14 de febrero, convalidó la aplicación retroactiva del art. 40-8) de

la L. Nº 164 para las gestiones 2007 a 2011, en contravención de lo dispuesto en el art. 123 de la C.P.E.

Refiere que el citado artículo, establece como sanción la perdida de licencias por falta de pago de los derechos de uso de frecuencia durante dos o más gestiones, norma que habría entrado en vigencia el 8 de agosto de 2011 y se aplicó a partir de la gestión 2012, y que al haber pagado el Derecho de Uso de Frecuencia por las gestiones 2013 y 2014, el requisito de las 2 gestiones impagas no se cumple, ya que únicamente se tiene como impaga la gestión 2012 que por sí sola no es una causal de revocatoria de licencia.

Añade que los nums. 6, 7 y 8 del Considerando Tercero, de la resolución ministerial impugnada, tratan de justificar la aplicación retroactiva del art. 40-8) de la L. Nº 164, sin tomar en cuenta que el contrato de concesión es anterior a la vigencia de la citada norma.

Concluye este punto, señalando que la aplicación de la norma sancionatoria es retroactiva y atentatoria al art. 123 de la C.P.E., conculcando los derechos fundamentales de la libre expresión, prensa e información, configurándose vicios de nulidad absoluta y de pleno derecho establecidos en la L. Nº 2341.

I.2.2. Aplicación ilegal del abrogado D.S. Nº 28566, como fundamento de la sanción impuesta.

Reitera que el artículo primero de la resolución ministerial, conlleva vicios absolutos que acarrean su nulidad, ya que al confirmar la resolución administrativa regulatoria, convalidó la aplicación del D.S. Nº 28566 como causa y fundamento de la sanción impuesta, incurriendo en prevaricato judicial, ya que no se encontraba vigente esta norma como consecuencia de la abrogación efectuada por el D.S. Nº 1391, situación de ilegalidad que la resolución ministerial pretendería salvar sustentándose únicamente en el art. 40-8) de la L. Nº 164.

Concluye este punto, insistiendo en la aplicación inconstitucional e ilegal del artículo referido y de una norma abrogada que nunca debió emplearse, incurriendo la resolución impugnada en vicios absolutos de falta de causa y de defecto grave de fundamentación, correspondiendo declarar su nulidad conforme establecen los arts. 28-b) y d) y 35-I)-e) de la L. Nº 2341.

I.2.3. Violación del derecho a la defensa y al debido proceso.

Repite que el artículo primero de la resolución ministerial es inconstitucional, ya que al confirmar la resolución administrativa regulatoria, asintió la sustanciación del procedimiento sancionatorio sin una fase de apertura del término probatorio para la producción de pruebas de descargo, vulnerando los arts. 115-II) y 119-II) de la C.P.E., y 76, 80-II) y 83 de la L. Nº 2341, que garantizan el derecho a la defensa y el debido proceso.

Agrega que la interpretación realizada por la autoridad ministerial del art. 78 del D.S. Nº 27172 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE), asumiendo ser una facultad discrecional de la autoridad administrativa la apertura del término probatorio, seria errada; ya que no sería una facultad del funcionario instructor del procedimiento, sino una obligación, a fin de que a quien se le atribuya los cargos, pueda hacer valer su defensa y los medios de prueba.

Concluye este punto, señalando que por el Principio de Legalidad, la autoridad que sustancia el procedimiento debe respetar y cumplir de manera plena e irrestricta las fases del

procedimiento, en garantía y respeto de los derechos fundamentales a la defensa y el debido proceso.

I.3. Petitorio.

Concluye la demanda, solicitando al Tribunal Supremo de Justicia, declarar probada la misma, disponiendo la nulidad, o la anulación del artículo primero de la R.M. Nº 176 de 7 de julio de 2014, pronunciada por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.

II.- De la contestación a la demanda.

Carlos Eufronio Camacho Vega y Víctor Pablo Martin Rodríguez, el primero en su calidad de Director General de Asuntos Jurídicos y el segundo, como Jefe de Unidad de Recursos Jerárquicos, ambos en representación del Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, se apersonan al proceso respondiendo negativamente la demanda, y señalan lo siguiente:

II.1. En cuanto a la aplicación inconstitucional e ilegal del art. 40-8) de la L. Nº 164.

Manifiesta que el proceso se inició en vigencia de la L. Nº 164, con la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012 de 26 de noviembre, por el incumplimiento de pago por el Derecho de Uso de Frecuencia por 2 gestiones, siendo causal de revocatoria de licencia y terminación del contrato conforme establece el art. 40-8) de la L. Nº 164.

Añade, que si bien el contrato de concesión fue suscrito en vigencia de la L. Nº 1632 (Ley de Telecomunicaciones), esta norma fue abrogada por la ley vigente, migrando las obligaciones de todos los operadores al nuevo marco normativo, de acuerdo a su Disposición Transitoria Primera, lo que no significaría una aplicación retroactiva de la L. Nº 164, ya que si bien, el incumplimiento en la obligación de efectuar los pagos por Derecho de Uso de Frecuencia corresponden a las gestiones 2007 a 2012, la infracción se originó cuando el operador incumplió con la presentación de los descargos requeridos por la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012; lo que determinó, que en cumplimiento al procedimiento contractual, el regulador resolviese caducar el Contrato de Concesión, Autorización Transitoria Especial Nº 1314/06 de 13 de noviembre de 2006, declarando la terminación anticipada de contrato y revocada la licencia otorgada, de conformidad al art. 40-8) de la L. Nº 164.

Refiere que la controversia se centra en establecer, si el demandante cumplió o no con la obligación legal y contractual, del pago del Derecho de Uso de Frecuencia por las gestiones 2007 a 2012, aspecto que no habría sido desvirtuado en ninguna instancia por el operador, por lo que no se habrían afectado sus derechos, o los de sus directivos, empleados y/o su audiencia, así como tampoco la libertad de expresión, comunicación e información, y si tales derechos hoy se verían afectados, es responsabilidad del demandante al no haber cumplido con las mencionadas obligaciones.

Respecto al argumento que deben transcurrir dos gestiones a partir de la vigencia de la L. Nº 164 para configurarse la infracción, manifiesta que esta sería una interpretación errónea, en razón a que los contratos de concesión suscritos se encuentran bajo el alcance de la citada norma, sin que ello signifique la aplicación retroactiva de la norma.

II.2. En cuanto a la aplicación ilegal del abrogado D.S. Nº 28566, como fundamento de la sanción impuesta.

Arguye que los argumentos del demandante son subjetivos, que si bien la Resolución Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0019/2013, haría varias menciones al procedimiento de pago de derechos de asignación y uso de frecuencias electromagnéticas, además de deducciones aplicables y el depósito y pago de tasas de regulación aprobado por el D.S. Nº 28566 y abrogado por el D.S. Nº 1391, ello no invalidaría las actuaciones del regulador, ya que de la lectura de las resoluciones emitidas se evidenciaría la aplicación del art. 40-8) de la L. Nº 164.

En cuanto a la nulidad de actos en aplicación de los arts. 28-b) y d) y 35-I)-e) de la L. Nº 2341, señala que se aplicó de manera correcta la normativa vigente, estableciendo el incumplimiento del operador a sus obligaciones legales y contractuales, evidenciando además, que las actuaciones del ente regulador contienen los elementos esenciales del acto administrativo establecidos en el art. 28 de la citada norma, descartándose alguna causal de nulidad.

II.3. En cuanto a la violación del derecho a la defensa y el debido proceso.

Señala, que conforme el art. 78 del D.S. Nº 27172, el Director Ejecutivo, puede decidir sobre la pertinencia o no de la apertura de un término de prueba, habiendo decidido el regulador que no era pertinente; la decisión asumida, no habría afectado el derecho a la defensa del demandante ni la garantía del debido proceso, ya que la tramitación del procedimiento le brindó la oportunidad de aportar pruebas y descargos, sin que en ninguna etapa del proceso hubiese aportado documentación suficiente que desvirtué el incumplimiento a sus obligaciones legales y contractuales. Añade, que el ente regulador cumplió con todas las etapas legalmente previstas, descartándose la existencia de vulneración de normas constitucionales.

Concluye, que de darse curso a la demanda, los incumplimientos en los que incurrió el demandante, al no efectuar los pagos establecidos por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2007 a 2012, quedarían impunes dejando en indefensión al Estado.

II.4. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se emita sentencia declarando improbada la demanda planteada por Somos Bolívar de Televisión.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El presente caso tiene su origen en los siguientes antecedentes:

El 21 de diciembre de 2012, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte notificó a los operadores Somos Bolívar de Televisión, la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012 de 26 de noviembre, estableciendo: primero, la presunta comisión de la causal de revocatoria de licencia y terminación del contrato; y segundo, otorgar el plazo de cinco días hábiles para que el operador remita la constancia de los pagos realizados por derecho de uso de frecuencias de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012.

El 16 de enero de 2013, el operador promovió la Acción de Inconstitucionalidad Concreta en contra del art. 40-8) de la L. Nº 164; por su parte la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte, rechazó la acción de inconstitucionalidad concreta, elevando la misma para el control del Tribunal Constitucional Plurinacional.

El 18 de enero de 2013, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte notificó a los operadores Somos Bolívar Televisión, la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0019/2013 de 17 de enero,

estableciendo: primero, declarar la terminación anticipada del contrato y revocar la licencia otorgada al no haber realizado el pago por más de 2 gestiones del derecho de uso de frecuencias; y segundo, remitir copias de la citada resolución a la Dirección Administrativa Financiera, la Dirección Departamental de Fiscalización y Control y la Dirección Técnica de Telecomunicaciones a efectos del registro, cobro y liberación de frecuencia.

Planteado el recurso de revocatoria, este es rechazado por la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0104/2013 de 18 de marzo, el cual es a su vez impugnado por recurso jerárquico.

El 10 de septiembre de 2013, el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda notificó a los operadores Somos Bolívar de Televisión, la R.M. Nº 214/2013 de 3 de septiembre, estableciendo: primero, anular obrados hasta la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0104/2013 de 18 de marzo; y segundo, instruir al regulador la emisión de un nuevo acto que resuelva el recurso interpuesto, una vez notificada la decisión del Tribunal Constitucional Plurinacional sobre la acción de inconstitucionalidad concreta planteada.

Por S.C. Plurinacional Nº 1303/2013 de 8 de agosto, se declara constitucional el art. 40-8) de la L. Nº 164.

El 21 de febrero de 2014, la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transporte notificó a los operadores Somos Bolívar de Televisión, la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0211/2014 de 14 de febrero, resuelve rechazar el recurso de revocatoria contra la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0019/2013 de 17 de enero, confirmando íntegramente dicho acto administrativo.

Interpuesto el recurso jerárquico, el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda por R.M. Nº 176/2014 de 7 de julio, resuelve: primero, rechazar el recurso jerárquico planteado por Somos Bolívar de Televisión en contra de la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0211/2014 de 14 de febrero, confirmando la misma; y segundo, instruye al ente regulador eleve un informe respecto a la demora en la emisión de la resolución de revocatoria.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

Que el objeto de la controversia conforme a la demanda contencioso administrativa se circunscribe a determinar:

Si la resolución impugnada es ilícita e inconstitucional, al convalidar la aplicación retroactiva del art. 40-8) de la L. Nº 164 para el cumplimiento de obligaciones pendientes por el Derecho de Uso de Frecuencias de las gestiones 2007 a 2011.

Si al haber cumplido con el pago del Derecho de Uso de Frecuencia por las gestiones 2013 y 2014, el requisito de las dos gestiones impagas que establece el art. 40-8) de la L. Nº 164, no se cumple, al quedar únicamente impaga la gestión 2012.

Si la autoridad jerárquica, incurrió en prevaricato judicial al convalidar la aplicación del abrogado D.S. Nº 28566, por lo que corresponde declarar su nulidad conforme establecen los arts. 28-b) y d) y 35-I)-e) de la L. Nº 2341.

Si la resolución impugnada, al convalidar la sustanciación del procedimiento sancionatorio sin la fase de apertura del término probatorio, vulneró los arts. 115-II) y 119-II) de la C.P.E., y 76, 80-II) y 83 de la L. Nº 2341.

Establecidos los puntos de controversia, corresponde realizar las siguientes precisiones:

IV.1. Sobre la acción de inconstitucionalidad concreta interpuesta por Somos Bolívar Televisión contra el art. 40-8) de la Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación (L. Nº 164).

Por la Sentencia Nº 1303/2013 de 8 de agosto, el Tribunal Constitucional Plurinacional declaró la Constitucionalidad del art. 40-8) de la L. Nº 164, manifestando que: "…la Ley en análisis establece que la ATT, es el órgano público que ejerce funciones regulatorias, sobre los servicios de telecomunicaciones, entre cuyas atribuciones se encuentra la de otorgar, modificar y renovar autorizaciones y disponer la caducidad o revocatoria de las mismas; a este objeto el art. 40-8, precepto ahora demandado de inconstitucional en ejercicio de este ámbito regulatorio establece como una causal de revocatoria de licencias o terminación de los contratos otorgados por el Estado cuando un operador incumpla el pago de derecho de uso de frecuencias por dos gestiones; es decir, esta norma está destinada a que el concesionario que presta un servicio público autorizado por el Estado, cumpla con sus obligaciones contractuales; por cuanto el pago por derecho de uso de frecuencias, es una obligación económica asumida por los operadores y proveedores, al contar con una autorización transitoria especial, para el uso y explotación de un recurso natural, de propiedad y de dominio del Estado, como es el espectro electromagnético; en tal sentido, esta medida se enmarca dentro el mandato constitucional de administración, protección y conservación de los recursos naturales.

De lo ampliamente expuesto, concluimos que la revocatoria de licencia y la terminación del contrato por falta de pago del derecho de uso de frecuencias por dos gestiones, no puede ser considerada de ninguna manera como una medida desproporcionada e inconstitucional, cuando esta de modo alguno interfiere y mucho menos suprime el derecho fundamental a la libre expresión e información de las personas; por cuanto si bien es innegable que los medios de comunicación cumplen una función pública y social como se estableció precedentemente; sin embargo, este aspecto no les exime de cumplir con sus obligaciones económicas que adquirieron en forma voluntaria al suscribir los respectivos contratos con el Estado, máxime si el pago de estas obligaciones tienen que ver con bienes de dominio público como es el espectro electromagnético, como sucede con otros recursos naturales como el agua, la electricidad cuyos servicios básicos que genera a la población están condicionados a su pago económico; obligaciones que emergen de un mandato constitucional así lo establece el art. 358 de la C.P.E., cuando previene que: 'Los derechos de uso y aprovechamiento sobre los recursos naturales deberán sujetarse a lo establecido en la Constitución y la ley estos derechos estarán sujetos a control periódico del cumplimiento de las regulaciones técnicas, económicas y ambientales. El incumplimiento de la ley dará lugar a la reversión o anulación de los derechos de uso o aprovechamiento.

IV.2. Si la resolución impugnada es ilícita e inconstitucional, al convalidar la aplicación retroactiva del art. 40-8) de la L. Nº 164 para el cumplimiento de obligaciones pendientes por el Derecho de Uso de Frecuencias de las gestiones 2007 a 2011.

El demandante señala que la resolución impugnada, tiene un objeto ilícito y es inconstitucional, ya que al confirmar la Resolución Administrativa Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0211/2014 de 14 de febrero, convalidó la aplicación retroactiva del art. 40-8) de la L. Nº 164 para las gestiones 2007 a 2011; por su parte la autoridad demandada, señala que si bien el contrato de concesión fue suscrito en vigencia de la L. Nº 1632, esta norma fue abrogada por la vigente ley, migrando las obligaciones de los operadores al nuevo marco normativo de acuerdo a la Disposición Transitoria Primera, lo que no significaría una aplicación retroactiva de la L. Nº 164.

Del análisis de antecedentes administrativos, podemos establecer que los actos preliminares a la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012, fueron celebrados en vigencia de la L. Nº 1632, cuyo art. 14, describía las causales de declaratoria de caducidad de concesiones o revocatoria de licencias, y al haberse abrogado esa norma por la Disposición Abrogatoria y Derogatoria Única de la L. Nº 164, la autoridad regulatoria aplicó el art. 40-8) de la norma vigente; ahora bien, por el contrato de concesión suscrito entre la Superintendencia de Telecomunicaciones y Somos Bolívar Televisión (fs. 70 a 88 de antecedentes administrativos), el Estado otorgó al demandante la concesión y licencia para operar una red pública de telecomunicaciones y prestar los servicios de telecomunicaciones, en conformidad a lo establecido en la L. Nº 1632, sus reglamentos y otras disposiciones legales; de modo que, al constituirse los servicios concedidos al demandante, en bienes de propiedad y de dominio originario del Estado, estos no podían continuar siendo regulados por una norma abrogada, sino que por efecto de la abrogación dispuesta, migraron a la nueva disposición, en ese entendido, el parág. I del Artículo Primero de las Disposiciones Transitorias de la norma vigente, dispuso: “Los operadores de redes, proveedores de servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión, en cumplimiento de la presente ley, deberán migrar sus autorizaciones transitorias especiales, licencias, autorizaciones y registros, en un plazo máximo de doce meses a partir de la vigencia de la presente ley, en el marco del cronograma de migración elaborado por la Autoridad de Regulación y Fiscalización de Telecomunicaciones y Transportes.”, por lo que no puede acusarse una aplicación retroactiva de la norma o la vulneración del art. 123 de la C.P.E.

IV.3. Si al haber cumplido con el pago del Derecho de Uso de Frecuencia por las gestiones 2013 y 2014, el requisito de las dos gestiones impagas que establece el art. 40-8) de la L. Nº 164, no se cumple, al quedar únicamente impaga la gestión 2012.

El demandante alega que el art. 40-8) de la L. Nº 164, entró en vigencia el 8 de agosto de 2011 y su aplicación a partir de la gestión 2012, y al haber pagado por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2013 y 2014, el requisito de las dos gestiones impagas no se habría cumplido, ya que únicamente se tiene como impaga la gestión 2012, que por sí sola no es causal de revocatoria de licencia; al unísono, la autoridad demandada señala que esta sería una interpretación errónea, en razón a que los contratos de concesión se encuentran bajo el alcance de la vigente norma, y si bien el incumplimiento corresponde a las gestiones 2007 a 2012, la infracción emergió cuando el operador incumplió con la presentación de los descargos requeridos por la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012.

De los antecedentes remitidos a la demanda, podemos establecer que la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012 de 26 de noviembre, conforme a los Formularios de Revisión de Obligaciones Financieras de la ATT (fs. 67-68 de antecedentes administrativos) y

el Contrato de Concesión Nº 1314/06, de 13 de noviembre de 2006 (fs. 70 a 88 de antecedentes administrativos), determinó de manera preliminar que el concesionario Somos Bolívar de Televisión, tenía obligaciones pendientes de pago por el Derecho de Uso de Frecuencias de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, estableciendo por una parte, la presunta comisión de la causal de revocatoria de licencia y terminación del contrato y por otra, otorgar el plazo de 5 días hábiles para que el operador remita la constancia de los pagos realizados por las citadas gestiones (fs. 64 a 66 de antecedentes administrativos).

Impugnada la Resolución Administrativa Nº ATT-DJ-RA TL 0842/2012 de 26 de noviembre, la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0019/2013 de 17 de enero, confirmó el acto administrativo impugnado, manifestando que: "…tanto el D.S. Nº 28566 (mismo que fue abrogado el 24 de octubre de 2012) y el Reglamento a la L. Nº 164, aprobado por el D.S. Nº 1391, establecen que los operadores deben cancelar de manera anticipada hasta el 31 de enero de cada año, el pago por el uso de frecuencia, aspecto que no fue cumplido por Somos Bolívar Televisión.

(…).

Que conforme se desprende del procedimiento establecido en el Contrato, el regulador otorgó al operador un plazo prudencial para presentar los descargos que demuestren que el operador efectuó el pago correspondiente por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, máxime si se considera que esta obligación debió ser cumplida por Somos Bolívar de Televisión en su oportunidad, es decir en los plazos fijados por la normativa.

Que en el caso particular, debe considerarse que es evidente que el operador no dio cumplimiento a la normativa vigente al no efectuar los pagos correspondientes".

En ese entendido, la ATT, a través de su Dirección Administrativa Financiera, ejerciendo las funciones de "…regular, autorizar, controlar, fiscalizar y coordinar el uso del espectro radioeléctrico…", conforme establece el art. 14-7) de la L. Nº 164, emitió la Comunicación Interna ATT-DAF-CI 098/2013 de 17 de enero, que sirvió de motivación a la Resolución Regulatoria Nº ATT-DJ-RA TL 0019/2013, estableciendo que el operador no cumplió con la normativa vigente, al no haber efectuado el pago por Derecho de Uso de Frecuencia. En consecuencia, invocando los fundamentos expuestos en el Punto IV.2., del presente fallo, mal puede alegarse que al haber pagado por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2013 y 2014, el requisito de las dos gestiones impagas, establecido en el art. 40-8) de la L. Nº 164, no se habría cumplido, si del análisis previo, el incumplimiento deriva de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012.

IV.4. Si la autoridad jerárquica, incurrió en prevaricato judicial al convalidar la aplicación del abrogado D.S. Nº 28566, por lo que corresponde declarar su nulidad conforme establecen los arts. 28-b) y d) y 35-I)-e) de la L. Nº 2341.

El demandante señala que el artículo primero de la resolución impugnada conlleva vicios que acarrean su nulidad, ya que al convalidar la aplicación del D.S. Nº 28566, se incurrió en prevaricato judicial, situación de ilegalidad que la resolución ministerial pretendería salvar sustentándose en el art. 40-8) de la L. Nº 164, por lo que correspondería declarar su nulidad conforme establecen los arts. 28-b) y d) y 35-I)-e) de la L. Nº 2341. Por su parte la autoridad demandada, refiere que si bien la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0019/2013 hace mención al D.S. Nº 28566 abrogado por el D.S. Nº 1391, ello no

invalidaría las actuaciones del regulador, ya que se aplicó de manera correcta el art. 40-8) de la L. Nº 164, descartándose alguna causal de nulidad.

El Artículo Primero del D.S. Nº 28566, de 22 de diciembre de 2005, cita: "El presente decreto supremo tiene por objeto, de conformidad a lo establecido en los arts. 11 y 22 de la L. Nº 1632 - Ley de Telecomunicaciones, modificada por la L. Nº 2342, establecer las disposiciones reglamentarias en las siguientes materias: a) Procedimientos de pago de derechos de asignación y uso de frecuencias electromagnéticas, deducciones aplicables y el respectivo depósito de los mismos; y b) Procedimiento de pago de tasas de regulación." Por su parte el Artículo Único del D.S. Nº 1391, de 24 de octubre de 2012, refiere: "I. Se aprueba el Reglamento General a la L. Nº 164, de 8 de agosto de 2011, Ley General de Telecomunicaciones, Tecnologías de Información y Comunicación, para el Sector de Telecomunicaciones, que en Anexo forma parte integrante del presente Decreto Supremo. II. Todos los aspectos complementarios que se requieran para la aplicación de la L. Nº 164 y del Reglamento General para el Sector de Telecomunicaciones, serán establecidos mediante Resolución Ministerial por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda." De la descripción precedente, concluimos que ambos decretos supremos, reglamentan a cada una de las leyes en un espacio de tiempo determinado.

Al presente, la Resolución Administrativa Regulatoria ATT-DJ-RA TL 0019/13 de 17 de enero de 2013 (fs. 45 a 51 de Antecedentes administrativos), resolvió caducar la Autorización Transitoria Especial (Contrato de Concesión) Nº 1314/06, declarando la terminación anticipada del contrato, así como revocar la licencia otorgada por la Resolución Administrativa Regulatoria Nº 2007/2859, al haberse verificado por la Dirección Administrativa Financiera de la ATT, que el operador Somos Bolívar Televisión, mantiene adeudos con el ente regulador por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012; y si bien cita al art. 5 del D.S. Nº 28566 como parte de su motivación, aclara que "…el procedimiento aprobado por el D.S. Nº 28566, fue abrogado recién el 24 de octubre de 2012, por el Reglamento a la L. Nº 164, aprobado mediante D.S. Nº 1391, por tanto las obligaciones establecidas tanto en la norma abrogada como en la actual, deben ser cumplidas por el operador." Por lo que se coincide con el criterio de la autoridad demandada, de que la mención del D.S. Nº 28566 abrogado por el D.S. Nº 1391, no invalida las actuaciones del ente regulador.

IV.5. Si la resolución impugnada, al convalidar la sustanciación del procedimiento sancionatorio sin la fase de apertura del término probatorio, vulneró los arts. 115-II) y 119-II) de la C.P.E., y 76, 80-II) y 83 de la L. Nº 2341.

El demandante refiere una vez más, que el artículo primero de la resolución impugnada es inconstitucional, ya que convalidó la sustanciación del procedimiento sancionatorio sin la fase de apertura del término probatorio, vulnerando los arts. 115-II) y 119-II) de la C.P.E., y 76, 80-II) y 83 de la L. Nº 2341. Agrega, que la autoridad administrativa realizó una interpretación discrecional del art. 78 del D.S. Nº 27172, donde la apertura del termino de prueba, no sería una facultad del funcionario instructor del procedimiento, sino una obligación, a fin de que a quien se le atribuya cargos, pueda hacer valer su defensa y los medios de prueba. Por su parte la autoridad demandada, señala que la decisión asumida no afectó el derecho a la defensa del demandante ni la garantía del debido proceso, ya que en la tramitación del procedimiento se le brindó la oportunidad de aportar pruebas y descargos, sin que en ninguna etapa del proceso hubiese aportado documentación suficiente que desvirtué

el incumplimiento de sus obligaciones legales y contractuales, descartándose la existencia de vulneración de normas constitucionales.

El art. 78 del D.S. Nº 27172 (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE), cita: "El Superintendente, contestado el traslado, o vencido el plazo para hacerlo, podrá disponer la apertura de un término de prueba, fijando un plazo que no excederá de 20 días." De la lectura previa, se establece que la apertura del término de prueba es una facultad potestativa de la autoridad administrativa, aplicable en la medida que requiera mayores elementos de convicción o no, y en el caso presente, la problemática se circunscribe al cumplimiento de las obligaciones por el Derecho de Uso de Frecuencia de las gestiones 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, donde el operador Somos Bolívar Televisión, debió remitir la constancia de los pagos realizados por derecho de uso de frecuencias de las citadas gestiones; además, esta decisión se ve respaldada en la ausencia de voluntad del demandante para plantear algún requerimiento que desvirtué el incumplimiento de sus obligaciones legales y contractuales. Por lo que este tribunal descarta cualquier vulneración de derechos y garantías constitucionales.

V.- Conclusiones.

Consiguientemente, se advierte que la determinación asumida por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda, al emitir la R.M. Nº 176 de 7 de julio de 2014, se ajusta a derecho, concluyéndose que el operador Somos Bolívar de Televisión, no demostró sus pretensiones.

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.; 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda presentada por la Empresa Unipersonal Somos Bolívar de Televisión cursante de fs. 23 a 27 vta., y en su mérito, se mantiene firme y subsistente la R.M. Nº 176 de 7 de julio de 2014, emitida por el Ministerio de Obras Públicas, Servicios y Vivienda.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

96

GUCCIO GUCCI S.P.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 18 a 20 vta., interpuesta por la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., representada por Álvaro Fernando Siles Martin, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-Nº 051/2014 de 10 de febrero, emitida por la Directora General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual SENAPI; la contestación de fs. 113 a 115 vta.; réplica de fs. 119-120 vta.; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petitorio.

Indica que, la marca Guccio Gucci GG, es notoriamente conocida a nivel mundial, sin embargo el SENAPI habría desconocido este hecho, señalando que las pruebas consistentes en resoluciones que declaran la notoriedad del registro y provienen de países que no son parte de la Comunidad Andina, lo cual constituye no solo una mala interpretación normativa de la Decisión 486 de la Comunidad Andina, sino una vulneración y desconocimiento de otros tratados como el Convenio de Paris del cual Bolivia es parte, por lo que debe ser cumplido.

La autoridad administrativa nacional no puede hacer ninguna interpretación de la norma sino simplemente cumplirla y en el caso presente, las interpretaciones de las normas las realiza la autoridad competente que es el Tribunal Andino de Justicia y que la autoridad administrativa no solicitó ante el Tribunal Andino de Justicia una interpretación prejudicial.

Arguye, las pruebas presentadas versan sobre resoluciones de la comisión europea con representación en España Nos. 005336102; 008159923; 005319744 y 00062613-0001, que declaran que la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A., es notoria, y no fueron tomadas en cuenta en un franco desconocimiento del Convenio de Paris, toda vez que la autoridad concentra su criterio de no admitir prueba alguna sobre la notoriedad de marca invocada, sin advertir debidamente el contenido base de su demanda de oposición que tiene como fundamento la prohibición del art. 135 literal b) y 136 literal a) y h), art. 137 art. 6 bis del Convenio de Paris ratificada por Bolivia mediante L. Nº 1492, art. 146 de la Decisión 486.

Señala que el art. 1 de la misma Decisión 486 estatuye que cada país miembro concederá a los nacionales de los demás miembros de la Comunidad Andina, de la Organización Mundial del Comercio y del Convenio de París para la protección de la propiedad Industrial, un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios nacionales, a reserva de lo previsto en los arts. 3 y 5 del Acuerdo sobre los Aspectos de los

Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC), y en el art. 2 del Convenio de París para la protección de la propiedad industrial.

Refiere que solicitó aclaración sobre si sólo es válido demostrar la notoriedad de una marca cuando esta fue declarada notoria en los países miembros de la Comunidad Andina Nacional, ya que la resolución jerárquica argumentó que no se cumplieron con los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486 para que su marca sea reconocida como notoria, toda vez que la misma no fue reconocida como tal en cualquier país miembro de la Comunidad Andina, deformando el sentido del art. 1 con una interpretación arbitraria, pues si no se reconoce la declaración de notoriedad de una marca en un país miembro del Convenio de Paris, como es España, o de países de la comunidad europea, automáticamente se entendería que la aplicación del derecho es desfavorable y contradictorio por la restricción del art. 224 y las exigencias del art. 228 de la Decisión 486.

Finalmente, enfatiza que, lo reclamado es la intención de usar de la misma forma la letra G, entrelazándola, característica que hace distinguible a su marca y que por ello demandó oposición para evitar la confusión del valor distintivo de la marca referida.

Peticiona se revoque, la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J- Nº 051/2014, dictada por el SENAPI.

2.- Contestación a la demanda y petición.

El art. 134 de la Decisión 486 dispone que a efectos del régimen marcario constituirá marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, siendo que podrán registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica; y que la naturaleza del producto o servicio al cual se ha de aplicar una marca en ningún caso será obstáculo para su registro, a no ser que incurra en las causales de irregistrabilidad señaladas en los arts. 135 y 136 de la Decisión 486.

Sobre la valoración de la prueba, señala que los arts. 224 y 228 de la Decisión 486 de la Comunidad Andina Nacional, exigen que una marca será considerada como notoriamente conocida cuando sea reconocida como tal en cualquier país miembro; estableciendo los factores que se deberán tomar en cuenta para que una marca sea considerada como notoria, cita el Proceso 25-IP-2011, en el que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina señaló sobre la notoriedad de la marca no se presume y debe ser probada, por quien alega ese estatus, advirtiendo sobre el análisis de la prueba que, ésta no cumplió con las respectivas legalizaciones de ley para tener eficacia dentro el proceso de oposición, toda vez que no cumplió con lo establecido en el D.L. Nº 07458, que determina el procedimiento a seguir, para poder obtener la legalización de documentos emitidos en el exterior, coligiendo que al no cumplir la prueba con ese procedimiento no mereció su valoración y como consecuencia el titular de la marca registrada no demostró mediante prueba idónea, ni en primera instancia ni en grado jerárquico, el reconocimiento de su marca como notoria dentro de algún país miembro de la Comunidad Andina Nacional.

Sobre la omisión de consulta al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina Nacional, haciendo referencia a los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; manifiesta que, la figura de la interpretación prejudicial tiene la característica de ser una solicitud facultativa para la autoridad administrativa, a la cual no está obligada a solicitarla, por lo que esa autoridad se circunscribió a aplicar lo estrictamente establecido por la Decisión 486 de la Comunidad Andina de Naciones.

En tal sentido, la autoridad demandada solicita se rechace la demanda y se confirme la resolución impugnada en el proceso.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

El 17 de septiembre de 2012, la firma GUESS?, INC., solicitó el registro de la marca "GGGG" (mixta) en la Clase 14 de la Clasificación Internacional, para distinguir los productos de "Joyería y relojes, incluyendo pulseras, pendientes, anillos, collares, anillos del dedo del pie, alfileres de corbata, alfileres de solapa, gemelos, llaveros, pulseras de reloj, relojes de bolsillo, relojes de pulsera", publicada en la Gaceta Oficial de Bolivia bajo el Nº 158359.

El 12 de marzo de 2013, la firma GUCCIO GUCCI S.P.A., presentó demanda de oposición contra la solicitud de registro de la marca "GGGG" (mixta), por ser titular de la marca "GG" con registro 41489-C y de la marca GG con registro 64943-C.

Mediante R.A. Nº 280/13 de 29 de mayo de 2013; se declaró Improbada la oposición presentada por la firma GUCCIO GUCCI S.P.A. y se concedió el registro de marca de producto "GGGG" (denominación y diseño) que pretende proteger productos en la Clase Internacional Nº 14 a nombre de la firma GUESS?, INC.

Contra esta determinación GUCCIO GUCCI S.P.A. interpuso recurso de revocatoria, resuelto por el SENAPI en la Resolución DPI/OP/REV-264/2013 que rechazó el recurso y confirmó en todas sus partes la R.A. N° 280/2013.

Interpuesto el recurso jerárquico, fue rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI mediante Resolución Administrativa DGE/OPO/J-Nº 051/2014, confirmando en forma total la resolución de revocatoria.

Tramitado el proceso en sujeción a los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia, este Tribunal Supremo de Justicia mediante Auto N° 111/2015 de 13 de mayo (fs. 124), solicitó interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitiendo este último interpretación prejudicial dentro del proceso signado 546-IP-2015 de 18 de agosto de 2016 (fs. 152 a 175), misma que de conformidad con lo dispuesto por el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, será aplicada en la emisión del presente fallo, debiendo además dar cumplimiento a la disposición del párrafo tercero del art. 128 del Estatuto vigente.

III.- Problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la resolución impugnada, el punto de controversia radica en determinar: si correspondió o no reconocer la notoriedad de la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A.; y si el registro de la marca "GGGG" mixta solicitado por GUESS? Inc., incurre en las prohibiciones establecidas en los arts. 135-b) y 136-a) y h), acusados por el demandante.

IV.- Análisis jurídico legal jurisprudencial.

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 realizar una interpretación desde la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, así como normas ordinarias pertinentes al caso concreto. En ese marco, el art. 180 de nuestra Ley de Leyes, fundamenta que la Jurisdicción ordinaria se basa en los principios procesales de gratuidad, publicidad, transparencia, oralidad, celeridad, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, accesibilidad, inmediatez, verdad material, debido proceso, igualdad de las partes, concordante con el art. 109-I, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, y por su parte los arts. 115-II y 117-I de la misma norma, garantizan el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, en relación al mandato contenido en el 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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como única garantía de la armonía social.

V.- Análisis de la problemática planteada.

VII.1. Si correspondió o no declarar la notoriedad de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

La Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A. reclama el desconocimiento del carácter notorio de su marca GG (mixta), lo cual constituiría una errada interpretación normativa y una vulneración por desconocimiento de otros tratados como el Convenio de París del cual Bolivia es parte.

Es necesario aclarar sobre la aplicación de tratados internacionales en materia de propiedad industrial, que el principio fundamental del Derecho Comunitario Andino, es el de "Primacía del Ordenamiento Comunitario", por el que goza de prevalencia respecto de los ordenamientos jurídicos internos de los Países Miembros y respecto a las normas del derecho internacional, por lo que en caso de presentarse antinomias entre el derecho comunitario andino y el derecho interno de los países miembros, o entre el derecho comunitario y las normas de derecho internacional, prevalece el primero. Por ende si existiese una disposición normativa interna u otra norma contenida en un tratado suscrito por el respectivo país integrante, que sea contraria a la norma comunitaria, dejará de aplicarse al caso específico. Entonces el Derecho Comunitario Andino conserva su preeminencia y aplicabilidad preferente sobre el ordenamiento interno y de origen internacional de los países miembros, en vista de que, la normativa comunitaria no se origina del ordenamiento de los países miembros, sino del Tratado constitutivo de la Comunidad Andina, por tanto no subordinado al ordenamiento interno o de origen internacional de sus miembros, consiguientemente los tratados internacionales que celebren los países miembros como el Convenio de París, no lo vinculan tampoco surten efecto directo en ella.

En ese contexto, sobre la notoriedad de la marca alegada por GUCCI GUCCIO S.P.A., se advierte que bajo el régimen comunitario contenido en la Decisión 486, un signo calificará como notoriamente conocido si es reconocido como tal en cualquiera de los Países Miembros, debiendo interpretarse el art. 224 de forma sistemática con el art. 136-a) y h), a efectos de salvaguardar a los signos que sean notoriamente conocidos en cualquiera de los países miembros, frente a una solicitud de registro de la marca también en cualquiera de los

países miembros de un signo que sea susceptible de generar riesgo de confusión, asociación, dilución y uso parasitario.

No obstante lo anterior, el régimen común de propiedad industrial bajo el principio básico de la buena fe, no tolera situaciones que pongan en peligro la transparencia en el mercado y la lealtad comercial. Por lo tanto, la protección de signos notoriamente conocidos extracomunitarios es posible de configurarse actos de competencia desleal, por confusión con una marca notoriamente conocida y por aprovechamiento de la reputación ajena (parasitismo), de conformidad con lo establecido en el art. 225 de la Decisión 486, así como cualquier otra circunstancia que permita inferir la mala fe al solicitar el registro en relación a la marca notoriamente conocida en territorio extracomunitario, de conformidad con los arts. 137, 172 y 225 de la Decisión 486.

En tal sentido en cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Andino de Justicia en su interpretación prejudicial, corresponde determinar si la marca GG (mixta) era notoriamente conocida al momento de la presentación de la solicitud del signo GGGG (mixto), a cuyo efecto, la prueba presentada por el demandante, consistente en resoluciones emitidas por tribunales europeos emergentes de procesos de oposición sustanciados por GUCCIO GUCCI S.P.A. contra el registro de otras marcas similares, fue desestimada por el SENAPI, bajo el argumento de no contar con las legalizaciones dispuestas en el D.L. N° 7458, aspecto corroborado por la revisión de antecedentes, en tal sentido tal documental no mereció ser valorada, sin embargo por un principio de accesibilidad a la justicia se advierte que:

1) Las Resoluciones Nos. 00629613 y 09309196, no se refieren en forma alguna al carácter notorio de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A. logotipo “GG” (mixto); y,

2) Las Resoluciones Nos. 003327566 de 16 de marzo de 2006, 05336102 de 11 de abril de 2011, 005319744 de 14 de agosto de 2009 y 008159923 de 19 de noviembre de 2010, determinan en sus partes resolutivas o decisorias, que el carácter notorio de la marca fue acreditado con la presentación de prueba en los respectivos procesos, sin embargo, uno de los elementos impuesto por el propio Tribunal Andino de Justicia, es precisamente que se demuestre la notoriedad de la marca al momento de la oposición al registro, esto quiere decir que debió acreditarse que la marca ostentaba su condición de notoria en la gestión 2013, toda vez, que la publicación con la solicitud de registro se realizó en la gaceta oficial de Bolivia N° 447 de 30 de noviembre de 2012, y la interposición de la demanda de oposición data del 15 de enero de 2013, siendo necesario que las pruebas de notoriedad sean contemporáneas al momento en que deba probarse dicha calidad, ya que puede suceder que una marca que fue notoria para una época luego deje de serlo. En este sentido, el Tribunal Andino de Justicia en el proceso 41-IP-98 se ha pronunciado en los siguientes términos: “La marca notoria conserva la dinámica propia de lo que constituye el mercado de bienes y de servicios, aquello que fue notorio en el pasado puede dejar de serlo en el futuro y de igual forma lo que no tuvo notoriedad en el presente podrá alcanzarlo en un momento dado.”

En consecuencia, las resoluciones presentadas por el sujeto pasivo con la finalidad de probar el carácter notorio de su marca, no acreditan tal extremo, en virtud a que las primeras no se refieren en forma alguna a este aspecto, y las segundas no pueden acreditar el carácter notorio de la marca al momento de la oposición, pues datan de gestiones anteriores, asimismo, no se ha presentado mayor prueba en la que se pueda verificar alguno de los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486, concluyéndose que GUCCIO GUCCI S.P.A. no acreditó la notoriedad o reconocimiento de su marca.

VI.- De la irregistrabilidad de signos por identidad o similitud.

La Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A. acusa la vulneración a sus derechos de registro de marca, y la inobservancia de las previsiones del art. 135-b) de la Decisión 486, que dispone: "No podrán registrarse como marcas los signos que: b) Carezcan de distintividad; y del art. 136-a) y h) de la misma Decisión, que prevén: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos cuyo uso en el comercio afectara indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) 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… h) Constituyan una reproducción, imitación, traducción, transliteración o transcripción, total o parcial, de un signo distintivo notoriamente conocido cuyo titular sea un tercero, cualesquiera que sean los productos o servicios a los que se aplique el signo, cuando su uso fuese susceptible de causar un riesgo de confusión o de asociación con ese tercero o con sus productos o servicios; un aprovechamiento injusto del prestigio del signo; o la dilución de su fuerza distintiva o de su valor comercial o publicitario", correspondiendo en consecuencia analizar si en el acto impugnado se verificó si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, y que genere riesgo de confusión y/o de asociación en el consumidor.

En esa línea la interpretación solicitada, indicó que no es posible el registro de una marca, cuando tenga identidad o semejanza con una anteriormente registrada en relación con los mismos productos, servicios o respecto de los cuales la marca pueda inducir al público a error, siendo suficiente que exista riesgo de confusión o asociación para que se configure la prohibición o irregistrabilidad, correspondiendo al juzgador determinar la existencia del riesgo señalado, sobre la base del análisis y contraste de las marcas, bajo las pautas de la interpretación prejudicial correspondiente.

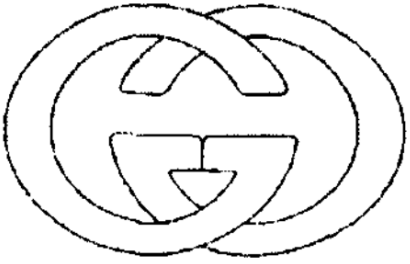
En el caso presente, corresponde determinar si el registro de la marca "GGGG" (mixto) solicitado por GUESS? Inc. es semejante a la marca "GG" (logotipo), de GUCCIO GUCCI S.P.A., debiendo considerarse la totalidad de los elementos que integran al signo o marca, pues tratándose de signos mixtos, se deberá conservar la unidad gráfica y fonética de estos, sin descomponerlos, identificando si el elemento denominativo o el gráfico, es el que tiene mayor influencia en la mente del consumidor. De igual forma la confundibilidad entre los dos signos si entre ellos existe identidad o similitud y si existe correspondencia entre los productos o servicios que ambos pretenden distinguir. Cuando los signos no sólo sean idénticos, sino que tengan por objeto individualizar los mismos productos o servicios, el riesgo de confusión se presume.

De conformidad con lo expresado en la interpretación de prejudicialidad, se tiene que los signos confrontados son ambos de naturaleza mixta, en consecuencia, de la verificación de ambos se tiene que:

El signo a registrarse por GUESS? Inc. para la clase 14, tiene las siguientes características:

Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico, conformado por el diseño conformado por cuatro letras “G”, entrelazadas entre sí. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

El signo opositor de GUCCIO GUCCI S.P.A., registrado en la Clase 14, tiene las siguientes características:



Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico compuesto por el diseño emergente de dos letras “G” contrapuestas entre sí. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

Habiéndose advertido que en ambos signos el elemento preponderante es el gráfico o figurativo, y siguiendo los lineamientos de la interpretación prejudicial, corresponde efectuar las comparaciones y contraste de los siguientes elementos:

El trazado.- El signo mixto propuesto por GUESS? Inc. muestra cuatro letras “GGGG”, que se encuentran entrelazadas generando la impresión de una figura con cuatro semicírculos entrelazados con un diseño similar a la letra X.

El signo registrado por GUCCIO GUCCI S.P.A., muestra dos letras “G” situadas horizontalmente en forma opuesta una de la otra, advirtiéndose un entrecruzado de las letras por la parte superior e inferior, y uniéndose en la parte central, formando con sus bordes una figura elíptica.

El concepto.- Verificados ambos signos, se advierte que ninguno de ellos evoca una idea en particular, pues las figuras no se asemejan a siluetas de algún sujeto u objeto que pueda ser fácilmente identificable a partir de la visualización.

c.- Los colores.- Ambos signos fueron presentados ante este tribunal en un diseño con colores blanco y negro, sin embargo, se puede apreciar que en el signo de GUESS? Inc.

predomina el color negro o relleno en las letras utilizadas y los picos figuras de rombo que la adornan.

En el caso del signo de GUCCIO GUCCI S.P.A., se utiliza el color negro, o color sólo en las líneas de contorno de las letras, encontrándose en blanco o sin relleno la parte interna de las mismas.

Del cotejo realizado, se infiere que las semejanzas en el elemento gráfico de los signos analizados, son mínimas, más allá del elemento denominativo como es la letra "G", se evidencia que el cruce o entrelazado de las letras "G" puede considerarse un aspecto similar, empero este no se encuentra dispuesto en la misma forma en ambos diseños, y los colores que de acuerdo a los diseños están en blanco y negro, pero que pueden ser reproducidos en otros tonos, como ocurre en el caso de la marca opositora.

En este sentido se advierte que no se configuran los supuestos requeridos en cuanto a identidad o semejanza de los signos y productos o servicios en conflicto, que puedan generar riesgo de confusión directo e indirecto, o riesgo de confusión por asociación, habiendo la autoridad jerárquica determinado correctamente que el signo solicitante reúne los suficientes elementos de distintividad respecto a la marca registrada, no encontrándose, en consecuencia inmerso en la causal de irregistrabilidad establecida en los arts. 135-b) y 136-a) y h) de la Decisión 486.

En atención a los fundamentos señalados anteriormente, se constata que el Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI), al pronunciar la Resolución Jerárquica DGE/OPO/J- 051/2014 de 10 de febrero, no ha incurrido en conculcación de normas legales, limitándose a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

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. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa 18 a 20, interpuesta por la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., representada por Álvaro Fernando Siles Martin, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-Nº 051/2014 de 10 de febrero.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

97

Walter Fernando Dipp Guzmán c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 26 a 30, interpuesta por Walter Fernando Dipp Guzmán que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1354/2014 de 23 de septiembre, pronunciada por el Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Daney David Valdivia Coria, respuesta a la demanda del tercer interesado de fs. 57 a 60 vta.; contestación a la demanda de fs. 63 a 67 vta.; los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petitorio.

a) En cuanto a la supuesta inexistencia de doble verificación, puesto que la Orden de Verificación Nº 3913OVE00002, no incluiría las facturas que luego fueron verificadas por la Orden de Verificación Nº 00120OVE00836.

Indica que ambas órdenes de verificación abarcan los mismos periodos que son octubre, noviembre y diciembre de 2009, habiendo doble verificación, al ser el mismo periodo y no como afirma la administración tributaria, en ese sentido el parág. II del art. 93 de la L. Nº 2492 establece que, la determinación practicada por la administración tributaria podrá ser total o parcial, en ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

b) En cuanto a las nulidades de la vista de cargo y de la resolución determinativa, comprendidas en los arts. 96 parágs. I y III de la L. Nº 2492 y el parág. II del art. 99 de la L. Nº 2492 y 28 de la L. Nº 2341.

Refiere que los actos de la administración tributaria desconocen el contenido de los incs. b) y e) del art. 28 del Procedimiento Administrativo referido a los elementos esenciales del acto administrativo como ser la causa y el fundamento, que no pueden ser desconocidos, por tanto la resolución determinativa al no cumplir con éstos requisitos esenciales, vició de nulidad el acto administrativo conforme lo dispuesto por los incs. b) y c) del art. 35 del Procedimiento Administrativo. De igual manera esta resolución determinativa no contiene los requisitos exigidos por el art. 99 parág. II de la L. Nº 2492, ya que no explica los fundamentos de hecho y de derecho, no explica sobre qué base ha realizado la misma, menos establece de modo claro de donde provienen los reparos y no explica las facturas observadas sus montos y la razón de la observación. Por otra parte que exista duda en un hecho no significa

que sea verdad en contrario a la duda, pues ningún sistema draconiano juzga sin tener convencimiento de la existencia o inexistencia de las circunstancias relevantes, por lo que la resolución determinativa no especifica de donde provienen los reparos.

c) Sobre la depuración del crédito fiscal, en el entendido que no se habría cumplido el art. 76 de la L. Nº 2492, además se incumplió el art. 4 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Cuando refiere la administración tributaria, que no se acreditó el medio fehaciente de pago, hace que aquello carezca de veracidad, ya que para la obtención de un bien o servicio basta el pago y se entregue el producto o servicio, cuyo medio de veracidad suficiente de la transacción es la factura y que la misma se encuentre acompañada del comprobante de egreso y registrada en sus balances y en otros casos acompañados del cheque o en su defecto del depósito bancario, por otra parte reiteran que sobre los hechos descritos para la depuración de crédito fiscal en algunos códigos como por ejemplo la no dosificación o el domicilio del proveedor de ninguna manera su empresa cuenta con facultades de comprobar si la dosificación o domicilio están incorrectas o no existan.

Al emitir facturas el comerciante se obliga al pago de impuestos por el importe facturado, en tal circunstancia una factura es un documento de carácter administrativo que sirve de comprobante de una compra venta de un bien o servicio y además incluye toda la información de la operación, en concordancia de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0016.07.

A continuación el demandante cita diferentes artículos de la L. Nº 843, para indicar que el IVA está íntimamente relacionado a conceptos de habitualidad y la relación de estos gastos con la actividad gravada, es decir que no existen ingresos que no haya sido generados por gastos ya sean directos o indirectos, al referirnos al Crédito Fiscal IVA, que es el resultado de la aplicación de la tasa del 13 % a los gastos efectuados por la empresa en un periodo fiscal y que por la naturaleza y la actividad misma, pueden ser directos o indirectos pero con la condición de que estén relacionados con la actividad a la que generan los ingresos.

Peticiona, se dicte sentencia revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1354/2014 de 23 de septiembre y en consecuencia nula y sin valor legal la R.D. Nº 17-00143-2014 de 5 de febrero.

2.- Contestación a la demanda y petición.

En relación a las Órdenes de Verificación Nos. 3913OVE0001 y 0012OVE00836 abarcarían los mismos periodos, por tanto existiría doble verificación.

Al respecto, la administración tributaria refiere que no realizó doble fiscalización, ya que el alcance y el objeto de la Orden de Verificación N° 0012OVE00836 fue diferente a la 3913OVE00001, incluso la R.D. Nº 17-00143-14 de 5 de febrero refirió que algunas de las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2009, ya fueron objeto de verificación en el anexo adjunto a la referida Orden de Verificación N° 0012OVE00836, por lo que fueron excluidas del alcance de la Verificación de la Orden Nº 3913OVE00002, por lo que en ningún momento se repitió el objeto de la verificación, además fue practica de forma parcial.

Sobre la resolución determinativa, que no cumpliría lo dispuesto en el art. 28 del Procedimiento Administrativo y 99 parág. II de la L. Nº 2492.

Indicó que, en cuanto a los requisitos contemplados en esta normativa, se evidenciaría que la resolución determinativa consigna el lugar y fecha; razón social;

especificación de la deuda tributaria en el cuadro de la parte resolutiva primera, que detalla los periodos, el impuesto (IVA) tributo omitido e intereses; asimismo expone los fundamentos de hecho y derecho, a su vez en la parte resolutiva de la misma califica la conducta y sanciona por omisión de pago, también se incluye la multa por incumplimiento a deberes formales contenida en el acta de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, por lo que cumple con lo previsto en el art. 99 parág. II de la L. Nº 2492 y 19 del D.S. N° 27310, no existiendo vicio alguno por falta de fundamentación en la resolución determinativa.

En lo concerniente a que una factura es un documento de carácter administrativo que sirve de comprobante de una compra-venta de un bien o servicio y además incluye toda la información de la operación, por cuanto el crédito fiscal contenido en la factura, nota fiscal o equivalente de las compras o adquisiciones relacionadas con la actividad gravada, permite su deducción a momento de la determinación de los impuestos conforme a ley.

Manifestó, el contribuyente o sujeto pasivo, para que se beneficie con crédito fiscal por compra de bienes o servicios, debe presentar facturas originales y contar con la documentación de respaldo de esas transacciones, mediante registros generales y especiales u otros documentos y/o instrumentos públicos, de conformidad con los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530 y nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. Nº 2492. Asimismo la administración tributaria en el trabajo de campo realizado en la etapa de verificación, lo plasmó en la Vista de Cargo Nº 29-00103-13, detallando en un cuadro las facturas observadas por fecha, incluyendo en la parte inferior del cuadro la observación de cada código. Acto debidamente notificado al contribuyente de forma personal, otorgándole el plazo de 30 días para formular y presentar descargos conforme lo establece el art. 98 de la L. Nº 2492, sin embargo no presentó ningún descargo que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria, es decir no hizo uso de su derecho de aportar prueba.

Pide, declarar improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por Walter Fernando Dipp Guzmán, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT–RJ 1354/2014, de 23 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- El 3 de julio de 2013 la administración tributaria, notificó al contribuyente Walter Fernando Dipp Guzmán con la Orden de Verificación Nº 3913OVE00002, comunicándole que sería sujeto de un proceso de determinación, bajo la modalidad Operativo Específico Crédito Fiscal IVA de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2009, otorgando un plazo para la presentación de documentación requerida. Posteriormente el contribuyente solicitó dejar sin efecto los Requerimientos Nos. 00114433 y 00114432 con Órdenes de Verificación Nos. 3913OVE00001 y 3913OVE00002, respectivamente por duplicidad de trámites con la Orden de Verificación Nº 0012OVE00836, a continuación la administración tributaria emitió el Proveído Nº 24-00514-13 que señala la inexistencia de una doble verificación del IVA toda vez que la OVE00836 comprendía sólo la verificación del IVA de algunas facturas, diferentes de la otra verificación, reiterando y conminando a la presentación de la documentación extrañada, a lo que el contribuyente solicitó nuevamente dejar sin efecto los requerimientos anotados anteriormente, que originó el Proveído Nº 24-00630-13 de 10 de septiembre de 2013 que niega aquello y reitera la presentación de documentación aclarando que la no presentación de ésta constituye contravención tributaria. En tal sentido

posteriormente se labró el acta por contravención tributaria por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida por la administración tributaria durante la ejecución de procedimientos de fiscalización. El 11 de noviembre de 2013 se notificó a Walter Fernando Dipp Guzmán con la Vista de Cargo Nº 29-00103-13 de 4 de noviembre de 2013, estableciendo sobre base cierta reparo por el Impuesto al Valor Agregado por depuración de facturas de compras, correspondientes a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2009. En ese contexto se emitió la R.D. Nº 17-00143-14 de 5 de febrero de 2014, que determinó sobre base cierta las obligaciones tributarias por concepto de IVA, correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2009, en un total de 787.353 UFV equivalentes a Bs 1.505.302.-, importe que incluye el tributo omitido, interés y la sanción por omisión de pago, en base a los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310, además de la multa por incumplimiento de deberes formales.

2.- Una vez impugnada esta resolución, la ARIT por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 260/2014 de 16 de junio confirma la resolución impugnada.

3.- Interpuesto el recurso jerárquico, se emitió la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1354/2014 de 23 de septiembre, que confirma la resolución de alzada

III.- Problemática planteada.

Que del análisis del contenido y antecedentes de la demanda, se establece que para el caso, el punto de controversia radica en determinar: 1. La legalidad de la resolución jerárquica que no considera que se realizó una doble verificación de los mismos periodos fiscales; 2. Que la vista de cargo y la resolución determinativa se encontrarían viciadas de nulidad por incumplimiento a requisitos esenciales; 3. La no valoración de descargos de las facturas depuradas.

IV.- Análisis jurídico legal jurisprudencial.

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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V.- Análisis de la problemática planteada.

1.- En relación a las Órdenes de Verificación Nos. 3913OVE0001 y 0012OVE00836 que abarcarían los mismos periodos, por tanto existiría doble tributación.

Al respecto, la administración tributaria previo proceso de verificación de las obligaciones impositivas de contribuyente Walter Fernando Dipp Guzmán, relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) contenidas en las facturas declaradas por el contribuyente en los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2009, emitió la R.D. Nº 17-00143-14 de 5 de febrero, la misma en su segundo considerando aclara que algunas de la facturas declaradas por el contribuyente de los mismos periodos verificados, es decir, octubre, noviembre y diciembre 2009, fueron objeto de revisión a tiempo de efectuar la Orden de Verificación Nº 0012OVE00836, por ende excluidas del alcance de la Verificación de la Orden Nº 3913OVE00002, conforme se acredita de fs. 1774 del tercer cuerpo de anexos, por el cuadro de detalle de diferencias, donde se especifica números de facturas que incluye: periodo, gestión, número de autorización y NIT de las notas fiscales, diferencias por lo que no se repite el objeto de la verificación.

Si bien el contribuyente solicitó mediante memoriales en dos oportunidades, se deje sin efecto los requerimientos de entrega de documentación contable ya que, la misma ya habría sido requerida y presentada en otro proceso verificativo, la administración tributaria, respondió mediante los Proveídos Nos 24-00514-13 y 24-00630-13, los cuales reiteran que la Orden de Verificación Nº 0012OVE00836, comprendía única y exclusivamente una verificación parcial de determinadas facturas y no de todas las facturas declaradas en los periodos verificados, por ende no existe una doble verificación como lo sostiene el demandante.

Al margen, el contribuyente supo desde un principio el alcance de la verificación que ahora se cuestiona, conocía cual fue la documentación requerida por el SIN, incluso por nota de 10 de julio de 2013, se reservó el derecho de presentarla, aduciendo que la misma se encontraba en poder de su contador, es decir la administración tributaria no lesionó ni vulneró su derecho a la defensa que le asiste, y al debido proceso definidos en los nums. 6 y 8 de la L. Nº 2492.

2.-En cuanto a las nulidades de la vista de cargo y de la resolución determinativa.

El art. 115 parág. II de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso a la defensa es decir que ninguna persona pueda ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, a su vez el art. 119 del mismo cuerpo Legal dispone que las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y derechos que les asisten y que el derecho a la defensa es inviolable, concordante con el art. 68-6) y 7) de la L. Nº 2492 en los cuales establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo está el libre acceso a las actuaciones y documentación que respalda los cargos que se le formulen, consiguientemente a aportar en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos.

Los arts. 96 parág. I y 99 en su parág. II de la L. Nº 2492, establecen requisitos esenciales que deben cumplir tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, en tal sentido revisado el contenido de la R.D. Nº 17-00143-14, ésta contiene de inició una relación de hechos previos, actuaciones desarrolladas por el sujeto pasivo durante el proceso de verificación, de igual manera expone en cuadro de observaciones, las facturas depuradas y el concepto que impulsó ese resultado, además de la normativa legal que la sustenta, de igual manera explica las condiciones y/o requisitos que debían cumplir los gastos observados.

También expuso las acciones desarrolladas por la administración tributaria ante la falta de presentación de documentación por parte del sujeto pasivo, consistentes en solicitudes y requerimientos tanto a los proveedores de forma directa como a otras Gerencias Distritales del Servicio de Impuestos Nacionales, concluyendo de todo ello que el impetrante infringió cuatro requisitos imprescindibles para el cómputo del crédito fiscal consistentes en: la presentación de la nota fiscal en original; demostrar la vinculación de la compra con la actividad gravada; la efectiva realización de la transacción con documento de respaldo de pago; cumplimiento a deberes formales. Finalmente esta resolución muestra que el sujeto pasivo no presentó en el plazo estipulado en el art. 98 de la L. Nº 2492 los descargos correspondientes y tampoco ofreció oposición a la Vista de Cargo Nº 29-00103-13, por lo que calificó su conducta como omisión de pago.

En este contexto no se evidencia ausencia de fundamentación de hecho o de derecho, toda vez que la administración tributaria explicó las causas que motivaron la depuración de las facturas como ser la ausencia de nota fiscal original, falta de documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción, la inexistencia de vinculación con los proveedores que no desarrollan la actividad económica, lo que muestra que la indicada resolución cumplió con los requisitos exigidos por el art. 99-II de la L. Nº 2492. Similar situación se da con la Vista de Cargo Nº 29-00103-13 que cuenta con motivación técnica y fundamentación legal de la depuración efectuada por la entidad fiscal, describiendo también las acciones desarrolladas hasta su emisión en sujeción a los requisitos contenidos en el art. 96 parág. I de la L. Nº 2492, por tal razón no corresponde la nulidad de los actos impugnados en sujeción de los arts. 35 y 36 parág. II de la L. Nº 2341, ya que se emitieron en consonancia del exigido por el art. 28 de la repetida Ley.

Finalmente sobre este punto se aclara, quien demande nulidad o anulabilidad y dentro de la anulabilidad los vicios procesales, debe tomar en cuenta que la nulidad y la anulabilidad deben ser impugnados por los recursos administrativos correspondientes en este caso el recurso de alzada y jerárquico y que en el caso de vicios procesales (que se encuentran dentro de la anulabilidad), deben haber causado un verdadero estado de indefensión y dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, lo contrario dará lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o los que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución. En tal sentido no concurrió ninguna de las causales dispuestas en los art. 36 de la L. Nº 2341 y 55 de su Decreto Reglamentario, menos se le privó en ningún momento del derecho a su defensa conforme al art. 117 de la C.P.E.

En tal circunstancia no se evidencia vicios de nulidad de la vista de cargo y la resolución determinativa.

3.- Sobre la depuración del crédito fiscal, en el entendido que no se habría cumplido la carga de la prueba conforme al art. 76 de la L. N° 2492 y que no se demostró que el beneficio fue realizado en el marco de la legalidad, incumpliendo el art. 4 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

La administración tributaria solicitó al demandante, presente la documentación a efectos de establecer el correcto cumplimento de sus obligaciones tributarias, para el caso las establecidas en los nums. 4 y 5 del art. 70 de la L. Nº 2492, de respaldar las actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas notas fiscales, así como otros documentos e instrumentos públicos y con aquello demostrar la procedencia de los créditos impositivos que considera le corresponde, en tal merito el ahora demandante tuvo plena facultad de participar del proceso verificativo llevado en su contra. Sin embargo, no presentó ninguna documentación que respalde su crédito fiscal declarado, se limitó primero a solicitar ampliación de plazo y después a sólo señalar se deje sin efecto el requerimiento documentativo por ser repetitivo y sobre los mismos periodos verificados, lo que finalmente derivó a que no presente la documentación requerida, haciéndole pasible a la aplicación de la multa de 1.500 UFV, conforme establece el sub num. 4.1 num. 4, Anexo A de la Resolución Normativo de Directorio Nº 10-0037 por el incumplimiento al deber formal de entrega de documentación.

A efectos de que el sujeto pasivo sea acreedor de crédito fiscal por compra de bienes, debió presentar facturas originales, contar con documentación de respaldo de las transacciones realizadas, mediante registros generales, y/o otros documentos públicos conforme el art. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530, nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. N° 2492, de contrario al haber incumplido su obligación probatoria, la administración tributaria efectuó diferentes mecanismos de control dirigidos a establecer la validez de las facturas declaradas por el demandante, como cruce de información con sus proveedores y otros, control cruzado de las notas fiscales declaradas en el libro de compras, informadas a través del software Da Vinci Modulo LCV, las Declaraciones Juradas Forms. 200 (IVA) contenidas en el Sistema Integrado de Recaudaciones para la Administración Tributaria (SIRAT II), de la misma forma también obtuvo información del proveedor Sociedad Boliviana de Cemento S.A., que evidencia la existencia de transacciones comerciales con Luis Gonzalo Soto Quiroga y no con el demandante es decir no concuerda con la factura, asimismo los proveedores Bernardo García Villca, Jorge Rolando Escalier Chávez y Virginia Ticona Villca de Zacarías no desarrollan ninguna actividad en el domicilio señalado, al margen que por información también del SIRAT II, tienen ventas declaradas por importes inferiores en relación a los importes declarados por su cliente, de igual manera del proveedor Cooperativa Boliviana de Cemento Industria y Servicios Ltda., en base a la relación de pedidos, órdenes de entrega, registro de pedidos, entre otros evidenció inconsistencias respecto a los clientes y lugares de entrega de los bienes adquiridos.

Que el demandante en su demanda diga textual: "…..que los hechos descritos para la depuración de nuestro crédito fiscal en algunos códigos, como por ejemplo la no dosificación o el domicilio del proveedor, de ninguna manera la empresa cuenta con facultades de comprobar si la dosificación o domicilio están incorrectas o no existan, ya que habría que preguntar al ente fiscal si al momento de otorgar el NIT, acaso no procedieron a verificar el mismo…", no lo libera de probar y demostrar aquello, lo cual no ocurrió. En síntesis el demandante debió cumplir con los requisitos exigidos para respaldar sus compras realizadas y obtener el crédito fiscal y al no haberlo hecho, de voluntad propia se privó de ello, no siendo imputable su incumplimiento o desidia a la administración tributaria y la facultad verificativa que tiene ésta entidad tributaria, no exime al contribuyente de su obligación de respaldar su crédito fiscal.

En ese sentido, no se evidencia violación a la normativa acusada ni al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada, todos los puntos fueron debidamente valorados, respondidos, motivados y fundados en 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. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa fs. 26 a 30, interpuesta por Walter Fernando Dipp Guzmán, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 1354/2014, de 23 de septiembre.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

98

Aduana Interior Santa Cruz c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 31 a 45 vta. interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2014 de 8 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); providencia de admisión de fs. 54; la contestación de fs. 102 a 119 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 130-131 vta., y 135-136 vta., respectivamente, 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 27 de febrero de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), intervinieron el vehículo con placa de control 852-ICC de la empresa de transporte Expreso del Sur, conducido por Virgilio Félix Arenas Vilte, del cual comisaron 21 cajas de cartón conteniendo en su interior maquillajes, carteras y otros, toda vez, que al momento de la intervención no se presentó ninguna documentación que acredite su legal internación al país.

Refiere que posteriormente Ana María Justiniano de Artigas se apersonó solicitando la devolución de la mercancía comisada, adjuntando documentación de descargo, tras cuya compulsa se emitió la Resolución Administrativa (RA) AN-SCZRI-SPCCR-RA 198/2013, declarando probada la comisión de la contravención tributaria de contrabando en su contra y determinando el comiso de 422 ítems y la devolución de los 191 restantes.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los arts. 160, 181, 81, 215, 98 y 76 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano; 1 y 30 de la L. N° 1990 L.G.A.; 22 y 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas; 81 de la Resolución de Directorio N° 01-010-09 de 21 de mayo de 2009; y los nums. 10 y 12 de la Resolución de Directorio N° 01-003-11 de 23 de marzo de 2011, que aprueba el nuevo Manual de Procesamiento de Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías, y concluye que al evidenciarse el incumplimiento de la citada normativa, el sujeto pasivo adecuó su conducta a la contravención de contrabando.

En relación al análisis efectuado por la AGIT en su resolución de recurso jerárquico, realiza las siguientes observaciones:

No se puede determinar que la mercancía descrita en los ítems 283, 468, 469, 471, 483, 484, 485, 486, 489, 490, 491, 492, 494, 497, 499, 500, 507, 509, 511, 512, 535, 536, 539, 540, 562, 566 y 574, se encuentra amparada, ya que no cuenta con marca para poder identificarla, incumpliendo lo dispuesto en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas.

En el caso de los ítems 473, 474 y 482, denuncia que la Aduana observó que la Factura N° PBO INV001, fue presentada en copia simple, incumpliendo lo previsto en el art. 1113 del Cód. Civ., y la Resolución de Directorio que aprueba el procedimiento de contrabando contravencional.

No se puede determinar que la mercancía descrita en los ítems 475, 476, 477, 478, 479, 487, 493, 495, 496, 503, 505, 506, 508, 514, 516, 533, 538, 543, 553 y 559, se encuentra amparada, ya que la misma cuenta con marca diferente a la que señala la mercancía, incumpliendo lo dispuesto en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Para poder amparar la mercancía descrita en los ítems 513, 517, 532, 534, 541, 555, 556, 563, 565 y 568, la empresa en atención a lo previsto en el art. 111-j) del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, debió presentar su certificado UNIMED debidamente legalizado como lo determina el art. 1113 del Cód. Civ.

La ARIT y la AGIT faltan a la verdad, ya que para el ítem 470, la Aduana observó que la mercancía de este ítem es porque la DAV correspondiente registra como marca comercial Gary Fashión, la cual es diferente a la marca comercial de la mercancía comisada.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando, se confirme la Resolución AN-SCRZI-SPCCR-RA-198/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 13 de julio de 2016, señalando lo siguiente:

Transcribe los argumentos de la demanda y señala que la Administración Aduanera pretende incorporar elementos que no fueron considerados en su resolución, pues su demanda versa sobre: 1) Observaciones realizadas al cotejo de la AGIT, y 2) Certificado de UNIMED requerido para los ítems 513, 517, 532, 534, 541, 555, 556, 563, 565 y 568; no obstante que en su recurso jerárquico no fue impugnada esta última situación como agravio, incumpliendo con ello el art. 327-5) y 9) del Cód. Pdto. Civ., aspecto que debe considerarse para dictar resolución.

Asimismo, refiere que la demanda no contiene una relación ordenada de los hechos acorde al petitorio y mucho menos está relacionado con el acto administrativo que motivó este proceso, no existiendo ampliación o modificación de la demanda, con los que se pueda corregir o salvar errores u omisiones del demandante por este Tribunal, habiéndose resuelto el recurso jerárquico de acuerdo a la problemática en cuestión conforme al principio de congruencia, como componente del debido proceso, que obliga a las autoridades a observar la correspondencia entre lo peticionado y lo resuelto, puesto que al no haber sido reclamado esta situación no podía ser considerada al momento de emitir el fallo, correspondiendo declarar improbada la demanda en este punto.

En sustento de lo afirmado invoca la S.C. N° 0486/2010-R referida al principio de congruencia, y concluye que el demandante no puede subsanar errores o negligencias de

anteriores instancias con la presente demanda, en estricta observancia de los principios de congruencia, convalidación y preclusión, reconocidos por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en sus Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 julio y 0229/2014 de 15 de septiembre, no correspondiendo ingresar a mayores consideraciones sobre el argumento del certificado UNIMED.

En relación al contrabando contravencional, cita y transcribe la Sentencia N° 296/2013 emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, los arts. 181 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano; 90 de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas; 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, el num. V.A.2.5 de la Resolución de Directorio N° 01-031-05 "Procedimiento del Régimen de Importación para el Consumo", y el num. 3-a) de la Resolución de Directorio N° 01-005-13 "Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancías", para continuar señalando que analizó la documentación de descargo presentada por el sujeto pasivo con relación a lo determinado en la resolución de recurso de alzada, en el marco de la normativa legal, evidenciando que: los ítems 283, 468, 469, 470, 471, 473, 474, 475, 476, 477, 478, 479, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 499, 500, 503, 505, 506, 507, 508, 509, 511, 512, 513, 514, 516, 517, 532, 533, 534, 535, 536, 538, 539, 540, 541, 543, 553, 555, 556, 559, 562, 563, 565, 566, 568 y 574, se encuentran amparados y cumplen lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, toda vez que:

- Las DUI's presentadas para los ítems 283, 468, 469, 471, 483, 484, 485, 486, 489, 490, 491, 492, 494, 497, 499, 500, 507, 509, 511, 512, 535, 536, 538, 539, 540, 562 ,566 y 574, consignan como importador a Prestige Bolivia S.R.L., y en sus páginas de documentos adicionales consignan la Factura comercial Invoice Nº PRE-04/001/2011 y la Declaración Andina de Valor, existiendo coincidencia plena con los códigos de los artículos. La marca observada por la Aduana Nacional fue obtenida del empaque de los productos, consiguientemente acorde a la Resolución de Alzada, se evidencia que la mercancía está amparada.

- La DUI C-28545 presentada para el ítem 470, consigna como importador a Prestige Bolivia S.R.L., su página de documentos adicionales describe la Factura comercial INVOICE Nº PBO-INV#0002, donde existe coincidencia plena en cuanto al código del artículo. La marca observada por la Aduana Nacional fue obtenida del empaque de los productos, consiguientemente acorde a la resolución de alzada, se evidencia que la mercancía está amparada.

- Las DUI's presentadas para los ítems 473, 474 y 482, consignan como importador a Prestige Bolivia S.R.L., sus páginas de documentos adicionales describen la Factura comercial Invoice Nº PBO-INV#0001, existiendo coincidencia plena con los códigos de los artículos. La marca observada por la Aduana Nacional fue obtenida del empaque de los productos, consiguientemente acorde a la resolución de alzada, se evidencia que la mercancía está amparada.

- Las DUI's presentadas para los ítems 475, 476, 477, 478, 479, 487, 493, 495, 496, 503, 505, 506, 508, 514, 516, 533, 543, 553 y 559, consignan como importador a Prestige Bolivia S.R.L., sus páginas de documentos adicionales describen la Factura comercial Invoice Nº PBO-INV#0002, existiendo coincidencia plena con los códigos de los artículos. La marca observada por la Aduana Nacional fue obtenida del empaque de los productos,

consiguientemente acorde a la resolución de alzada, se evidencia que la mercancía está amparada.

- Las DUI's presentadas para los ítems 513, 517, 532, 534, 541, 555, 556, 563, 565 y 568, consignan como importador a Prestige Bolivia S.R.L., sus páginas de documentos adicionales describen la Factura comercial Invoice Nº PRE-04/001/2011 y la Declaración Andina de Valor, existiendo coincidencia plena con los códigos de los artículos. La marca observada por la Aduana Nacional fue obtenida del empaque de los productos, consiguientemente acorde a la resolución de alzada, se evidencia que la mercancía está amparada.

Manifiesta, que bajo este contexto demostró que la resolución de recurso jerárquico realizó un análisis acorde a las pretensiones de las partes, considerando que la administración aduanera no expuso otros agravios a través de su recurso jerárquico, evidenciándose que la documentación de descargo presentada desvirtúa las observaciones realizadas por la administración aduanera. Asimismo, los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable que la resolución jerárquica contenga un incorrecto análisis o no se sustente en los antecedentes y en el derecho aplicable, sino que se limita a realizar afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico tributario por los cuales cree que su pretensión es correcta y no fue considerada por la AGIT.

Invoca como precedente doctrinal la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 2008/2015 y como jurisprudencia a la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, para ratificarse en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, argumentando que la demanda contenciosa administrativa carece de sustento jurídico, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda contencioso-administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2014 de 8 de septiembre, 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 27 de febrero de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero (COA), comisaron 21 cajas de cartón conteniendo en su interior maquillajes, carteras y otros, del vehículo con placa de control 852-ICC de la Empresa de Transporte Expreso del Sur, conducido por Virgilio Félix Arenas Vilte, toda vez que al momento de la intervención no presentó ninguna documentación que acredite su legal internación al país.

III.2. El 24 de abril de 2013, la administración aduanera, notificó el Acta de Intervención Contravencional COARSCZ-C-0199/13, en la que presume la comisión de la contravención de contrabando de acuerdo al art. 181-b) de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, sobre la mercancía comisada, otorgando a los presuntos propietarios el plazo de tres días para la presentación de descargos.

III.3. Dentro del plazo establecido, Prestige Bolivia S.R.L,. mediante memorial presentó descargos al acta de intervención, argumentando que dicha mercancías estaba siendo transportada internamente por la Empresa Expreso del Sur, tras cuya compulsa la administración aduanera emitió la Resolución Administrativa AN-SCRZI-SPCCR-RA-198/2013 de 22 de agosto, declarando probada la contravención aduanera de contrabando, disponiendo el comiso definitivo de 422 ítems y la devolución de los 191 restantes.

III.4. En virtud al recurso de alzada incoado por el sujeto pasivo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0426/2014 de 16 de junio, resolviendo revocar parcialmente la resolución administrativa. Interpuesto el recurso jerárquico por la administración aduanera, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2014, que resuelve revocar parcialmente la resolución 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 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 AGIT contravino el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, al determinar la devolución de los ítems 283, 468, 469, 471, 483, 484, 485, 486, 489, 490, 491, 492, 494, 497, 499, 500, 507, 509, 511, 512, 535, 536, 539, 540, 562, 566 y 574, 475, 476, 477, 478, 479, 487, 493, 495, 496, 503, 505, 506, 508, 514, 516, 533, 538, 543, 553, 559 y 470.; 2) Si la copia simple de la factura N° PBO INV001 no se constituye en descargo válido que ampare los ítems 473, 474 y 482; y 3) Si los ítems 513, 517, 532, 534, 541, 555, 556, 563, 565 y 568, requieren la presentación del certificado UNIMED para acreditar su legal importación.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. La administración aduanera denuncia que la instancia jerárquica vulneró lo establecido en el art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, toda vez que confirmó la devolución de los ítems 283, 468, 469, 471, 483, 484, 485, 486, 489, 490, 491, 492, 494, 497, 499, 500, 507, 509, 511, 512, 535, 536, 539, 540, 562, 566 y 574, 475, 476, 477, 478, 479, 487, 493, 495, 496, 503, 505, 506, 508, 514, 516, 533, 538, 543, 553, 559 y 470, a pesar de que no existe coincidencia entre las marcas registradas en las DUI's y DAV's presentadas como prueba por el sujeto pasivo, y aquellas obtenidas del aforo e inventario de la mercadería comisada, lo que hace presumir que se trata de mercancía diferente.

El art. 101 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas dispone: "(Declaración de mercancías).-(…)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 examen 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.

De la lectura del artículo precedente se advierte que este prevé la presentación de documentación soporte de la declaración de mercancías, misma que como se tiene previsto, contiene a su vez datos sobre la mercancía sujeta a importación, debiendo este artículo ser interpretado sistemáticamente con el art. 111 del D.S. N° 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas que detalla los documentos soporte de la declaración de mercancías, y considerando además el art. 3 de la Decisión 379 (Declaración Andina del Valor) de 19 de junio de 1995, que autoriza la presentación de documentación adicional a la DAV y por ende a la DUI, por ello si bien el art. 101 exige que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta, este también establece que 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, entendiéndose que se puede acudir a la documentación soporte adicional para determinar los elementos característicos de las mercancías a efectos de establecer si esta se encuentra amparada por la DUI.

Asimismo, el precitado artículo en su último párrafo señala también que la declaración de mercancías deberá contener identificación de las mismas por su número de serie u otros signos aplicables a la mercancía objeto de despacho, de donde se extrae que de acuerdo a la naturaleza de los productos, existen varios elementos a partir de los cuales la norma legal permite identificar de forma razonable un determinado tipo de mercancía, toda vez que no exige o prescribe de manera taxativa la especificación de ninguna característica en particular, siendo errónea la interpretación que pretende la administración aduanera al exigir que la marca inventariada se encuentre registrada en las DUI's, para recién poder determinar que se trata de la misma mercancía, cuando en el caso de autos, los códigos y descripciones contenidos en las DUI's y las facturas soporte de la importación, son suficientes para identificar plenamente la mercancía sujeta a verificación.

En este contexto, tras realizar el cotejo de las DUI's , DAV's y demás documentación soporte, la AGIT determinó correctamente que los códigos de los artículos inventariados coinciden plenamente con el detalle contenido en las facturas registradas y reconocidas como documentación soporte en las páginas de documentación adicional de sus respectivas DUI's, concluyendo en consecuencia que la mercancía amparada por las DUI´s corresponde a la mercancía incautada, no habiéndose configurado el contrabando contravencional. Del mismo modo verificó que la inconsistencia entre las marcas se debe a que la administración

aduanera consideró como marca individual de los ítems, a la marca de los empaques (PRESTIGE), cuando en realidad esta es la empresa importadora y comercializadora de dichos productos en territorio nacional, situación que se infiere al verificar que en las DUI's esta figura como importadora, no pudiendo presumirse automáticamente que esta sea la empresa fabricante y considerando además que la marca de los ítems no puede ser el único elemento característico para identificar una mercancía, máxime si esta pudo ser confrontada con la documentación soporte de la DUI, para verificar si está legalmente amparada.

De lo anterior se deduce que la autoridad demandada, en busca de la verdad material efectuó una valoración correcta de la prueba documental de descargo efectuando cotejo de la misma en relación a las características y descripción física de la mercancía, habiéndose pronunciado en función del principio de verdad material cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales.

V.2. Respecto al punto de controversia 2) Referido a la presentación y valoración de la copia simple de la factura N° PBO INV001 para los ítems 473, 474 y 482, y al punto de controversia 3) En el que se denuncia la falta de presentación del certificado UNIMED para los ítems 513, 517, 532, 534, 541, 555, 556, 563, 565 y 568, no corresponde ingresar a su tratamiento debido a que verificados los antecedentes del proceso, se evidencia que estos argumentos no fueron expuestos por la administración aduanera en su recurso jerárquico y en consecuencia tampoco fueron conocidos ni resueltos por la AGIT, considerando que si el ahora demandante no se encontraba conforme con lo resuelto por la ARIT Santa Cruz, debió impugnar esta situación oportunamente ante la instancia jerárquica, sin embargo, al no hacerlo renunció tácitamente a hacer uso de dicha prerrogativa.

Al respecto corresponde referirnos a la S.C. Plurinacional N° 0198/2012 que señala: "… 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 ...", asimismo el art. 144 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, dispone: "Quién considere que la resolución que resuelve el recurso de alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, recurso jerárquico…".

En este contexto se advierte que la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio sobre agravios que nunca fueron impugnados por la administración aduanera, por lo que conforme lo establecido en los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 198-e) y 211-1 de la L. N° 3092, corresponde señalar que la falta de impugnación oportuna de una resolución que supuestamente es lesiva, se constituye en el tácito e inequívoco consentimiento del administrado frente a la decisión asumida por la autoridad administrativa, que además genera el convencimiento de 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 sentido, el proceso contencioso administrativo no puede revisar hechos que no han sido reclamados de manera oportuna en sede administrativa, pues no se constituye en una vía subsidiaria de los agravios

no expresados ante las instancias de impugnación administrativa, debiendo, en todo caso, versar la demanda sobre lo impugnado, argumentado y resuelto en el recurso jerárquico.

V.3. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, en consecuencia, mantener firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Santa Cruz de la Aduana Nacional contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1299/2014 de 8 de septiembre.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

99

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 3 a 7 vta., y subsanada de fs. 27 y vta., interpuesta por Rita C. Maldonado Hinojosa, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1028/2014, pronunciada el 14 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 70 a 74 vta.; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 82; notificación del tercero interesado de fs. 99; los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que la administración tributaria procedió a la verificación bajo la modalidad de Orden de Verificación N° 0012OVI04735 de 15 de mayo de 2012 al contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo fiscal marzo 2010, para lo cual, requirió la presentación de documentación consistente en: a) Declaraciones juradas del IVA F-200; b) Libros de compras; c) Facturas de compras originales (anexo de la orden de verificación); y d) Medios de pago de las facturas observadas.

Verificada la documentación presentada, se detectó que el Libro de Compras del IVA no fue registrado de acuerdo a norma específica, existiendo una conducta contraventora vinculada al procedimiento de determinación, estableciéndose una sanción en contra del contribuyente de 1.500 UFV's, por lo que, se labró el Acta de Contravención Tributaria Nº 42251 de 28 de junio de 2012 por incumplimiento de registro en el citado libro, puesto que registró incorrectamente el número de factura "214", siendo el número correcto "215".

Posteriormente emitió la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC/881/2012 que fue notificada al representante legal del contribuyente el 28 de noviembre de 2012, otorgándole el plazo de 30 días, establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano para la presentación de descargos.

El 18 de febrero de 2013, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/SVI/INF/504/2013 previa valoración de los argumentos presentados por el contribuyente y concluyó que se debe tener presente el presupuesto positivo de la norma en

cuanto a los errores de registro en los Libros de Compras IVA ya que se está contraviniendo el art. 47-I y II Resolución Normativa de Directorio N° 10.0016.07, ya que en su inc. d) se detalla el dato correspondiente al número de factura, nota fiscal o documento equivalente, el cual debe ser correcto y corresponder efectivamente al consignado en la nota fiscal original, por tanto rechazaron los argumentos del contribuyente y consecutivamente se emitió la R.D. Nº 01253/2013, que mantiene consignada la conducta contraventora por el monto de 1.500 UFV's.

El contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0380/2014 de 28 de abril, que revocó totalmente la R.D. Nº 01253/2013.

Contra dicha resolución, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1028/2014, que confirmó la resolución de alzada, por lo que, la administración tributaria interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital La Paz II del SIN señala que la Resolución Jerárquica AGIT-RJ Nº 1028/2014 viola flagrantemente lo dispuesto en el Anexo Consolidado inc. a) num. 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 y el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° Nº 10-0016-07, en las mismas se advierte que efectivamente se sanciona los casos de error en el registro de los Libros de Compra IVA, es decir, que la tipificación existe, que es clara y totalmente aplicable al caso concreto, lo contrario sería pretender que absolutamente todas las conductas de los contribuyentes que violen normas jurídicas se hallen descritas hasta el más mínimo detalle.

En ese sentido, señala también que se observó la factura Nº 214 con Autorización Nº 2001001145465 de 30 de marzo de 2010, determinando que la misma es válida para el crédito fiscal; sin embargo, respecto a la factura Nº 215 de 31 de marzo de 2010, la administración tributaria evidenció que se registró erróneamente como Nº 214, por tanto no existió apropiación indebida del crédito fiscal, pero si existió una conducta contraventora conforme el art. 169 del Cód. Trib. Boliviano, en consecuencia, fue labrada el acta de contravención tributaria con la sanción ya mencionada en virtud a lo establecido en el Anexo Consolidado inc. a) num. 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07, observándose que el contribuyente incumplió la norma reglamentaria específica que regula los requisitos, medios y formas que debe contener el Libro de Compras consignados en el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, por lo que aplicó de manera específica la sanción el SIN en estricto apego a la normativa citada.

Continúa indicando que la resolución de recurso jerárquico no consideró que el contribuyente confesó espontáneamente su incumplimiento al afirmar que: "si bien, por error involuntario se registró mal numeración de la factura Nº 215, esta fue presentada, esto no impidió que el SIN pueda tener todos los elementos para ejercer sus facultades de fiscalización, verificación e investigación previstas en el Código Tributario Boliviano, precisamente por la revisión de esta factura, que el SIN procedió a establecer la multa de 1500 UFV's", siendo asimilada como confesión espontánea porque fue presentada voluntariamente y de acuerdo al art. 404-II del Cód. Pdto. Civ.-1975.

Finaliza señalando que la resolución de recurso jerárquico no realiza una valoración ni exposición de los alcances de la tipificación del incumplimiento mantenida por la

administración tributaria, ya que tanto la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 en su Anexo Consolidado inc. A) num. 3.2 como también el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, establecen la tipicidad de la normativa que configura el incumplimiento a los deberes formales.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando dicte sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1028/2014 de 14 de julio y mantenga firme y subsistente en su integridad la R.D. Nº 01253/2014 de 24 emitida en contra de Sociedad de Auditores y Consultores.

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 28 de mayo de 2015, de fs. 70 a 74, señalando lo siguiente:

Respecto a la multa por incumplimiento de deberes formales, señala que, si bien el art. 64 del Cód. Trib. Boliviano permite a la administración tributaria dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, establece en su art. 47-I un libro de registro denominado “Libro de Compras IVA” en el cual se realiza un registro cronológico de las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes y documentos de ajuste, que respaldan el crédito; asimismo el inc. a) num. 2, parág. II del citado artículo establece el formato que deben tener los Libros de Compras IVA, determinando la información que debe contener, como el día, mes y año (DD/MM/AA). En ese sentido, en el caso de autos, el SIN determinó la sanción de 1.500 UFV por el registro incorrecto del número de la factura “215” de conformidad con el sub num. 3.2, num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, que sanciona la conducta de: “Registro de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)”.

Continúa indicando que, de la revisión de antecedentes, se advirtió que el libro de compras se ajusta al formato y contiene la información establecida en el art. 47-I y II-2-a) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, por lo que la conducta del contribuyente, consistente en el llenado incorrecto de un dígito en el número de la factura observada, no se enmarca en el tipo establecido en el sub num. 3.2, num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07; y si bien existe un error en el llenado de la información correspondiente a la factura, esta situación recién fue tipificada para la presentación del LCV a través del módulo Da Vinci, a partir de las modificaciones a la citada Resolución Normativa de Directorio, aprobadas mediante Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011.

En ese sentido, la sanción impuesta en contra de la Sociedad de Auditores y Consultores SC no se ajusta a derecho, ya que la conducta del sujeto pasivo no se encontraba prevista con una sanción en el ordenamiento jurídico vigente, no existiendo infracción alguna a las previsiones de los arts. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano, 47-I y II de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, por tanto, no se adecúa al tipo establecido en el sub num. 3.2, num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, aspectos por demás evidentes, que desvirtúan las alusiones del

demandante, habiéndose realizado un correcto análisis de la norma señalando los alcances de la tipificación.

Respecto a la confesión espontánea del contribuyente, señala que en el marco de la sana crítica, se extraña que la administración tributaria intente amparar su pretensión en confesiones espontaneas, cuando el tema central radica en la tipificación del hecho atribuido al sujeto pasivo; aclarando que la confesión, no puede ser tomada como una aceptación de tipicidad cuando la norma no ha establecido que dicha conducta es motivo de una sanción, no teniendo respaldo alguno las estiradas interpretaciones del SIN, y ante los argumentos generales y no precisos de la administración tributaria, sin exponer razonamientos de carácter jurídico claros, es que el Tribunal Supremo de Justicia no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso.

Continúa citando, como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la administración tributaria, la Resolución Jerárquica STG-RJ Nº 0419/13 de 5 de abril de 2013, que establece que al asignar datos erróneos de las facturas en los Nos. de facturas y autorizaciones de sus proveedores, no se enmarca en el tipo establecido en el sub num. 3.2, del num. 3 del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, pues dicha acción se constituye un error en el llenado de la información correspondiente a la factura, situación tipificada recién el 7 de octubre de 2011 mediante la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11; como jurisprudencia cita: la Sentencia Nº 510/13 de 27 de noviembre de 2013, dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia; S.C. Plurinacional Nº 0498/2011-R de 25 de abril en cuanto a la tipicidad de las conductas en derecho administrativo; S.C. Nº 0070/2010-R de 3 de mayo de 2007 referida a la seguridad jurídica; y S.C. Nº 62/2002 de 31 de julio, respecto al principio de legalidad y las exigencias del mismo en los procesos.

Finaliza ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica ahora impugnada e indicando que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión de derechos con la emisión de la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1028/2014 de 14 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 30 de mayo de 2012, la administración tributaria notificó al representante legal de la Sociedad de Auditores y Consultores SC, con la Orden de Verificación Nº 0012OVI04735, con el objeto de establecer el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias correspondiente al crédito fiscal IVA del periodo marzo 2010, requiriendo la presentación de declaraciones juradas Form. 200 ó 210, Libro de Compras del periodo observado, facturas de compras originales detalladas en el anexo, medio de pago de las facturas observadas, así como documentación que el fiscalizador solicite, conforme fs. 3-4 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

El 6 de junio de 2012, el contribuyente presentó dentro de plazo la documentación requerida, la cual previa confrontación con los originales, fue devuelta en la misma fecha,

quedando en poder del SIN fotocopias, conforme consta en el acta de recepción y devolución de fs. 7, 31 a 46 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

El 28 de junio de 2012, la administración tributaria emitió el Acta por Contravención Tributaria Nº 42251 de fs. 6 del Anexo 1, indicando que el contribuyente incumplió el deber formal de correcto registro en el Libro de Compras IVA, respecto de la factura Nº 215, habiendo consignado como el Nº 214, por lo que, contravino los arts. 70.4 del Cód. Trib. Boliviano, 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y 8 de la L. Nº 843, incumplimiento que mereció la multa de 1.500 UFV, de acuerdo al num. 3, sub num. 3.2 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07.

Posteriormente, el SIN emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SPPD/VC881/2012 de 5 de noviembre de fs. 50-51 del Anexo 1, que estableció una deuda tributaria por multa de incumplimiento de deberes formales de 1.500 UFV, equivalente a Bs 2.682.-, y otorgó el plazo de 30 días para la presentación de los descargos, cumplida por la Sociedad de Auditores y Consultores SC, mediante nota de 27 de diciembre de 2012 conforme cursa de fs. 58-59 del citado Anexo.

El 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal de la Sociedad de Auditores y Consultores SC, con la R.D. Nº 01253/2013 de 24 de octubre, que determinó una deuda tributaria de 1.500 UFV, equivalente a Bs 2.813.-, por concepto de multa por incumplimiento de deberes formales, cursante de fs. 68 a 74 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

Contra dicha resolución, el contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores SC presentó recurso de alzada de fs. 14 a 17 y 28 del Anexo 2, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0380/2014 de 28 de abril, que revocó totalmente la R.D. Nº 01253/2013 de 24 de octubre; consecuentemente, dejó sin efecto la multa de 1.500 UFV impuesta por el incumplimiento de deber formal de registro en el Libro de Compras IVA relativo al periodo fiscal marzo 2010, conforme consta de fs. 60 a 67 del referido Anexo.

Ante dicha resolución, la administración tributaria interpuso recurso jerárquico de fs. 71 a 73 del Anexo 2, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1028/2014 de 14 de julio de fs. 94 a 99 vta., del mencionado Anexo y de fs. 12 a 17 vta., del expediente, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0380/2014 de 28 de abril; en consecuencia, dejó sin efecto la R.D. Nº 01253/2013 de 24 de octubre, así como la sanción de 1.500 UFV's por incumplimiento a deberes formales; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN interpuso la presente demanda contenciosa administrativa.

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

3. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 102 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si la decisión de la AGIT al confirmar la resolución de alzada que dejó sin efecto la multa por incumplimiento a deberes formales por la suma de 1.500 UFV establecida en el Acta por

Contravención Tributaria Nº 42251 fue correcta; o en su defecto, se encontraba tipificada por la norma tributaria la conducta del contribuyente al momento que ocurrieron los hechos.

V.- Análisis de la problemática planteada.

V.1. Eliminación de la multa por incumplimiento de deberes formales establecida en el Acta de Contravención Tributaria Nº 42251.

El art. 148-I del Cód. Trib. Boliviano, dispone: "I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos"; de lo que se tiene que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones, deben, con carácter previo, estar tipificados por la norma, esto, en resguardo de los principios de seguridad jurídica y de legalidad y también por constituirse como límite a la potestad sancionadora de la administración tributaria.

Asimismo, la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano en sus arts. 160-5 y 162-I, califica como contravención el incumplimiento a deberes formales, estableciendo 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 irá desde 50 Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a 5.000 Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's).(…)" ; ratificando la exigencia de la tipificación previa de las conductas que se consideran deberes formales y cuyo incumplimiento genera una sanción.

En el caso de autos, la administración tributaria realizó la verificación de registros en el Libro de Compras IVA del contribuyente, correspondiente al periodo fiscal de marzo de la gestión 2010, encontrándose vigentes en esta gestión las siguientes disposiciones: 1) La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que en su art. 47 establece: "(Libro de Compras IVA) I. Se establece un libro de registro denominado "Libro de Compras IVA", en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidas en el período a declarar y que respalden el crédito fiscal IVA, asimismo para fines de información también deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero", detallando además un formato con los datos que debe contener el Libro de Compras IVA; y 2) La Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que en el num. 3.2 de su Anexo Consolidado, establece el deber formal relacionado con los registros contables y obligatorios: "Registro en Libros de Compra y Venta IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica (por periodo fiscal y casa matriz y/o sucursal)", sancionando su incumplimiento con 500 UFV's para personas naturales y 1.500 UFV's para personas jurídicas.

En este contexto, se advierte que la administración tributaria mediante el Acta Contravención Tributaria Nº 42251 cursante de fs. 6 del Anexo 1 de antecedentes administrativos, sancionó al contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores SC con una multa de 1500 UFV's por registro en el Libro de Compras IVA, supuestamente de acuerdo a lo establecido en norma específica porque el contribuyente registró incorrectamente el número de la factura "215" de 31 de marzo de 2010 ya que consignó el número de factura "214" en el libro de compras del periodo marzo 2010; sin embargo, es menester señalar que tal aspecto no se encuentra tipificado como una obligación o un deber formal en la normativa expuesta precedentemente, pues ninguna de estas disposiciones exige de forma expresa y específica

que la información deba ser registrada sin errores en el número de factura, no encontrándose tipificado este deber formal, de forma previa a su supuesto incumplimiento; es decir, en la gestión 2010, constituyéndose la tipicidad, como se expresó anteriormente, en un elemento esencial en la contravención tributaria, ya que en resguardo al principio de legalidad, la conducta contraventora y su sanción, necesariamente, deberán encontrarse descritas en la norma vigente, por lo que en este caso el contribuyente no puede ser pasible de sanción alguna, pues no adecuó su conducta a ningún presupuesto normativo que conlleve una sanción como acertadamente lo determinaron tanto la ARIT, como la autoridad ahora demandada.

Por lo expuesto, se concluye que la tipificación de la contravención debe ser clara y precisa, de ninguna manera general o ambigua y no se puede aplicar interpretaciones extensivas que vayan en desmedro del contribuyente, esto, en resguardo a sus derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, previstos en los arts. 115 y 119 de la C.P.E., en consecuencia, para que estas conductas sean consideradas un deber formal debió precisarse así en la normativa citada anticipadamente a los hechos del contribuyente, lo que no sucede en el caso de autos, pues le genera una multa al contribuyente, implicando una la sanción arbitraria por el incumplimiento de un deber que no era exigible al momento de realizar los registros, pues no se encontraba tipificado, siendo esta situación recién tipificada para la presentación del libro de compras y ventas a través del módulo Da Vinci, a partir de las modificaciones a la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, aprobadas mediante la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011; por lo que, la normativa aplicada por el SIN para la imposición de la multa solamente dispone el registro en Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido en norma específica, es decir que sanciona el no registro, por lo que no resulta aplicable al registro con errores como ocurre en el caso que nos ocupa, en consecuencia no corresponde sancionar una situación no prevista en la norma en observancia del principio de tipicidad, que se constituye en una garantía para los administrados, que deben tener certeza respecto de cuáles conductas son prohibidas y cuál es la consecuencia de ese incumplimiento, pues resulta violatorio tanto del principio de legalidad como del principio de tipicidad aplicar sanciones por interpretaciones extensivas o análogas, aclarando que el registro sin errores sería una conducta tipificada y sancionada recién a partir de la vigencia de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, que modificó la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, lo cual fue correctamente analizado en la instancia administrativa y recursiva (autoridad de alzada y jerárquica).

En cuanto a la supuesta confesión espontánea realizada por el contribuyente; cabe señalar que, en cumplimiento al 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, y como también al principio de seguridad jurídica que debe existir en todo Estado de derecho, es que se evidencia que la parte demandante no puede justificar la imposición de una multa en contra del contribuyente cuando ésta no se encuentra establecida en nuestro ordenamiento jurídico vigente al momento de los hechos (marzo 2010) como ya se explicó, puesto que, ocasionaría un caos jurídico al aplicar criterios no establecidos en una Ley previa; además que, en la aplicación del principio de legalidad se debe considerar que para realizar el proceso de subsunción de la conducta de un contribuyente al tipo descrito (incumplimiento a un deber formal) por una norma sancionatoria, su existencia de la norma debe ser anterior al hecho,

aspecto que no aconteció en el presente caso, por lo que tampoco resulta un motivo valedero de la parte demandante para modificar la resolución impugnada.

Por consiguiente; se evidencia claramente que, la conducta del contribuyente Sociedad de Auditores y Consultores SC, no se adecúa a las previsiones de los arts. 70-4 del Cód. Trib. Boliviano, 47-I y II de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 y tampoco se enmarca al tipo establecido en el sub num. 3.2, del num. 3 del Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 como erradamente determinó la parte demandante. En ese sentido, efectuada la fundamentación precedentemente expuesta, permite a este Tribunal Supremo de Justica afirmar que la AGIT al emitir la resolución jerárquica impugnada, confirmando la resolución de alzada 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 ajusta su decisión a derecho.

V.2. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1028/2014, 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, sin que los mismos sean desvirtuados por la demandante para dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada, 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, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 3 a 7 y subsanada de fs. 27, interpuesta por Rita C. Maldonado Hinojosa, en representación legal de la Gerencia Distrital La Paz II del SIN; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1028/2014 de 14 de julio emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

100

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 85 a 99 vta. interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 26 de agosto, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 101, la contestación de fs. 151 a 155 vta., el apersonamiento del tercer interesado de fs. 107 a 118, los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 160 a 166 vta., y 170-171, respectivamente, 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 manifiesta que mediante Orden de Fiscalización Nº 0010OFE00131 fiscalizó el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Utilidades de la Empresas (IUE), de períodos correspondientes a las gestiones 2007 y 2008 de la contribuyente Teresa Terrazas Quiroga propietaria de la Comercializadora de Minerales Urkupiña "COMINUR", determinando que la contribuyente no declaró los ingresos percibidos por la venta de mineral en el mercado interno y sus exportaciones, evidenciando además que no contaba con dosificación de facturas para ventas en mercado interno hasta el 15 de enero de 2008, omitiendo emitir las notas fiscales correspondientes a sus ventas, y en consecuencia no consideró esos ingresos en su Estado de Resultados. Por otra parte, registró gastos no deducibles, sin respaldos originales y compras sin facturas ni retenciones que disminuyeron su utilidad y sus impuestos al Estado.

Refiere que en mérito a los resultados de la verificación emitió la Vista de cargo CITE: SIN/GDOR/DF/FE/VC/221/2013 de 1 de octubre, estableciendo una deuda tributaria de UFV's 27.303.159.00, y posteriormente, emitió la R.D. Nº 17-0002-14, en la que determinó una deuda tributaria a la fecha de Bs 50.152.767,00. El 9 de junio se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0488/14, y el 26 de agosto de 2014 la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-01244/2014, resolviendo en ambas instancias anular obrados hasta la vista de cargo inclusive.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los fundamentos de la resolución jerárquica y señala que la AGIT no realizó un análisis objetivo y una revisión exhaustiva de los antecedentes, donde se encuentra el sustento técnico y jurídico de la R.D. Nº 17-0002-14, pues no consideró que la

contribuyente no declaró ni liquidó sus ingresos conforme a ley, omitiendo el pago de los impuestos fiscalizados.

Sostiene que claramente la verificación fue realizada sobre base cierta, obteniendo la información de los siguientes documentos: Declaraciones juradas obtenidas del sistema SIRAT2, reportes de ventas de concentrados de minerales, liquidaciones finales de las transacciones efectuadas, libro de compras, gastos deducibles informados por la contribuyente, Declaraciones Únicas de Exportación (DUE's) remitidas por la Aduana Nacional, extractos bancarios remitidos por entidades financieras, detalle de aportes a las AFP's, detalle de aportes patronales a la Caja Nacional de Salud y Estados Financieros de la gestión 2008; encontrándose todos estos en su poder, y que demuestran los ingresos no declarados y la consiguiente omisión en el pago del IVA, que repercute en el IUE y la Alícuota Adicional al IUEde la gestión minera 2008.

Refiere que la contribuyente no declaró ningún ingreso proveniente de ventas en el mercado interno, ni el valor de sus exportaciones en la gestión tributaria minera 2008 (del 1 de julio de 2007 al 30 de septiembre de 2008), toda vez que no solicitó dosificación de facturas hasta el 15 de enero de 2008 y que tampoco reportó su movimiento de ventas en el formulario 210-IVA, evidenciándose que las ventas de sus productos en el mercado interno fueron realizadas sin factura, y que sus exportaciones no fueron registradas en el total de sus ingresos en el estado de resultados, incumpliendo lo establecido en los arts. 4 y 46 de la L. Nº 843. Asimismo, verificó la existencia de depósitos en su cuenta bancaria sin respaldo, no habiéndose acreditado que corresponden a otra actividad diferente a la venta de minerales, a pesar de que el apoderado de la contribuyente declaró mediante acta circunstanciada, que no cuenta con movimiento de dinero por medio de cuentas bancarias, sino únicamente en el interior de su empresa, y registrando además gastos no deducibles y sin respaldo con el fin de minimizar la utilidad neta imponible, incumpliendo lo establecido en los arts. 47 de la L. Nº 843, 11,12, 14 y 15 del D.S. N° 24051, num. 5 del art. 70 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

De lo anterior, estableció diferencias a favor del fisco, y una nueva base imponible sobre base cierta que asciende a Bs 46.889.877.00, generando un IVA no pagado de Bs 6.095.684,00. Por otra parte el departamento de fiscalización elaboró nuevo estado de resultados y cuadro de liquidación previa, determinando una base imponible correspondiente al IUE de Bs 26.698.642,00 generando un tributo omitido de Bs 6.520.021.00, luego de considerar el anticipo por el ICM Form. 3000 por Bs 154.639.00, consiguientemente una base imponible para el Alícuota Adicional al IUE de Bs 24.659.998,00 y un tributo omitido de Bs 3.040.303.-, luego de considerar como deducible el anticipo consolidado de la gestión declarada en el formulario 585 con número de orden 4031407785 y pagos a cuenta realizados en el formulario 587 en los periodos junio y agosto de 2008, por un total de Bs 42.197,00 evidenciándose que la contribuyente no declaró ni liquidó sus ingresos conforme a ley; contraviniendo de esta manera los arts. 3, 4, 5, 7, 10, 12, 15 y 70 de la L. N° 843, 4, 7, 10 del D.S. N° 21530, 11, 12, 14 y 15 del D.S. N° 24051; 16, 17, 23 y 70 de la L. N° 2492; 46 y47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07: 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 y 36, 37 y 40 del D.L. Nº 14379 (Código de Comercio) en la gestión tributaria minera 2008.

Menciona que la vista de cargo y la resolución determinativa contienen todos los requisitos establecido en los arts. 96 y 99 de la L. N° 2492 administración tributariay 18 y 19

del D.S. N° 27310, encontrándose todos sus actos enmarcados en el ordenamiento jurídico vigente, no existiendo transgresión ni falta de elementos al momento de su emisión, además de que el contribuyente no señaló de manera expresa que requisito incumplirían estos actos, careciendo de fundamento legal su observación, conteniendo ambos la determinación de la base imponible sobre base cierta y la liquidación del tributo adeudado.

Señala que dio cumplimiento a lo previsto en el art. 43 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, al determinar la base imponible sobre base cierta tomando en cuenta documentos e información que permitieron conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, como aconteció en el presente caso, cumpliendo además todos los requisitos para la emisión y notificación de sus actos, no existiendo vicio de nulidad o vulneración de los derechos a la defensa, al debido proceso y seguridad jurídica, conforme el art. 18 del D.S. N° 27310, no siendo procedente ninguna causal de nulidad establecida en el art. 36 de la L. Nº 2341, toda vez que no se ocasionó indefensión en ninguna instancia a los interesados, que siempre tuvieron conocimiento de los actos administrativos, así como tampoco se configura ninguna causal del art. 35-c) de la L. Nº 2341, por haberse cumplido los requisitos para la verificación, operando la nulidad solo en los supuestos citados expresamente por ley, motivo por el cual solicitan revocar la anulación dispuesta por la AGIT.

Refiere que la contribuyente busco inicialmente la nulidad de obrados por el incumplimiento de aspectos formales en la vista de cargo, justificando la no aplicación de la auto facturación por falta de aspectos formales en su formulario de liquidación, situación que no le eximia del pago de los impuestos correspondientes como señaló en los recursos de alzada y jerárquico, debiendo declarar el IVA por todas sus ventas, ya que la auto facturación solo le beneficia con el crédito fiscal y no así con la obligación de declarar y pagar su impuesto. Respecto a la L. N° 186 para la venta de minerales, esta entra en vigencia recién el 17 de noviembre de 2011, no siendo aplicable retroactivamente para la gestión 2008, además de ser aplicable para cooperativas mineras y productores artesanales primarios, y no así a empresas privadas comercializadoras de minerales.

Reitera que de ninguna manera incumplió con el art. 43 de la L. Nº 2492 administración tributariatoda vez que determinó la base imponible sobre base cierta, ya que tuvo certeza que la contribuyente no pago el IVA al no existir ingresos declarados en sus formulario 210, asimismo tuvo certeza de sus ingresos por exportaciones en vista de que estas fueron informadas por la Aduana Nacional, y no fueron declarados en su estado de resultados, por lo que se le requirió toda la documentación que haga referencia a sus ingresos, habiendo presentado el contribuyente documentación parcial y declarado la inexistencia de movimientos en bancos, siendo esta declaración falsa ya que ocultó documentos que acreditan sus ingresos por bancos, perjudicando dolosamente su trabajo, adecuando su conducta a los arts. 199 y 202 del Cód. Pen., a pesar de esto, como resultado de la fiscalización la administración tributaria tuvo certeza de los ingresos no declarados por el contribuyente, cuya procedencia no fue demostrada por el sujeto pasivo, considerando que la carga de la prueba le corresponde al sujeto pasivo conforme el art. 76 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, y que erróneamente la resolución de alzada y jerárquico presumen que podrían ser otros ingresos del contribuyente que no fueran la venta de minerales, más si la contribuyente es una persona natural.

Asimismo, refiere que dentro del término de prueba, la contribuyente presentó descargos en los que explicó el origen de sus depósitos, habiendo obviado la AGIT, los tipos de pruebas admisibles, ya que nunca señaló que esta se encontraba en poder de la

administración tributaria, no pudiendo estas ser solo explicadas o meramente dilatorias de acuerdo a los arts. 81 de la L. Nº 2492 y 374 del Cód. Pdto. Civ., por lo que el descargo fue valorado pero no considerado como tal, por no respaldar sus alegaciones, de lo que se tienen que las resoluciones de los recursos se fundamentan en presunciones, y que las cuentas bancarias demuestran ingresos certeros remitido por la ASFI a través de las entidades financieras y no cuentas de COMINUR por no existir en el padrón nacional de contribuyentes.

En relación a los gastos vinculados con las operaciones de la contribuyente, las instancias de impugnación señalan que no se valoraron las planillas de compra de mineral por no contar estas con las retenciones, aspecto que no se encuentra plasmado en la VC o RD, ya que las compras que no solo son de estaño sino también de complejos, ascienden únicamente a Bs 42.563.373,12 como señala la misma contribuyente en su detalle de compra de mineral Resumen de Compras Complejos Gestión 2007/2008, y no así el importe de Bs 46.208.781.-, que es el costo total de ventas, por lo que no existe valoración financiera tributaria o juicio de valor del análisis de los gastos en el recurso jerárquico, coligiéndose que su decisión se ampara en datos e interpretaciones erróneas.

Manifiesta que es falso que la auto facturación fuera causal de depuración, pues si así fuera se hubiese depurado el total de sus compras en vista de que ninguna cuenta con auto facturación, existiendo un análisis erróneo en ambas instancias, cuando se refieren a importes de compras de minerales que no fueron presentados en las planillas de liquidación, misma que se encuentran incluidas en el papel de trabajo de resumen de determinación de gastos deducibles, donde se detallan los gastos considerados deducibles para la determinación del costo de ventas, registrando además la observación, la norma infringida y la deducibilidad, en los casos en que estos no son deducibles, en su mayoría pago de lotes sin respaldo original, o sin encontrarse relacionadas a su actividad, detallándose las causas de su depuración.

Transcribe los arts. 96 y 99 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, y señala que todos estos requisitos se verifican en la vista de cargo y resolución determinativa, existiendo además una mala identificación del tipo legal al señalar “ausencia”, como si faltara uno de estos requisitos en los actos administrativos, siendo que la ley es clara y se interpreta taxativamente, en consecuencia, si existiera ausencia de estos requisitos tendría que anularse la misma, situación que no acontece, debido a la errónea interpretación, falta de análisis de la documentación e inconsistencias en las resoluciones de la ARIT y AGIT.

Referente a la alícuota adicional del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, la instancias de impugnación señalan que sería contrario al alcance de la orden de fiscalización debiendo limitarse a insertar en la resolución determinativa solo los impuestos establecidos en su alcance, sin embargo explicó que de acuerdo al D.S. N° 29577 se establece como pago adicional al IUE a quienes produzcan o vendan concentrados o minerales en bruto, aplicándose el 12,5% de la Utilidad Neta Imponible, siendo un pago adicional al IUE y no otro impuesto, que se realiza cuando las condiciones de los precios de los recursos no renovables son favorables en el mercado para los contribuyentes. Sobre este aspecto, invoca como jurisprudencias las Resoluciones ARIT-LPZ/RA 0849/2013, AGIT-RJ 2115/2013, donde la alícuota adicional al IUE es considerada parte del IUE, extrañando que la AGIT desconozca sus resoluciones y emita diferentes fallos para cada contribuyente.

Demanda la revocatoria de la resolución de alzada por no haber sido valorado correctamente todo el cuerpo de antecedentes de la fiscalización, ya que en todo caso la

instancia jerárquica desconociendo el Principio Non Reformatio in Peius se pronunció fuera de lo pedido, buscando aspectos que nada tienen que ver con la determinación de la deuda tributaria y utilizando importes y argumentos erróneos sin pronunciarse sobre los papeles de trabajo, correspondiendo en consecuencia revocar la resolución de recurso jerárquico por no analizar correctamente los papeles de trabajo y observar aspectos que fueron cumplidos por la administración tributaria, y simplemente dilatando el proceso en contradicción al Principio de Economía, Simplicidad y Celeridad.

Por otra parte considera que la ARIT y la AGIT realizaron una evaluación defectuosa de su trabajo técnico, no existiendo ningún tipo de análisis del mismo, adoptando una política cómoda de anular obrados y no pronunciarse en el fondo, que va en contra del principio de economía, por lo que invocando el art. 147 de la L. Nº 2492, interpone la presente demanda contenciosa al haber evidenciado, interpretación errónea de la ley, existencia de disposiciones contradictorias y el haber incurrido en error de derecho y de hecho en la apreciación de la prueba.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada su demanda, y en consecuencia se confirme la R.D. Nº 17-0002-14 de 31 de diciembre de 2013.

II.- Contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 14 de mayo de 2015, cursante de fs. 151 a 155 vta., argumentando lo siguiente:

Transcribe los argumentos de la demanda y la fundamentación técnico jurídica de la resolución jerárquica, y manifiesta que la administración tributaria en su vista de cargo no consideró toda la documentación que fue presentada para su consideración, toda vez que el sujeto pasivo entregó como descargo argumentos y documentación que debió ser valorada por la administración tributaria, y en consecuencia aceptada o rechazada fundadamente, situación que no ocurrió pues la administración tributaria se limitó a señalar que la contribuyente no demostró que los depósitos en las cuentas correspondan a otras actividades no relacionadas a su actividad comercial, más aun si el apoderado afirmó no tener movimiento de bancos, argumento que es reiterado en el análisis de los ingresos, omitiendo considerar todos los elementos que disponía y el ejercicio de sus facultades, lo que demuestra una falta de fundamentación por este concepto, poniendo en duda el carácter cierto de la determinación de ingresos que fueron considerados para la determinación de la base imponible del IVA e IUE, no habiendo demostrado la administración tributaria que la información y documentación fue utilizada para la determinación de las bases imponibles.

Invoca y transcribe como precedente doctrinario las Resolución AGIT-RJ/0013/2014 referida al debido proceso en su elemento motivación, y como precedente jurisprudencial hace referencia a la S.C. Nº 0824/2012 de 20 de agosto referida a la garantía del debido proceso.

Señala que los argumentos del demandante no son evidentes, habiéndose dictado la resolución jerárquica 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 endeble demanda carece de sustento jurídico tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 23 de septiembre, emitida por la AGIT.

III.- Apersonamiento del tercero interesado.

Julio Cesar Arraya Gironda en representación legal de Teresa Terrazas Quiroga, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, exponiendo los siguientes argumentos:

Tras realizar una exposición sucinta del proceso en sede administrativa e instancias recursivas, señala que la AGIT correctamente estableció que la administración tributaria efectuó una mala determinación de la base imponible y por ende un inadecuado cálculo del tributo omitido, encontrándose viciadas de nulidad la vista de cargo y la resolución determinativa, habiéndose vulnerado su derecho a la defensa en mérito al infundado y deficiente accionar de la administración tributaria, que además transgredió los Principios de Capacidad Contributiva, Principio de Proporcionalidad, Principio de no Confiscatoriedad, Principio de Finalidad y Principio de Seguridad Jurídica.

Manifiesta que a pesar de que la administración tributaria persiste en afirmar que realizó el cálculo de la base imponible sobre base cierta, esta fue realizada sobre base presunta, toda vez que realizó solo presunciones sobre actos que habría realizado COMINUR, no existiendo un dato o evidencia cierta de que los depósitos de sus cuentas se hubiesen realizado por venta de minerales, en consecuencia al no haberse definido la modalidad de trabajo de la administración tributaria, ha provocado errores de fondo que han reflejado una base imponible totalmente irreal y un tributo omitido sobreestimado.

Cita y transcribe fragmentos de la resolución de alzada y la resolución jerárquica referidos a los métodos de determinación de la base imponible, y concluye que el procedimiento desarrollado se encuentra viciado de nulidad por incumplir lo dispuesto en los arts. 96 y 99 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, existiendo error en la determinación de la base imponible, que además afecta a la fundamentación de hecho, puesto que las presunciones que generan el IVA e IUE provienen de deducciones de la administración tributaria sin sustento material y ausencia de respaldo, provocando inconsistencia entre los argumentos facticos con los legales, aspecto que conculca su derecho al debido proceso y a la defensa, concurriendo el presupuesto del art. 36-II de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y 56 del D.S. N° 27113 Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Señala que en las pruebas presentadas ante la ARIT se evidencia que los depósitos considerados por la administración tributaria, corresponden a traspasos de fondos que realizó ASOMIN para cubrir anticipos por exportaciones, situación que debió ser valorada por la administración tributaria quien con la única finalidad de determinar la mayor cantidad de deuda hacia el fiscal se basó solo en presunciones.

En cuanto a los costos y gastos depurados para el IUE, refiere que la administración tributaria sin mayor fundamento estableció que estos no cumplieron los requisitos legales para su validez, pero sin justificar su depuración en ningún momento, sino hasta el memorial de respuesta al recurso de alzada, lo que afecta directamente a su derecho a la defensa, alegando que solo tomo en cuenta el 87% de las facturas, ya que el otro 13% fue utilizado como crédito fiscal, cuando en realidad la administración tributaria no verificó que las cooperativas no facturan la venta de mineral, no existiendo el beneficio alegado.

En relación a las regalías mineras manifiesta que la administración tributaria no consideró como gasto la retención efectuada a los proveedores por este concepto, aspecto que no fue debidamente fundamentado en ninguno de los actos administrativos, asimismo, reclama que la determinación de la alícuota adicional al IUE se encuentra fuera del alcance de la orden de fiscalización.

III.1. Petitorio.

Solicita se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa y se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 26 de agosto.

IV.- 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:

IV.1. El 14 de diciembre de 2010, la administración tributaria notificó a Teresa Terrazas Quiroga con la Orden de Fiscalización Nº 0010OFE00131, cuyo alcance es la revisión de los hechos, elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal 2008 (octubre a diciembre 2007 y enero a septiembre 2008).

IV.2. El 19 de noviembre de 2012, la administración tributaria emite la Vista de Cargo SIN/GDOR/DF/FE/VC/221/2013, estableciendo como deuda tributaria el importe de UFV's 27.303.156,00.- que incluye, tributo omitido del IVA, IUE y Alícuota Adicional al IUE , intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales.

IV.3. interpuesto el recurso de alzada, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0488/2014 disponiendo anular obrados hasta la vista de cargo, inclusive, a efecto de que la administración tributaria emita nueva VC especificando el método de determinación de la base imponible conforme establece el art. 43 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

IV.4. El 26 de agosto de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 resolviendo confirmar la resolución de alzada instruyendo a la administración tributaria emitir nueva vista de cargo fundamentando técnica y legalmente su determinación.

V.- 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 determinación de la base imponible se realizó correctamente sobre base cierta, no habiéndose configurado ninguna de las causales de nulidad establecidas en el art. 96 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.; 2) Si la determinación de la alícuota adicional al IUE excede el alcance establecido en la orden de fiscalización; 3) Si

la AGIT realizó una correcta valoración de la deducción de gastos efectuada por la administración tributaria.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Sobre la determinación de la base imponible.

La administración tributaria considera que los depósitos verificados en las cuentas bancarias de la contribuyente, se constituyen en ingresos percibidos por el ejercicio de su actividad gravada, específicamente por ventas de minerales en el mercado interno, no declaradas ante la administración tributaria, omisión de la cual emergen las obligaciones del IVA e IUE en los importes establecidos en la vista de cargo y la resolución determinativa, cuya base imponible fue determinada bajo el método de la base cierta debido a que asegura haber adquirido certeza de la omisión en que incurrió la contribuyente al no declarar sus ingresos por exportaciones y por ventas en el mercado interno, al no haberse acreditado la procedencia de los referidos ingresos, siendo errado el criterio de las instancias de impugnación que presumen que podrían tratarse de otros ingresos del contribuyente que no fueran la venta de minerales.

Al respecto, el art. 43 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano establece: "(Métodos de determinación de la base imponible). La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

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

II. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente.(…)"; por su parte el art. 4 de la L. N° 843 prevé: "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".

En este contexto, de los antecedentes del proceso y la normativa expuesta se tiene que para la determinación de la base imponible sobre base cierta la administración tributaria debe contar con suficientes elementos que le permitan evidenciar la efectiva materialización del hecho imponible, que para el caso presente se constituye en la venta de minerales en el mercado interno, hecho imponible que conforme la norma establece, se perfecciona al momento de la transferencia de dominio del bien, situación que en este caso no ha sido acreditada por la administración tributaria, quien pretende apropiar los depósitos registrados en los extractos bancarios como ingresos por venta de mineral, sin que existan mayores elementos que le permitan establecer fehacientemente que estos efectivamente provienen de dicho concepto, toda vez que el sujeto pasivo manifestó oportunamente que los depósitos bancarios observados se originaron en su actividad exportadora, misma que no se encuentra alcanzada por el IVA.

En este entendido, si bien los extractos bancarios certifican la existencia de ingresos en las cuentas del contribuyente en los periodos sujetos a verificación, estos no demuestran de forma fehaciente, directa e indubitable que el contribuyente haya realizado la venta de mineral en el mercado interno en la proporción de estos ingresos dentro de los períodos

fiscalizados, siendo este acto el que se constituye en el hecho generador del IVA conforme lo dispuesto por los arts. 5, 6 y 7 de la L. Nº 843; en consecuencia la administración tributaria no efectuó una determinación de la base imponible bajo el método de base cierta, sino que lo hizo sobre base presunta, debido a que lo que esta entidad hizo fue vincular de manera lógica la información obtenida sobre los ingresos del contribuyente, con las ventas que podría haber realizado en esos periodos el sujeto pasivo, obteniendo de esta manera los presuntos hechos generadores del débito fiscal no declarado, presunciones que ahora pretende que sean desvirtuadas por el contribuyente, cuando en realidad, si su propósito era verificar el origen de estos ingresos, en uso de sus facultades señaladas en los arts. 66 y 100 del Cód. Trib. Boliviano, no debió limitarse únicamente a la información contenida en los extractos bancarios, sino que debió corroborar su procedencia, considerando que el contribuyente a momento de presentar sus descargos a la vista de cargo, señaló que dichos depósitos se originan de actividades distintas gravadas por el IVA e IT, aspecto que la administración tributaria debió esclarecer en mérito a las atribuciones que la misma Ley le otorga, por lo que la interpretación de la AGIT del art. 43 del Cód. Trib. Boliviano, concerniente a esta controversia fue aplicada de forma correcta.

Asimismo, se observa que en el desarrollo del proceso de fiscalización concurren algunas de las circunstancias para la determinación sobre base presunta señaladas en el art. 44 de la L. Nº 2492, como ser: 1) Habiendo solicitado la presentación de documentación al sujeto pasivo este no lo hizo, pues no hizo conocer la existencia de cuentas bancarias ni ingresos a través de ella, 2) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras y 3) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos; del mismo modo la cuantificación de la base imponible, o del hipotético precio de ventas, se realizó a través de una reconstrucción en base a los ingresos percibidos adicionándole la alícuota del IVA, de forma coincidente con lo dispuesto por el art. 45 de la L. Nº 2492 referido a los medios para la determinación sobre base presunta.

Consiguientemente, se evidencia el error en el que ha incurrido la administración tributaria, al establecer de forma errada que la determinación de la base imponible se la efectuó sobre base cierta y no sobre base presunta, generando con esto indefensión en el contribuyente, debido a que si bien la carga de la prueba le corresponde a este, la actividad probatoria de ninguna manera puede ser entendida sin distinción de la aplicación del método de determinación de la base imponible (sobre base cierta o, en su caso, sobre base presunta), precisamente porque la legislación tributaria nacional identifica dos métodos diferenciados de determinación de la base imponible con la finalidad de que el contribuyente al momento de proponer la prueba para desvirtuar la pretensión del sujeto activo, si es sobre base cierta, lo hará sobre los "…documentos e informaciones que [permitieron a la administración tributaria] conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo", conforme señala el art. 43.I del Cód. Trib. Boliviano, como por ejemplo, en el caso podía haber sido facturas, contratos, inventarios, etc. En cambio, si es sobre "base presunta" la carga de la prueba del contribuyente tendrá que desvirtuar todos los elementos que permitieron a la administración tributaria "…deducir la existencia y cuantía de la obligación" (art. 43-II del Cód. Trib. Boliviano), es decir, desvirtuando aquéllos datos, antecedentes y elementos indirectos que permitieron deducir la existencia de los hechos imponibles en su real magnitud (art. 45-I-1 del Cód. Trib. Boliviano).

Por esa razón, la L. Nº 2492 Cód. Trib. Boliviano en su art. 96, exige como requisito para la emisión de la vista de cargo que la administración tributaria fije correctamente si la determinación de la base imponible se realizó sobre el método de base cierta o base

presunta, debiendo respaldar fundadamente el método y procedimiento empleados, caso contrario se vicia de nulidad el acto administrativo, según lo establecido por el parág. III del art. 96 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, pues además al establecer de forma incorrecta el método de determinación de la base imponible, generó indefensión al sujeto pasivo, quien se vio impedido de presentar los descargos pertinentes para desvirtuar los cargos en su contra.

VI.2. Sobre el alcance de la orden de fiscalización

De la revisión de obrados, se advierte que la Orden de Fiscalización N° 0010OFE00131 señala como alcance de dicho procedimiento el IVA e IUE, aspecto refrendado por la administración tributaria en la vista de cargo, resolución determinativa e incluso en la demanda contencioso administrativa, cuando en la exposición de antecedentes reconoce que el objeto de la fiscalización es la verificación de dichos impuestos, sin embargo, como resultado de esta fiscalización la administración tributaria determinó además un importe por concepto de alícuota adicional al IUE, bajo el argumento de que este se constituye en un pago adicional al IUE que se genera bajo ciertas condiciones, pero sin dejar de ser en su esencia parte de este impuesto, por lo que el alcance de la orden de fiscalización ampara la determinación del mismo.

El art. 102 de la L. Nº 3787 establece: “Créase una Alícuota Adicional de 12.5% (Doce y medio por ciento) al IUE, que tiene por objeto gravar las utilidades adicionales originadas por las condiciones favorables de precios de los minerales y metales, la misma que se aplicará sobre la utilidad neta anual establecida en la L. N° 843 y sus reglamentos para el cálculo y liquidación del TUE. Se pagará en base a un régimen de anticipos mensuales a establecerse mediante reglamento.

Esta alícuota adicional al IUE se aplicará cuando las cotizaciones de los minerales y metales sean iguales o mayores a las establecidas en la tabla del artículo precedente. En caso de que en una gestión fiscal se realicen ventas con cotizaciones menores a las establecidas en la tabla mencionada, la alícuota adicional no se aplicará sobre la proporción de las utilidades generadas por dichas ventas, debiendo establecerse el procedimiento específico mediante reglamento.

La alícuota adicional no alcanza a. las cooperativas mineras legalmente establecidas en el país, por considerarse unidades productivas de naturaleza social. Con el objeto de incentivar la transformación de materia prima en el país, a las empresas que produzcan metales o minerales no metálicos con valor agregado se aplicará el 60% de la alícuota adicional del IUE establecida en el presente artículo”.

De la normativa expuesta se advierte que la alícuota adicional al IUE, ha sido creado en primer lugar por una ley propia que regula aspectos impositivos del sector minero, no encontrándose previsto dentro de la regulación al IUE en la L. Nº 843 o su decreto reglamentario como un accesorio, asimismo, el hecho generador que da origen a la alícuota adicional al IUE, es la generación de utilidades adicionales en virtud a las variaciones favorables en las cotizaciones de los minerales, aspecto totalmente diferente a los hechos generadores previstos para el IUE en el art. 36 de la L. N° 843, constituyéndose además en sujetos pasivos de dicha obligación solo las empresas de rubro minero descritas en la misma norma, y no así todos los contribuyentes en general, como ocurre con el IUE.

Continuando con esta contrastación se tiene que la alícuota adicional al IUE también se encuentra provista de una alícuota distinta a la del IUE y previéndose que el pago anticipado en exceso de este impuesto, puede ser utilizado como pago a cuenta del IUE, existiendo similitud entre estos impuestos sólo en el uso de la utilidad neta como base imponible, en consecuencia, por todos estos aspectos, se concluye que la alícuota adicional al IUE se constituye en un impuesto totalmente independiente y ajeno al IUE, cuyas características propias son de conocimiento de la administración tributaria, quien tuvo la posibilidad y obligación de conformidad con el art. 104 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, de detallar con exactitud el alcance de los impuestos a ser fiscalizados, con la finalidad de que el sujeto pasivo adquiera conocimiento de los mismos y pueda asumir una adecuada defensa, presentando la información o descargos que considere pertinentes dentro del proceso, lo contrario implica una flagrante vulneración al debido proceso en su elemento defensa, reconocidos constitucionalmente en los art. 115-II de la C.P.E., resultando en consecuencia correcta la interpretación y accionar de la AGIT al observar este aspecto, y ordenar la subsanación del mismo en la emisión de la nueva vista de cargo.

VI.3. Sobre los gastos deducibles.

Sobre este punto, la administración tributaria denuncia que la AGIT realizó una errónea valoración de los antecedentes procesales y un incorrecto análisis de la depuración efectuada a los gastos deducibles de la empresa, advirtiéndose que pretende basar su demanda en aspectos de fondo, sin embargo, revisada la resolución de recurso jerárquico se evidencia que sobre este aspecto la instancia jerárquica manifestó que: “la administración tributaria con relación a los egresos y gastos deducibles, se limitó a referir en ambos casos, que el detalle de dichos conceptos y el motivo de su observación, se encontraban detallados en los papeles de trabajo que formaban parte de la fiscalización, y en el caso de los gastos financieros, de forma contradictoria, considera la información de las cuentas bancarias para determinar los ingresos y desestima la deducibilidad de dichos gastos solo en virtud a que el apoderado afirmó que no se contaba con cuentas bancarias, sin mayor sustento técnico ni legal”; concluyendo más adelante que: “la ausencia del detalle de los gastos que se consideran como no deducibles no permite establecer de forma indubitable que no se hayan cumplido los requisitos exigidos por la normativa señalada por la administración tributaria, siendo que dicha omisión además vulnera el derecho a la defensa del contribuyente como parte del derecho al debido proceso, resguardados por los arts. 115 de la C.P.E., y 68-6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano”

Conforme lo expuesto, se advierte que la AGIT, sin ingresar a verificar las causales de depuración para cada uno de los gastos, observó de manera global la ausencia del detalle de análisis de los gastos en el contenido de la vista de cargo y resolución determinativa, puesto que la administración tributaria se limitó a señalar que este se encuentra en los papeles de trabajo, los cuales no se constituyen en documentos formales que sean notificados al contribuyente, evidenciando que con esta situación vulneró su derecho a la defensa, toda vez, que no se le hizo conocer oportunamente los motivos de la depuración de los referidos gastos, así como tampoco se ha justificado dentro del proceso la desestimación de los gastos financieros, cuando para la determinación de los ingresos si se han considerado como ciertos los datos aportados por las entidades financieras.

Consiguientemente, los aspectos de fondo reclamados por la administración tributaria en su demanda, referidos al análisis y valoración de los gastos deducibles, no son congruentes con los argumentos expuestos por la AGIT en la resolución jerárquica, quien

sobre este aspecto en particular observó la vulneración al derecho a la defensa del contribuyente ante la falta de fundamentos de hecho en la vista de cargo y resolución determinativa, por no incluirse el referido cuadro de depuración de gastos en ambos actos administrativos, motivo por el cual no corresponde ingresar a resolver este punto, toda vez que la administración tributaria no ha basado su reclamo en el contenido de la resolución jerárquica, no existiendo materia sobre la cual pueda aplicarse el control de legalidad, por haberse invocado argumentos ajenos a las controversias dilucidadas en sede administrativa.

VI.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la resolución impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, en consecuencia, mantener firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1244/2014 de 26 de agosto.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

101

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 30 vta., interpuesta por Carlos Romualdo Calle Rivera, en representación legal de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1226/2014 de 26 de agosto, la respuesta de fs. 71 a 79, réplica de fs. 88 a 90 vta., dúplica de fs. 93-94 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Orden de Fiscalización Nº 0011OFE00050 de 25 de noviembre de 2011, se notificó al contribuyente sobre el inicio del proceso de fiscalización correspondiente a la verificación de los hechos correspondientes al IVA, IT e IUE de los periodos enero a diciembre de 2009.

La administración tributaria, mediante Cite Nº 278/2012 de 12 de marzo, solicitó al contribuyente, información complementaria al proceso de fiscalización iniciado, otorgándole 5 días de plazo para su cumplimiento.

El 28 de febrero de 2012, el contribuyente solicitó ampliación, concediéndole 2 días a partir de la notificación con el proveído correspondiente.

El 1 de febrero de 2012, el contribuyente presentó parcialmente la documentación solicitada.

El 17 de mayo de 2012, la administración tributaria labró el acta de acciones u omisiones inexistencia de elementos, toda vez que el contribuyente no presentó la documentación solicitada.

El 11 de septiembre de 2012, el sujeto pasivo presentó parte de la documentación requerida.

La administración tributaria, labró Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00037611, 00037612, 00037645, 00037999, 00038000 y 00037988, por incumplimiento a deberes formales de no entrega de la información solicitada.

El 25 de octubre de 2013, se emitió la Vista de Cargo Nº 29 0226 13, notificada al contribuyente el 7 de noviembre de 2013, concediéndole treinta días para la presentación de descargos o realice el pago mediante Boleta 1000.

El 9 de noviembre de 2013, el contribuyente presentó descargos a la citada vista de cargo.

El 13 de noviembre de 2013 la administración tributaria se emitió el Informe en Conclusiones Nº 028/2014, que después de evaluados los descargos presentados por el contribuyente, se ratificó los reparos sobre base presunta y se modificó el impuesto sobre base cierta de Bs 607.585.-, a Bs 385.059.-, para la determinación de impuestos.

El 3 de febrero de 2014, la administración tributaria emitió la R.D. Nº 17 0007 14, notificada mediante cédula.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Sostuvo que el Cód. Trib., en los arts. 43, 44 y 45 establece la base imponible podrá determinarse sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando la administración tributaria habiendo requerido documentación al sujeto pasivo este no los proporcione.

Hecho que aconteció en el proceso de fiscalización, cuando la administración tributaria, en tres ocasiones requirió la documentación al contribuyente y este no las proporcionó en su totalidad y menos justificó y menos justificó los ingresos en sus cuentas, habiendo la institución demandante, investigado respecto a los ingresos del contribuyente, por lo que la carga de la prueba se invierte y corresponde sea demostrado por el sujeto pasivo, conforme señala el art. 76 de la L. Nº 2492, por tanto, el Fisco determinó sobre base presunta, conforme a la norma tributaria prevista en los arts. 42, 44 y 45 de la citada Ley, acusando la violación de los mismos por parte de la AGIT.

Normativa vulnerada por la AGIT, con relación a las multas por incumplimiento a deberes formales.

Al respecto sostuvo que la AGIT dejó sin efecto el importe de 18.000 UFV, por incumplimiento a deberes formales, correspondiente a las 12 (doce) actas de contravención tributaria, mismas que fueron labradas por la administración tributaria observando el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0016.07 sancionado en el num. 3.2 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, toda vez que el contribuyente registró con errores en los Libros de Compras y Ventas IVA, el número de la factura, el número de autorización, el importe, el NIT del proveedor, la razón social del contribuyente y el código de control, hechos que detallan en la R.D. Nº 17 0007 14, señalando que la institución demandante, aplicó correctamente la normativa tributaria que fue dictada con las prerrogativas señaladas en el art. 64 de la L. Nº 2492 a efectos de su aplicación específica, normativa tributaria que fue vulnerada por la AGIT en los casos señalados y detallados en las Actas de Contravenciones Nos. 37613 a 37624.

Respecto a los deberes formales, citó la doctrina de Dino Jarach, en su obra Finanzas Públicas, pág. 24, aduciendo sobre el tema, que la finalidad del cumplimiento de os contribuyentes respecto a sus obligaciones tributarias y de forma específica el deber formal es el de colaborar con la administración tributaria en cuanto a la información proporcionada por éste, por lo que una información que no corresponde a los datos que se deben consignar en la documentación, no cumple con el objetivo de conducir al cometido de la administración,

es decir que esta documentación debe ser veraz y oportuna para los fines del SIN, aspectos que no fueron establecidos por el contribuyente, más al contrario, se presentó documentación que no contenía los datos que debieron ser inscritos en las columnas del Libro de Compras IVA, conduciendo estos hechos a la administración tributaria conforme a la normativa sancionar por este incumplimiento al deber formal de emisión de registro a normativa del número de factura de acuerdo a lo establecido en norma específica.

Por lo señalado, el contribuyente New Life Transport S.R.L., incumplió lo establecido en la norma específicamente señalada en cada uno de los casos, respecto a sus registros contables, por lo que la AGIT vulnera la norma tributaria al dejarlos sin efecto, sentando un mal precedente y actuando en desmedro de los intereses del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando declare probada la demanda y revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1226/2014 de 26 de agosto, en la parte que deja sin efecto la deuda tributaria determinada sobre base presunta correspondiente al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, que alcanza a la suma de Bs 1.969.553.-, UFV que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, así como las multas por incumplimiento de deberes formales establecidas en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, por un importe total de 18.000 UFV y en consecuencia se revoque parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARITLPZ/RA 0485/2014 de 9 de junio y se confirme la R.D. Nº 17 0007/14 de 3 de febrero de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando:

Citando los arts. 43, 43, 44 y 45 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), señaló que la determinación sobre base cierta, se funda en la información, datos y prueba que la administración tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de modo que le permitan demostrar los resultados de la determinación y permitan establecer la cuantía, es decir, que cada conclusión tenga su respaldo objetivo, evidente y comprobable.

De antecedentes, se advierte que se solicitó al contribuyente la presentación de documentación relacionada al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, solicitud que no fue atendida en su integridad.

En ese sentido, la administración tributaria, solicitó a la ASFI, los extractos y cuentas bancarios de New Life Transport S.R.L., obteniendo tal información, y sobre la base de la misma elaboró los papeles de trabajo, concluyendo que el sujeto pasivo percibe ingresos a través de sus cuentas bancarias que alcanzan a Bs 4.426.651.03, y aplicando una deducción del 50% sobre base cierta, determinó a favor del Fisco por concepto de IUE en Bs 553.331.-, sustentado en los arts. 43, 44 y 45 de la L. Nº 2492, no obstante no se expone la base legal que respalde la deducción del 50%, concluyéndose que el procedimiento realizado por el ente fiscal, es insuficiente para demostrar que los abonos en las cuentas del Banco Bisa S.A., corresponden a ingresos no declarados, de tal manera que la administración tributaria, no fundamentó ni motivó la resolución determinativa, vulnerando el derecho y garantía del debido proceso en su elemento falta de fundamentación y motivación, conforme señala la S.C. Plurinacional Nº 532/2014 de 10 de marzo.

Respecto a la normativa tributaria vulnerada por la AGIT con relación a las multas por incumplimiento a deberes formales, sostuvo que en la instancia jerárquica se manifestó lo establecido en los arts. 148, 151, 160, 162, 169, 64, 6 73 y 148 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), señalando en base a la normativa citada que, la instancia de alzada resolvió dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Vinculadas a los Procedimientos de Determinación Nos. 37613 a 37624, por lo que siendo, que la administración tributaria, en esta instancia, reclamó que esa decisión le causó agravios, se procederá a verificar dicho extremo, únicamente, por las actas de contravenciones tributarias reclamadas.

De la revisión de antecedentes administrativos, se verificó que la administración tributaria inició el Proceso de Determinación con la notificación de la Orden de verificación Nº 0011OFE00050 y que durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, emitió las actas de contravenciones tributarias citadas, vinculadas al procedimiento de determinación, por errores de registro en el libro de compras de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, calificada dicha conducta como incumplimiento al inc. d), num. 2 parág. II del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sancionada con una multa de 1.500 UFV.

De lo señalado, se establece que en la imposición de la sanción, existe ausencia de tipicidad, misma que se constituye en un elemento esencial de la infracción tributaria, ya que solo constituye esta calidad, cuando la conducta encuadre en el tipo, pues no habrá contravención sin antes estar expresamente tipificada la conducta y ésta a su vez sancionada.

En consecuencia para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal establecido normativamente tiene que precisar ese hecho, señalando que es el registro (sin errores), sea del número de autorización, número de factura u otro dato, en los Libros de Compras IVA; sin embargo, de la lectura del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, se observa que el mismo establece el formato e información mínima que debe contener el Libro de Compras IVA, conforme el Anexo 11 de la citada resolución, empero no se advierte que imponga para el sujeto pasivo la obligación de registrar dichos datos con las cualidades de ser correctos, por lo que se evidencia que el error incurrido por el sujeto pasivo en los datos de la factura, no está tipificado de forma expresa como Incumplimiento de un deber formal.

En consecuencia, si bien se verificó que el sujeto pasivo realizó el registro incorrecto de os datos de las facturas en todos los periodos de la gestión 2009 en el Libro de Compras IVA, no infringe las previsiones del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, por lo que no adecúa su conducta al tipo establecido en la norma; en consecuencia, corresponde a la instancia jerárquica, confirmar lo dispuesto por la instancia de alzada, ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 1226/2014 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 29 de noviembre de 2011, la administración tributaria notificó a Layda Luz Núñez del Prado, representante legal de New Life Trasport SRL, con la Orden de Fiscalización Nº

0011OFE00050, modalidad de fiscalización parcial, relacionado a la verificación de hechos y elementos correspondientes al IVA, IT e IUE, por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, de igual forma se notificó los Requerimientos Nos. 00103214, 00103222, 00103490 y con la Nota Cite Nº 278/2012, solicitando documentación pertinente para llevar a cabo la fiscalización.

El 1 de febrero de 2012, la administración tributaria recepcionó la documentación presentada por el sujeto pasivo, sin embargo ante la falta de presentación de la documentación solicitada, emitió el acta de acciones u omisiones, en la que deja constancia de este hecho.

El 20 de noviembre de 2012, la administración tributaria, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37611 por incumplimiento del deber formal de la entrega de toda la documentación requerida durante el proceso de fiscalización; 37612 por incumplimiento al deber formal de registro en otros libros contables de acuerdo a norma específica, 37645 por incumplimiento al deber formal de habilitación de los libros contables, 37999 por errores en importes entre los estados financieros y el -605, presentación de declaraciones juradas de gestión fiscal 2009, 3800 y 37988, por encontrarse los Libros de Ventas y Compras IVA proporcionados por el contribuyente, encuadernados, foliados y notariados anualmente y no semestralmente hasta el último día hábil del mes siguiente.

En la misma fecha, también se emitió las Actas por Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, por errores de registro en los Libros de Compras y Ventas IVA de los periodos fiscales enero a diciembre.

El 20 de noviembre de 2012, la administración tributaria emitió el Informe Nº 07-1609-12, mismo que concluye que como resultado de la fiscalización efectuada, se determinaron las obligaciones tributarias del contribuyente, en el que se establece un reparo a favor del Fisco de Bs 1.558.188,55.

El 29 de noviembre de 2012, la administración tributaria, notificó la Vista de Cargo Nº 29-0230-12, que establece preliminarmente sobre base cierta una deuda tributaria de 869.394 UFV equivalente a Bs 1.558.188,55.

El 28 de diciembre de 2012, la representante del New Life Transport S.R.L., formuló y presentó descargos a la vista de cargo, argumentando que el citado acto, no se halla fundamentado y que las explicaciones y aclaraciones realizadas durante el proceso de determinación no fueron atendidas; indica que se vulneró el derecho a la defensa y solicita se disponga su nulidad por flagrante vulneración del art. 96 de la L. Nº 2492.

El 30 de abril de 2012, la administración tributaria notificó a Layda Luz Núñez del Prado Grandy, representante de new Life Transport S.R.L., con la R.A. Nº 23-0056-13 de 3 de abril, que resolvió anular la Vista de Cargo Nº 29-0230-12, para que se emita un nuevo acto, en el que se consignen las facturas observadas que fueron objeto de depuración, a fin de garantizar el derecho al debido proceso.

El 7 de noviembre de 2013, se notificó a la representante del contribuyente, con la Vista de Cargo Nº 29-0226-13, estableciendo obligaciones tributarias preliminares sobre base presunta 1.905.039 UFV y sobre base cierta 923.339 UFV, correspondiente al IVA, IT e IUE de la gestión 2009.

El 9 de noviembre de 2013, el contribuyente presentó descargos a la determinación preliminar plasmada en la vista de cargo, señalando vicios de nulidad y errores en el procedimiento de determinación, solicitando se deje sin efecto legal el señalado acto administrativo.

El 5 de febrero de 2014, la administración tributaria, notificó al contribuyente con la R.D. Nº 17-0007-14 de 3 de febrero de 2014, misma que resuelve determinar de oficio la deuda tributaria sobre base presunta por 1.143.867 UFV, equivalente a 334.850 UFV equivalente a Bs 639.942.-, importe que incluye tributo omitido, intereses y mantenimiento de valor por el IUE; sanción de 824.686 UFV, sobre base presunta y 250.207 UFV sobre base cierta; y 27.400 UFV, correspondiente a multas por incumplimiento de deberes formales.

Ante esta circunstancia, el contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0485/2014 de 17 de febrero, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-0007-14, manteniendo firme y subsistente la determinación efectuada sobre base cierta de 250.207.-, UFV´s por el IUE de la gestión 2009, más intereses y sanción por omisión de pago, así como las multas por incumplimiento a deberes formales establecidos en las Actas de Contravenciones Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37611, 37612, 37645, 37999, 38000 y 37988, cuyo importe total asciende a la suma de Bs 9.400.-, UFV´s y se deja sin efecto la determinación sobre base presunta de 377.925 UFV´s por el IVA omitido, 87.212 UFV´s por el IT omitido y 359.549 UFV´s por el IUE, por los periodos fiscales enero a diciembre 2009, así como el importe de 18.000 UFV´s por multas por incumplimiento a deberes formales por concreciones tributarias.

Como consecuencia del referido fallo, la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), interpuso recurso jerárquico, resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1226/2014 de 26 de agosto, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0485/2014 de 9 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, revocando parcialmente la R.D. N° 17-0037-14 de 3 de febrero, quedando sin efecto la deuda tributaria sobre base presunta correspondiente al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre, que alcanza a la suma a 1.968.553 UFV.

IV.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si fue acertada la determinación asumida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber dejado sin efecto la deuda tributaria determinada sobre base presunta correspondiente al IVA, IE e IUE de los periodos fiscales, así como las Multas por Incumplimiento de deberes formales, establecidos en las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, conclusión con que la parte demandante no está de acuerdo, toda vez el sujeto pasivo, no habría presentado toda la documentación de respaldo requerida.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrativo, liberándolo 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 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.

VI.2. 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 por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme dispone el art. 109-I de la C.P.E., que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30-12 de la L.Ó.J.

Respecto a la determinación de la deuda tributaria sobre base presunta.

En este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

En este sentido el art. 42 de la L. Nº 2492, señala que la base imponible o gravable es la unidad de medida, valor a magnitud, obtenida de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar, en este contexto, el art. 43 de la citada Ley, referente a los métodos de determinación de la base imponible, señala que la base imponible podrá determinarse, sobre base cierta y sobre base presunta, sobre base cierta tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y sobre base presunta, en merito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias reguladas en el art. 44 de la L. Nº 2492. Por su parte el art. 45 de la aludida Ley, prescribe que cuando proceda la determinación sobre base presunta, esta se practicará utilizando cualquiera de los métodos siguientes, que están precisados mediante norma reglamentaria, los cuales son: 1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de hechos imponibles en su real magnitud. 2. Utilizando elementos que indirectamente acreditan la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respetivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios, 3. Valorando signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.

En base a la normativa descrita, y de la revisión de antecedentes administrativos, se advierte que la determinación sobre base presunta, se funda en la información, datos y prueba que se pueda obtener sobre hechos generadores, de modo que permitan evidenciar y sobre todo demostrar los resultados de la determinación, información que si bien puede ser obtenida por el contribuyente, también puede obtenerse de terceras personas o agentes de información, inclusive de la propia labor investigativa de la administración tributaria, con el fin de obtener pruebas de hechos imponibles ocurridos, sin embargo, se debe tener muy en cuenta, es que dichos datos, pruebas o información, permitan demostrar la realización de los hechos generadores y permitan establecer la cuantía, es decir, que cada conclusión tenga su respaldo, objetivo, evidente y comprobable.

En este sentido, del análisis de los antecedentes, se evidenció que la administración tributaria, en el proceso de fiscalización, solicitó al contribuyente la presentación de documentación relacionada al IVA, IT e IUE de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, mediante tres requerimientos y Nota Nº 278/2012, sin embargo, las 2 primeras solicitudes no fueron atendidas en su integridad, toda vez que el sujeto pasivo omitió la presentación de libros de contabilidad, kardex, inventarios, contratos y documentos que respalden los gastos incurridos según estado resultados de la gestión 2009, por un importe de Bs 3.968.05314.

En ese sentido, la institución demandante, solicitó a la ASFI, los extractos bancarios y/o cuentas bancarias de New Life Transport SRL, habiendo obtenido información sobre las cuentas del Banco Bisa, base sobre la cual se elaboró los papeles de trabajo, concluyendo en su análisis que el sujeto pasivo percibió ingresos a través de depósitos de sus cuentas bancarias sobre base presunta, que alcanzan al monto de Bs 4.426.651.03, y aplicando una deducción del 50% sobre la citada base cierta, determinó un saldo a favor del fisco por concepto de IUE de Bs 553.331.-, procedimiento que fue sustentado en la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0017-03 y los arts. 43, 44 y 45 de la L. Nº 2492, sin embargo, no se expone la base legal que respalde la deducción del 50%.

En relación a lo descrito, cabe señalar que de acuerdo a lo previsto en el Código Tributario Boliviano, para la determinación sobre base presunta, deberán considerarse los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concurra alguna de las circunstancias establecidas, sin embargo, en el presente caso, la administración tributaria, en la resolución determinativa, solamente señala la aplicación del art. 43-II, 44-5 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), toda vez que el contribuyente no presentó la totalidad de la documentación requerida.

De tal manera que presumir que los ingresos bancarios extractados de los estados de cuenta, se constituyen en ingresos por servicios no facturados ni declarados, la administración tributaria, no tomó en cuenta la limitación de la información bancaria, toda vez que no permite deducir la existencia y cuantía de la obligación tributaria en su real magnitud, conforme determina el art. 43 de la citada Ley, de igual manera pone en evidencia que los abonos realizados en las cuentas en moneda nacional y extranjera del Banco Bisa S.A., que según la institución demandante son ingresos por servicios no facturados ni declarados, por no tener respaldo contable, son insuficientes para demostrar que el origen de esos depósitos provengan de la prestación de un servicio, por consiguiente, las observaciones por las citadas cuentas bancarias, no se encuentran debidamente fundamentadas, puesto que no se exponen las causas o motivos suficientes para poder considerar que dichos depósitos correspondan a ingresos por ventas, además se debe aclarar que la institución demandante, no debió limitarse a la información obtenida de los extractos bancarios, sino obtener otros elementos de prueba, que de forma indubitable permitan crear convicción de que los movimientos observados, constituyen ingresos no declarados y ejercer las facultades establecidas en los arts. 66 y 100 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

En base a lo expuesto, corresponde a la administración tributaria, como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, realizar los procedimientos alternativos, como solicitar al sistema bancario, justificaciones por depósitos, identificación de los depositantes entre otros, procedimientos conducentes a probar que los depósitos bancarios corresponden a ingresos

efectivamente no declarados, que le permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, en virtud a los datos que permitan establecer que esos depósitos están vinculados a la actividad comercial.

VI.2. Con relación a las multas por incumplimiento a deberes formales, la administración tributaria, señala que las actas por contravenciones tributarias fueron labradas por error de registro en el Libro de Compras IVA.

Al respecto, el art. 148 de la L. Nº 2492, señala que constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias, por su parte el art. 151 del mismo cuerpo Legal, establece que son responsables directos de los ilícitos tributarios, las personas jurídicas que cometen contravenciones y delitos previstos en disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias, en tanto que el art. 160 de la aludida Ley, clasifica el incumplimiento a los deberes formales como contravención tributaria; de otro lado el art. 162 del Cód. Trib. Boliviano, establece el rango de la multa que irá desde 50 Unidades de Fomento a la Vivienda, a 5.000 Unidades de Fomento a la Vivienda.

Sobre el principio de tipicidad, el art. 6 de la citada Ley prevé que solo la ley puede, tipificar los ilícitos tributarios y establecer sanciones, en este sentido el art. 148 de la misma Ley, dispone que constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias.

En base a la normativa descrita, se colige que para que exista un ilícito tributario, es preciso que previamente exista el “tipo”, es decir, la definición de sus elementos constitutivos por posibles conductas realizadas por el sujeto pasivo o tercero responsable, que se adecuen a una circunstancia fáctica descrita por ley, por la cual se aplique una determinada sanción.

En el caso presente, la instancia de lazada, resolvió dejar sin efecto Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, por lo que siendo la administración tributaria, en instancia jerárquica, reclamó que esa determinación le causó agravios.

En este contexto, de la revisión de antecedentes, se evidenció que la institución demandante, inició el proceso de Determinación con la notificación de la Orden de Fiscalización Nº 0011OFE y que durante la ejecución del procedimiento de fiscalización, emitió Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, por errores de registro en el Libro de Compras IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009, calificando dicha conducta como incumplimiento al art. 47-d), 2-II de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sancionada con una multa de 1.500 UFV, según el sub num. 3.3, Anexo Consolidado A) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07.

De lo expuesto se evidencia que en la imposición de la sanción por parte de la administración tributaria, existe ausencia de tipicidad, misma que se constituye en un elemento esencial de la infracción tributaria, pues solo constituye esta calidad, cunado la conducta se enmarque en el tipo, puesto que no hay contravención sin antes estar expresamente tipificada la conducta y esta a su vez sancionada. En ese entendido, la tipicidad debe ser comprendida como la necesidad de que una conducta punible haya sido debidamente descrita por norma legal, atendiendo al Principio de Legalidad o Reserva de

Ley, conforme establece el art. 62 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), extremo que se constituye en un imperativo del Derecho Administrativo Sancionador, por tal razón, no solo debe ser necesaria la descripción de un hecho definido como ilícito, sino que también se debe establecer claramente la sanción que se debe aplicar a cada tipo de infracción impositiva, como es el caso de las resoluciones normativas de directorio.

De lo expuesto se colige que a tiempo de sancionar ilícitos, la tipificación de la contravención, tiene que ser clara, precisa y no general, en este caso, la contravención al art. 47-II-2-d) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, sucede cuando el contribuyente no registra en el Libro de Compras IVA, conforme el formato establecido en la citada normativa, caso contrario, no se enmarca como contravención, cuando el contribuyente cumple con el registro de la información en dichos libros, aunque con errores de transcripción de los datos consignados en las respectivas facturas.

En este contexto, para que la conducta descrita pueda ser considerada contravención, el deber formal establecido normativamente tiene que precisar ese hecho, señalando que es el registro correcto, sea el del número de autorización, número de factura u otro dato, en los Libros de Compras IVA;

Sin embargo, de la lectura del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, se advierte que dicho art. establece el formato e información mínima que debe contener el Libro de Compras IVA, conforme el Anexo 11 de la citada resolución, sin embargo, no se advierte que imponga para el sujeto pasivo, la obligación de registrar estos datos con las cualidades de ser correctos, por lo que se evidencia que el error incurrido por el sujeto pasivo en los datos de la factura, no está tipificado de forma expresa como incumplimiento.

En el caso presente, si bien se evidenció que el sujeto pasivo, realizó el registro incorrecto de los datos de las facturas en todos los periodos de la gestión 2009 en el Libro de Compras IVA, no infringe las previsiones del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07 de18 de mayo de 2007, por lo que se advierte que el sujeto pasivo, no adecuó su conducta al tipo establecido en la norma.

Por lo expuesto, al haberse constatado que la institución demandante, no aplicó correctamente lo previsto en los arts. 43, 44 y 45 del Código Tributario Boliviano, L. Nº 2492, dentro del Procedimiento de Determinación de adeudos tributarios por ingresos bancarios no declarados, y toda vez que la imposición de multas respaldadas con las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 37613 a 37624, no se encuentra tipificada en el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-17.

Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1226/2014 de 26 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de las normas legales administrativas y tributarias que vulneren 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, máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia,

conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, y en su mérito mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1226/2014 de 26 de agosto de 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.

Relator: Magistrado Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

102

Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 454 a 462 vta., interpuesta por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba representada legalmente por Jenny Sonia Herbas Pozo, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2014 de 2 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 469 a 476 vta., notificación al tercero interesado de fs. 565, antecedentes del proceso y de sede administrativa.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1. Demanda y petitorio.

Jenny Sonia Herbas Pozo en representación legal de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, en la demanda de 4 de diciembre de 2014, manifiesta que:

Existe incorrecta interpretación sobre el cómputo del plazo de prescripción, arts. 61 y 62 del Cód. Trib. Boliviano; la administración tributaria municipal analizó los actos que generan interrupción o suspensión, antes de emitirse la Resolución Determinativa DIR 388/2011 de 24 de noviembre, notificada el 23 de diciembre de 2011 y en etapa de ejecución de la misma, estableciendo que la notificación al sujeto pasivo con la R.D. N° 249/2011 de 1 de marzo, se practicó el 24 de mayo de 2011, decisión que declara la vigencia de las deudas tributarias por las gestiones 2001, 2002, 2003 y 2004; por ello la petición de prescripción se respondió de manera negativa conforme al art. 17 del Cód. Trib. Boliviano; el sujeto pasivo no interpuso el recurso de alzada contra dicha resolución, alcanzado la fuerza de calidad de cosa juzgada, conforme al art. 199 de la L. N° 3092.

La Resolución Administrativa R.T. 05/2012 de 24 de agosto, notificada el 16 de 16 de abril de 2012, ratifica la validez de la R.A. N° 249/2011, que también por negligencia del sujeto pasivo adquirió calidad de cosa juzgada por falta de impugnación.

La administración tributaria municipal demostró la existencia de la Determinación por Liquidación Mixta N° 5078/2008 y con ello la exigibilidad de la obligación tributaria por las gestiones 2002 y 2003, al no ser evidentes los argumentos de la AGIT sobre la falta de publicaciones que convalidan una notificación masiva que genera la interpretación que la R.D.

N° 388/2011 no interrumpe la prescripción de dichas gestiones, señalando inclusive un Inicio de Ejecución Tributaria N° 695/2007 de 17 de mayo.

El acto impugnado es la R.D. N° 388/2011 y el sujeto pasivo a propósito introdujo nuevamente el pedido de prescripción de las gestiones 2002 y 2003, cuando estas gestiones ya tuvieron una respuesta de la administración tributaria municipal con dicha resolución determinativa; el sujeto pasivo intenta confundir formulando la nulidad de notificación con la R.A. N° 249/2011, resuelta mediante Resolución Administrativa E.T. 05/2012.

Solicita declarar probada la demanda y dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2014 de 2 de septiembre y anular obrados hasta que se emita una resolución que determine la validez de la determinación establecida en la R.A. N° 249/2011 de 1 de marzo, que adquirió firmeza el momento en que el sujeto pasivo dejó de interponer los recurso de ley; alternativamente, deliberando sobre el fondo resuelva modificar la resolución impugnada y reconozca la firmeza o cosa juzgada de la R.A. N° 249/2011 y de la Resolución Administrativa E.T. N° 05/2012 de 24 de agosto, declarando la vigencia de la deuda tributaria de las gestiones 2002 y 2003, establecida mediante Auto Definitivo de 20 de agosto de 2013.

2. Contestación a la demanda y petitorio.

La AGIT, se apersonó al proceso el 4 de mayo de 2015 y respondió a la demanda con los siguientes argumentos:

La prescripción de deuda tributaria de las gestiones 2001 y 2002, en los cuales los hechos ocurrieron en vigencia de la L. Nº 1340, en aplicación de la Disposición Transitoria Primera del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la L. Nº 2492 de 4 de noviembre de 2003, en cuanto a la prescripción, se sujetarán a la ley vigente cuando ha ocurrido el hecho generador de la obligación, correspondiendo en éste caso, aplicar la L. Nº 1340, más aun considerando que es deuda tributaria en etapa de cobro coactivo.

Los arts. 41-5 y 52 de la L. Nº 1340, establece que la acción –entre otras–de exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años; el art. 53 de la citada Ley, establece que el término de prescripción se contará desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en el que se produjo el hecho generador y el art. 54, que dicho cómputo se interrumpe por la determinación del tributo realizada por el contribuyente o por la administración tributaria, el reconocimiento expreso por parte del deudor y el pedido de prórroga u otras facilidades de pago, el cual comienza nuevamente a computarse desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo la interrupción; además el art. 55 prevé los casos de suspensión del curso de la prescripción por interposición de peticiones o recursos administrativos, desde la fecha de su presentación hasta 3 meses después de la misma, mediare o no resolución definitiva de la administración tributaria sobre los mismos.

Existe vacío legal sobre el cómputo del plazo de prescripción en etapa de ejecución tributaria para las gestiones 2001 y 2002; el art. 7 de la L. Nº 1340, establece que los casos que no puedan resolverse con el Código o leyes expresas, se aplica supletoriamente los principios generales el derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas; por lo tanto, corresponde aplicar el arts. 1492 y 1493 del Cód. Civ., razonamiento expresado también por la jurisprudencia constitucional en las SS.CC. Nos. 1606/2002-R y 0992/2005; en consecuencia, la prescripción de la ejecución tributaria opera cuando se demuestra la

inactividad del acreedor durante el término de cinco años previsto por el art. 52 de la L. N° 1340.

Para la prescripción de las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006, en vigencia de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), el art. 59-I y III, prevé que las acciones de la administración tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria prescribe a los 4 años; por su parte el art. 60, que su cómputo iniciará el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo y en el supuesto de facultad para ejecutar la deuda tributaria, se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Sobre el Impuesto anual a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI), para la prescripción de la ejecución coactiva gestión 2001, corresponde aplicar el art. 52 de la L. Nº 1340, es decir, 5 años computables conforme el art. 1492 y 1483 del Cód. Civ., a partir del vencimiento de los 20 días para impugnar, desde el 17 de enero de 2012, por cuanto se notificó con la R.D. N° 388/2011 el 23 de diciembre, culminando el término en 5 años, el 16 de enero de 2017, conforme al Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 62/12, la deuda tributaria no está prescrita.

En cuanto al IPBI de la gestión 2002, al no existir constancia de la notificación con la R.D. N° 388/2011 dentro del término de prescripción, no corresponde su cómputo dentro de la etapa de ejecución coactiva iniciada mediante proveído de Ejecución Tributaria Nº 695/2007 de 17 de mayo, en consecuencia, la deuda tributaria se encuentra prescrita.

Sobre la determinación por Liquidación Mixta N° 5078/2008 de 25 de noviembre, del IPBI gestiones 2002 y 2003, al no existir constancia de la notificación con la R.D. N° 388/2011 dentro del término de prescripción, no corresponde su cómputo dentro de la etapa de ejecución coactiva iniciada mediante proveído de Ejecución Tributaria Nº 695/2007 de 17 de mayo, en consecuencia, la deuda tributaria se encuentra prescrita.

En cuanto al IPBI de gestiones 2004, 2005 y 2006, es de aplicación la L. N° 2492 arts. 59, 60, 61, es decir, 4 años para la prescripción, computables desde el 20 de abril de 2012 finalizando el 20 de abril de 2016, conforme al Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria 64/12, la deuda tributaria no está prescrita.

Respecto a la confusión del inicio de ejecución tributaria y el pedido de prescripción planteado por el sujeto pasivo, constituye un nuevo argumento que no fue objeto de impugnación en la vía administrativa y la demanda contenciosa administrativa no es la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso jerárquico; y, el Tribunal Supremo sólo podría pronunciarse sobre lo impugnado y resuelto en recurso jerárquico, observando el principio de congruencia y los actos consentidos del sujeto pasivo, de conformidad con los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 y 198-e) y 211-I de la L. N° 3092.

Peticiona declarar improbada la demanda.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

Mediante determinación por Liquidación Mixta N° 5087/2008 de 28 de noviembre, la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, administración tributaria municipal, establece el adeudo tributario contra la Iglesia Metodista Instituto Americano por el IPBI de las gestiones 2002 y 2003 (fs. 216 Anexo 2).

La notificación con la determinación por Liquidación Mixta N° 5087/2008 se practicó mediante 2 publicaciones en diario de circulación nacional Opinión el 2 y 17 de diciembre de 2008, adjuntas a la demanda contenciosa administrativa (fs. 445 a 449 del expediente).

Dentro del Proceso de Fiscalización N° 2811/2009, iniciado por la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba contra la Iglesia Metodista Instituto Americano por las gestiones 2000, 2001, 2004, 2005, 2006 y 2007, la Orden de Fiscalización N° 2811/2009, se notificó al sujeto pasivo el 8 de septiembre de 2009 (fs. 27 Anexo 1); el 15 de diciembre de 2009, la Directora General del Colegio Instituto Americano de Cochabamba, formula prescripción impositiva de pago de impuestos, de las gestiones 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, de conformidad con los arts. 52 a 57 de la L. N° 843 y 59 de la L. N° 2492, concordante con los arts. 351-7), 1492 a 1500 del Cód. Civ., (fs. 129-130 vta. Anexo 2); el 28 de abril de 2010 reitera su petición de resolución sobre la prescripción formulada (fs. 197 y vta. Anexo 2); el 3 de septiembre de 2010, el sujeto pasivo, formula prescripción respecto a la gestión 2004 (fs. 159-160 vta. Anexo 2).

Se emite la Vista de Cargo N° 3859 de 12 de mayo de 2010, declarando preliminarmente que existe evasión de IPBI del inmueble 81163, por las gestiones 2000 y 2001 con sanción del 50% del tributo omitido actualizado, de conformidad con los arts. 114 y 116 de la L. N° 1340 y omisión de pago por las gestiones 2004, 2005, 2006 y 2007 con sanción del 100% del tributo omitido, según los arts. 165 de la L. N° 2492 y 42 del D.S. N° 27310; acto administrativo notificado al sujeto pasivo el 13 de mayo de 2010 (fs. 17 a 21 del Anexo 1).

En respuesta a las peticiones de prescripción, se pronuncia la R.A. N° 249/2011 de 1 de marzo, resolviendo que para las gestiones 1997, 1998, 1999 y 2000, no corresponde considerar la solicitud de prescripción debido a la existencia de la Resolución Técnico Administrativa N° 2422/1996 de Exención del IPBI, de 31 de diciembre de 1996 del inmueble 81163 en aplicación de la L. N° 1506 de 22 de diciembre de 1994 y que no se presentó valor en libros, dejando pendiente el trámite de renovación de exención manteniendo firme la liquidación del IPBI de las gestiones 2001, 2002, 2003 y 2004, Resolución notificada el 24 de mayo de 2011 (fs. 213 y vta. Anexo 2).

Mediante R.A. N° 284/2011 de 8 de junio, la administración tributaria del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba anula la Vista de Cargo N° 3859, por utilizar un método de determinación de la base imponible mixta, contraviniendo los arts. 6-1 y 42 de la L. N° 2492 (fs. 26 Anexo 1).

Con base en el informe final de fiscalización, se emite nueva Vista de Cargo N° 002/2011 de 24 de junio, acto administrativo notificado el 6 de julio de 2011, estableciendo una deuda tributaria sobre base presunta de conformidad con la L. N° 1340, por las gestiones 2001, 2004, 2005, 2006 y 2007, de Bs 4.631.399.-, y multa por omisión de pago de las gestiones 2004, 2005, 2006 y 2007, de Bs 1.838.691.-, haciendo un total de Bs 6.470.090.-, (fs. 32 a 34 Anexo 1).

La administración tributaria municipal, pronuncia la Resolución Determinativa DIR 0388/2011 de 24 de noviembre, notificada al sujeto pasivo el 23 de diciembre de 2011, estableciendo la deuda tributaria de Bs 3.256.935.-, por las gestiones 2001, 2004, 2005, 2006 y 2007, conforme a L. N° 1340 y la evasión fiscal de Bs 347.875.-, de la gestión 2001; y, multa por omisión de pago de las gestiones 2004, 2005, 2006 y 2007 con el 100% del monto

de deuda tributaria, con 1586216,02199 UFV's, aclarando que tiene 20 días para impugnar la decisión (fs. 191 a 194 vta.).

El 12 de abril de 2012, se emite el Inicio de Ejecución Tributaria N° 64/2012, respecto a la Resolución Determinativa DIR 388/2011 (fs. 240 Anexo 2); el sujeto pasivo, formula oposición a la ejecución por prescripción de la obligación tributaria y la administración tributaria municipal, mediante Auto de 20 de agosto de 2013, rechaza la petición, ratifica y declara firme la R.A. N° 249/2011, rechazando la oposición al Inicio de Ejecución Tributaria N° 64/12 y ordenando perseguir el cobro de la deuda tributaria por las gestiones 2001, 2002, 2003 y 2004 (fs. 275-276 Anexo 2).

El sujeto pasivo formula recurso de alzada contra el Auto de 20 de agosto de 2013 (fs. 48 a 52 subsanado de fs. 59 a 61 vta. Anexo 3) y la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba (ARIT-CBA), pronuncia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA/ 0577/2013 de 6 de diciembre, que anula obrados hasta la admisión del recurso de alzada por considerar que el Auto de 20 de agosto de 2013 no es un acto administrativo admisible en instancia recursiva, al tratarse de una respuesta dentro del trámite de oposición a la ejecución tributaria a consecuencia del cobro de la deuda establecida en la R.D. N° 388/2011, que no fue impugnada por el sujeto pasivo oportunamente (fs. 150 a 160 Anexo 3).

El sujeto pasivo presenta recurso jerárquico (fs. 175 a 178 vta. Anexo 3) contra la resolución de alzada, argumentando que se trata de un auto definitivo que rechaza la solicitud de prescripción impositiva, nulidad del proceso de ejecución tributaria y resolución Determinativa, disponiendo la continuación del mismo; y, la AGIT emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0294/2014 de 27 de febrero, que anula obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/0577/2013 inclusive, reconoce que el Auto de 20 de agosto de 2013, admite recursos de impugnación y ordena a la ARIT-CBA ingresar a verificar el instituto de la prescripción invocado por el contribuyente en su recurso de alzada, para resolver lo que en derecho corresponda (fs. 242 a 253 vta. Anexo 4).

Pronunciada la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0240/2014 de 9 de junio, se revoca parcialmente el Auto de 20 de agosto de 2013, declarando prescritas las gestiones 2002 y 2003, manteniendo firme y subsistente la decisión adoptada para las gestiones 2001, 2004, 2005 y 2006 (fs. 281 a 295 vta. Anexo 4).

El sujeto pasivo presenta recurso jerárquico (fs. 320 a 326 vta. Anexo 4) contra la resolución de alzada, peticionando la revocatoria parcial de la resolución impugnada y se declare la prescripción impositiva de las gestiones 2001, 2004, 2005 y 2006, más la declaración de Nulidad del Proceso de Ejecución Tributaria N° 64/12, R.D. N° 388/2011, confirmando la prescripción de las gestiones 2002 y 2003; y, la AGIT emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2014 de 2 de septiembre, que confirma la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0240/2014.

III.- Problemática planteada.

Del análisis del contenido de la demanda que impugna la resolución de recurso jerárquico, la pretensión de la Dirección de Recaudaciones del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, se circunscribe a determinar si la AGIT, al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0240/2014 de 9 de junio, que revoca parcialmente el Auto de 20 de agosto de 2013, declarando prescritas la deuda tributaria establecida por las

gestiones 2002 y 2003, aplicó correctamente la normativa tributaria y conexas, relativas a la prescripción y así determinar la vigencia de la deuda correspondiente a los periodos fiscales 2002 y 2003, vinculada al Impuesto anual a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) del contribuyente Colegio Evangélico Metodista Instituto Americano.

IV.- Análisis jurídico legal y jurisprudencial pertinente.

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco, la presente Sentencia, aplica el principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., desarrollado por el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la S.C. Plurinacional N° 1662/2012 de 1 de octubre, entre otras, como: "…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 ese sentido, dicho principio forma parte del bloque de constitucionalidad imperante y debe estar implícito en todos los ámbitos de la vida jurídica.

El art. 74 del Cód. Trib. Boliviano establece: "Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciaran y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código…", de tal forma que a los procedimientos tributarios administrativos (conjunto de formalidades de orden jurídico que se establecen para poder emitir una resolución o acto administrativo tributario por parte de la autoridad administrativa tributaria), son aplicables los principios que se encuentran en la Ley del Procedimiento Administrativo, entre otros el contenido en el 4-d), el "verdad material", entendido como la obligación de la administración de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, en virtud del 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.

El tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: "…en el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes". (Derecho Administrativo II Abeledo-Perrot- Buenos Aires Argentina, pág. 321).

El art. 52 de la L. Nº 1340 de 28 de mayo de 1992 respecto a la prescripción prevé 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; para el cómputo de la prescripción, el art. 53 establece que el término se contará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador y que para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el periodo de pago respectivo.

En cuanto a la interrupción de la prescripción, el 54 de la L. N° 1340, determina que se interrumpe: "1) 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. 2) Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor. 3) Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago. Interrumpida la prescripción comenzar 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".

El art. 55 de la L. N° 1340, establece que el curso de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos por parte del contribuyente desde la fecha de su presentación hasta tres meses después de la misma, mediare o no resolución definitiva de la administración sobre los mismos.

Por su parte, el art. 59 de la L. Nº 2492 de 2 de agosto de 2003; determina que prescribirán a los cuatro años las acciones de la administración tributaria, entre ellas, para de determinar la deuda tributaria y el art. 60-I del mismo cuerpo Legal, prevé que el término de prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo.

V.- Análisis de la problemática planteada.

Con base en la normativa legal y jurisprudencial precedente, a efectos de aplicar el instituto de la prescripción al caso concreto y efectuar el control de legalidad respectivo, la norma aplicable a efectos de prescripción de una deuda tributaria vinculada al periodo fiscal de la gestión 2002, es la L. N° 1340 de 28 de mayo de 1992 (5 años para prescripción); y, al periodo fiscal de la gestión 2003, es la L. Nº 2492 de 2 de agosto de 2003 (4 años para prescripción); en ambos casos, computables desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador o el vencimiento del periodo de pago respectivo.

Con relación a la deuda tributaria establecida mediante Determinación por Liquidación Mixta N° 5087/2008 de 25 de noviembre, por el IPBI de las gestiones 2002 y 2003, revisados los antecedentes procesales y en aplicación del principio de verdad material desarrollado en el punto anterior, efectivamente, la notificación al sujeto pasivo en Diario de circulación nacional, se practicó mediante dos publicaciones, el 2 y el 17 de diciembre de 2008, conforme consta de fs. 445 a 449.

De ello se infiere que, para la gestión 2002, el vencimiento del plazo para el pago del IPBI ocurrió el 2003; siendo el hecho generador de 2002, el inicio del cómputo del plazo de prescripción ocurrido al finalizar dicho periodo de pago, es el 1 de enero de 2004, por lo que el mismo transcurre durante 5 años en aplicación de la L. N° 1340, hasta el 31 de diciembre de 2008; ahora bien, la notificación al sujeto pasivo con la Determinación por Liquidación Mixta N° 5087/2008, se practicó el 2 y el 17 de diciembre de 2008, cuando aún no había transcurrido el término de prescripción; en consecuencia, la deuda tributaria no está prescrita.

Con relación a la gestión 2003, el vencimiento del plazo para el pago del IPBI ocurrió el 2004; el inicio del cómputo del plazo de prescripción ocurrido al terminar dicho periodo, es el 1 de enero de 2005, por lo que el mismo transcurre durante 4 años en aplicación de la L. Nº 2492 y culmina el 31 de diciembre de 2008, habiéndose notificado la Determinación por Liquidación Mixta N° 5078/2008 el 2 y 17 de diciembre de 2008, la deuda tributaria no está prescrita.

Por lo expuesto, éste tribunal evidencia que los argumentos de la demanda contenciosa administrativa, formulada de manera parcial contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2014 de 2 de septiembre, son evidentes y la deuda tributaria del IPBI, correspondiente al contribuyente Colegio Evangélico Metodista Instituto Americano, por los periodos fiscales 2002 y 2003, no están prescritas.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975, declarar PROBADA la demanda contenciosa administrativa parcial de fs. 454 a 462 vta.; en consecuencia, revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1272/2014 de 2 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y, deliberando en el fondo declara vigente de la deuda tributaria vinculada a los periodos fiscales 2002 y 2003, por el Impuesto anual a la propiedad de bienes inmuebles, del contribuyente Colegio Evangélico Metodista Instituto Americano; en consecuencia, mantiene firmes y subsistentes la R.A. N° 249/2011 y el Auto Definitivo de 20 de agosto de 2013.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

103

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 45 a 52, interpuesta por Verónica J. Sandy Tapia, representante legal de la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 01275/2014, pronunciada el 2 de septiembre de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 79 a 84 vta.; réplica de fs. 88 a 91 vta.; dúplica de fs. 98-99 vta.; notificación del tercero interesado de fs. 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 como antecedentes que la administración tributaria detectó en el Sistema de Recaudación del Sistema Tributario, la presentación de Declaraciones Juradas (DDJJ) con pagos en defecto por parte del contribuyente Ruth Mary Coca Paredes en los formularios correspondientes al pago de impuestos del RC-IVA de los periodos marzo y junio de 2004.

El 21 de junio de 2007, fue notificada a la contribuyente la R.D. Nº 4031227793 de 2 de marzo de 2007, que se encontraba firme y ejecutoriada, anunciándosele el inicio de la ejecución tributaria de aquel título (no indica a que título se refiere) a tercer día de su legal notificación.

El 10 de septiembre de 2007 se emitió el Proveído de Ejecución Tributaria (PIET) 1487/2007 notificado a la contribuyente el 26 de octubre de 2007.

Estando firme y ejecutoriada la R.D. Nº 31553175 de 31 de agosto de 2009, se notificó a la contribuyente el 18 de octubre de 2007 anunciándole también que se dará inicio a la ejecución tributaria del mencionado título (tampoco indica a que título se refiere), dentro de tercero día de su notificación.

El 28 de noviembre de 2007 se emitió el PIET 3102/2007, notificado a la contribuyente el 16 de abril de 2008.

El 7 de febrero de 2014 la contribuyente presentó memorial solicitando prescripción liberatoria, emitiendo la Administración Tributaria el Proveído Nº 24-123-14 de 18 de febrero,

señalando que no corresponde aquella solicitud en etapa de ejecución tributaria en aplicación del art. 4 del D.S. Nº 27874.

En fecha 25 de marzo de 2014, se notificó a la Gerencia Distrital Oruro del SIN con el recurso de alzada interpuesto por Ruth Mary Coca Paredes.

El 16 de junio de 2014, se emite la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 408/2014 y el 2 de septiembre de 2014 se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-01275/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital Oruro del SIN señaló que del análisis valoración y antecedentes de la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, que confirmó la resolución de alzada, que a su vez dispuso la revocatoria total del Proveído Nº 24-0123-14 de 18 de febrero de 2014 se evidencian los siguientes agravios:

La AGIT argumentó que estuviese prescrita la facultad de ejecución tributaria del Régimen Complementario al Valor Agregado del periodo fiscal marzo y junio de 2004, arguyendo que las R.D. Nos. 31322528 y 31553175 adquirieron la calidad de Título de Ejecución Tributaria a partir del 11 de julio y 7 de noviembre de 2007 respectivamente (vencidos los 20 días para impugnar dichos actos), aspecto que causó un nuevo cómputo para la prescripción en la etapa de ejecución tributaria que se inició a partir de la notificación con los PIETs Nos. 1487/2007 y 3102/2007, es decir el 26 de octubre y 16 de abril de 2008, en observancia del art. 60-II de la L. Nº 2492.

Bajo el epígrafe “Inexistencia de una correcta aplicación y comprensión de la ley”, indicó que la AGIT declara prescrita la facultad de ejecución tributaria de la administración tributaria, confirmando la resolución del recurso de alzada, que revocó totalmente el Proveído Nº 24-0498-14 de 2 de septiembre de 2014 (debió decir Nº 24-123-14 de 28 de febrero), por la deuda tributaria contenida en la 2 resoluciones determinativas pronunciadas, aspecto que es contrario a los intereses de la administración tributaria y que no tomó en cuenta que la acción de cobro fue ejercida por ésta dentro de los 4 años de manera ininterrumpida.

Indicó “Sobre la prescripción de la L. N° 2492” (sic), que la manera de computar el plazo de prescripción en etapa de ejecución (cobranza coactiva), cuando la obligación tributaria ha quedado determinada en firme, en virtud a la subsidiariedad y analogía prevista en los arts. 5 y 74 de la L. Nº 2492, es aplicando las previsiones del Código Civil en relación a la prescripción, citó al efecto los arts. 1492 y 1493 del Código citado, afirmando que de esta disposición se puede concluir que el proveído de la administración tributaria “Se refirió a que no existió inactividad por parte del SIN Oruro, por lo que la prescripción de la ejecución tributaria sólo opera cuando se demuestra la inactividad del acreedor durante el término de 5 años” –textual-, por lo cual, agrega, el argumento expuesto por la AGIT es incorrecto, pues la administración tributaria, constantemente envió notas actualizadas a efecto del cobro de la deuda, demostrando que no existió inactividad por parte del ente recaudador.

Manifestó que de acuerdo al art. 59 de la L. Nº 2492, la acción de la administración tributaria para ejercer su facultad de ejecución tributaria prescribe a los 4 años y que conforme al art. 60 de la misma Ley, el cómputo de la prescripción se efectúa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha de vencimiento del periodo de pago respectivo, por lo que el SIN Oruro tendría cuatro años para ejercer aquella facultad, habiéndose notificado a la contribuyente con el PIET dentro de este plazo.

Añadió que la AGIT no se pronunció respecto a los requisitos del art. 198 de la L. Nº 3092 que fueron incumplidos por la contribuyente a momento de presentar su recurso de alzada, así como tampoco efectuó ningún cómputo de la prescripción de los actos emitidos por la administración tributaria, para determinar que prescribió su facultad de ejecutar los PIETs.

Efectuando una relación de las notas enviadas a diferentes instancias administrativas en relación al PIET Nº 1487/2007, afirmó que estos actos habrían interrumpido el término de la prescripción, hecho que no fue tomado en cuenta por la autoridad ahora demandada, manifestando además que es sorprendente la actitud "imparcial" (sic) cuando no se pronunció sobre peticiones que efectuó la administración tributaria, cuando en el memorial de contestación al recurso de alzada, se manifestó que la contribuyente hizo uso del recurso de impugnación y que presentó memoriales en todas las "gestiones" que causan interrupción y suspensión de la prescripción, causando de esta manera indefensión a la administración tributaria, actitud de la ARIT que viola el art. 110 de la L. Nº 2492.

Argumentó que los títulos de ejecución tributaria fueron notificados dentro de plazo, por lo que la facultad de la administración tributaria para la ejecución de la deuda no prescribió, más aún si se considera que conforme a la L. Nº 291, esta facultad es imprescriptible.

Finalmente, siendo reiterativo en los conceptos antes anotados, la demandante indicó que es completamente aplicable por analogía la disposición del art. 1503 del Cód. Civ., y los medios que sirven para interrumpir la prescripción, para concluir manifestando que la L. Nº 2492 únicamente considera como causal de interrupción de la prescripción en ejecución tributaria, el reconocimiento de la deuda o solicitud de facilidades de pago, actuados que están condicionados a la voluntad del sujeto pasivo, cuando en realidad debió tomarse en cuenta todas las actuaciones de la administración tributaria.

I.3. Petitorio.

La demandante aclara que interpone "parcialmente la demanda" (sic), solicitando que sea declarada probada y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGOT-RJ 1275/2014 de 2 de septiembre y en consecuencia se confirme el Proveído 24-0123-14 de 18 de febrero de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, se apersonó al proceso, respondiendo negativamente a la demanda con memorial presentado el 7 de mayo de 2015, que cursa de fs. 79 a 84 vta., señalando lo siguiente:

Indicó que la Autoridad de Impugnación Tributaria, señaló en su resolución que no existe vacío legal alguno respecto al término para ejecutar una deuda tributaria firme y exigible como en el caso de autos, habiéndose previsto el término de cuatro años para dicho efecto conforme prevé el art. 59 de la L. Nº 2492, existiendo esta normativa expresa no puede aplicarse por analogía términos de la prescripción previstos en el Código Civil, por lo que claramente se señaló de manera fundada que la aplicación del art. 1503 del Cód. Civ., referente a que la prescripción se interrumpe por una demanda judicial, un decreto o un acto de embargo o cualquier acto que sirva para constituir en mora al deudor, no es aplicable al presente caso que trata de un procedimiento iniciado por falta de presentación de las DDJJ RC-IVA en la gestión 2004 en vigencia de la L. Nº 2492, cuyo art. 61 es específico en relación

a los actos que interrumpen la prescripción, por lo que, -afirma la autoridad demandada-, no existe vacío legal alguno en la norma y la aplicación analógica que pretende la administración tributaria, implicaría una modificación a la ley existentes, no correspondiendo los argumentos esgrimidos sobre este tema.

Añadió que se encuentra desvirtuada la supuesta vulneración del art. 110 del Cód. Trib. Boliviano, aclarando que si las acciones para el cobro de la deuda no son ejercidas dentro del plazo, haciendo efectivo el cobro, opera la prescripción, por lo que, la facultad de la administración tributaria para ejecutar las deudas establecidas en los PIETs Nos. 1487/2007 y 3102/2007, se encuentra prescrita al no haberse hecho efectivo el cobro de la deuda tributaria.

Respecto a la imprescriptibilidad alegada por el demandante en invocación de la L. Nº 291, refirió que dicha Ley de Modificaciones al Presupuesto General del Estado, fue publicada el 22 de septiembre de 2012, encontrándose entre las modificaciones la Disposición Adicional quinta que modifica el art. 59 de la L. Nº 2492, siendo evidente que el régimen de la prescripción establecido en la Disposición Quinta se encuentra vigente, con las respectivas modificaciones realizadas por la L. Nº 317 que entro en vigencia el 11 de diciembre de 2012, por lo que, en consideración al que el caso de autos versa sobre deudas tributarias de data anterior a aquellas leyes, no corresponde ingresar a mayores consideraciones.

Enfatizó que no es evidente que la ARIT no se hubiera pronunciado sobre las peticiones formuladas en el memorial de respuesta al recurso de alzada planteado por la contribuyente, en que se indicó que las diversas notas presentadas por el sujeto pasivo de la relación tributaria habrían interrumpido la prescripción, pues, la ARIT en el subtítulo “De la aplicación del Código Civil en etapa de ejecución tributaria”, se pronunció expresamente sobre las peticiones de la administración tributaria, concluyendo que las facultades de ésta para el cobro había prescrito, no habiéndose causado la indefensión alegada en la demanda.

Concluyó la respuesta citando las Resoluciones Nos. AGIT-RJ/0438/2013, 2283/2013, 2293/2013, 0080/2014 como parte del Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, en las que en casos análogos al presente se determinó la prescripción dela facultad de la administración tributaria para el cobro de las deudas de los contribuyentes y la sentencia de Sala Plena de este Tribunal Nº 397/2013 de 16 de septiembre y el A.S. Nº 276/2012 de 15 noviembre como Jurisprudencia.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó declarar improbada la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2014 de 2 de septiembre emitida por la AGIT.

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:

El 4 y 19 de marzo y 12 de julio de 2007, la administración tributaria, realizó publicaciones de prensa en las que se encuentra el nombre de Ruth Mary Coca Paredes, relacionado con las Vistas de Cargo Nos. de Orden 4031227793 de 2 de marzo de 2007 y 4031399703 de 26 de junio de 2007, en las que se intima a la nombrada a presentar las DDJJ relativas al RC-IVA por los periodos fiscales marzo y junio de 2004, concediéndole un plazo

de 30 días para la presentación de los descargos correspondientes, (fs. 1-2 el Anexo de Antecedentes Administrativos C-1).

El 21 de junio y 18 de octubre de 2007 se notificó a la contribuyente con la R.D. Nos. 31322528 y 315553175 de 11 de mayo y 31 de agosto de 2007 respectivamente, en las que la administración tributaria determinó la deuda tributaria sobre base presunta por concepto del RC-IVA de los periodos fiscales ante dichos en un importe de 4.-888 h 5.004 UFV's, contemplando el tributo omitido multas e intereses (fs. 6-7 y 66-68 de Antecedentes Administrativos C-1).

El 10 de septiembre de 2007 se emitió el Proveído de Ejecución Tributaria (PIET) 1487/2007 notificado a la contribuyente el 26 de octubre de 2007. El 28 de noviembre de 2007 se emitió el PIET 3102/2007, notificado a la contribuyente el 16 de abril de 2008, comunicándosele además que encontrándose firmes las resoluciones determinativas indicadas en el punto que antecede, se dará inicio a la ejecución tributaria (fs. 8-10 y 70-75 de Antecedentes Administrativos C-1).

El 7 de febrero de 2014 la contribuyente presentó memorial solicitando prescripción liberatoria de las facultades y acciones de cobro de los adeudos tributarios por los periodos marzo y junio de 2004, invocando los arts. 59 y 150 de la L. Nº 2492 (fs. 143-148 vta. de Antecedentes administrativos C-1), emitiendo la Administración Tributaria el Proveído Nº 24-00123-14 de 18 de febrero, señalando que no corresponde aquella solicitud en etapa de ejecución tributaria en aplicación del art. 4 del D.S. Nº 27874 (fs. 153 de Antecedentes Administrativos C-1).

Ruth Mary Coca Paredes., contra el proveído indicado formuló recurso de alzada, en los términos del memorial que discurre de fs. 3-6 de antecedentes administrativos, siendo resuelto con la emisión de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT LPZ/RA 408/2014 de 16 de junio en la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resolvió revocar totalmente el Proveído Nº 24-00123-14 de 18 de febrero, declarando extinguida por prescripción la deuda tributaria determinada por la administración tributaria (fs. 53-65 de Antecedentes Administrativos, reiterada en fotocopia simple de fs. 13-23 del expediente).

La Gerencia Distrital Oruro del SIN, conforme consta de fs. 81-86 de antecedentes administrativos interpuso recurso jerárquico contra la resolución de alzada, a cuya consecuencia se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-01275/2014, en el que la autoridad ahora demandada, resolvió confirmar la resolución inferior, en consecuencia se revocó totalmente el Proveído Nº 24-00123-14 de 18 de febrero, declarando prescritas las acciones del ejecución de los adeudos tributarios correspondientes al RC-IVA por los periodos fiscales marzo y junio de 2004, contenidos en los PIETs Nos. 1487/2007 y 3102/2007, todo de conformidad a lo previsto en el inc. b) del art. 212-I del Cód. Trib. Boliviano (fs. 116-127 vta., de antecedentes administrativos, reiterada de fs. 32-43 vta., del expediente).

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.

Cursa también en el expediente de fs.103-107 vta., el apersonamiento de Ruth Mary Coca Paredes en su condición de tercero interesada, en el que realizando una relación de lo acontecido en sede administrativa, solicitó se rechace en todas sus partes la demanda

interpuesta por la Administración Tributaria Oruro, negando de su parte todos los puntos demandados y se mantenga firme y subsistente la resolución emitida por la autoridad demandada.

Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 100 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

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

1.- Determinar si operó la prescripción de la facultad de la administración tributaria para el cobro de las obligaciones tributarias de la contribuyente Ruth Mary Coca Paredes por el RC-IVA e IT de los periodos fiscales marzo y junio de 2004 establecidos en los PIETs Nos. 1487/2007 y 3102/2007 en aplicación de los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., ante el vacío jurídico en la normativa tributaria; y si existió o no la interrupción a la prescripción por parte de la Administración Distrital Oruro del SIN.

2.- Establecer si, efectivamente, el SIN no consideró los requisitos del art. 198 de la L. Nº 2492 en el recurso de alzada de la contribuyente y tampoco consideró la respuesta del SIN Oruro a este recurso, causando su indefensión.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. En primer término, aun cuando la problemática del caso de autos no fue planteada en ese orden, se ingresará a resolver el segundo punto identificado como objeto de la litis, habida cuenta que se trata de un aspecto de forma de cuya resolución dependerá el ingresar al tema de fondo como es la prescripción de las facultades del SIN para el cobro del adeudo tributario.

Al efecto antes indicado, el SIN Oruro, denuncia que la ARIT a tiempo de conocer el recurso de alzada deducido por la contribuyente, no observó que éste incumplía los requisitos establecidos por el art. 198 del Cód. Trib. Boliviano. Esta disposición establece: “Formas de Interposición de los recursos. I. Los recursos de alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito mediante memorial o carta simple, debiendo contener: d) Detalle de los montos impugnados por tributo y por periodo o fecha, según corresponda, así como la discriminación de los componente de la deuda tributaria consignados en el acto contra el que se recurre, e) Los fundamentos de hecho y/o derecho según sea el caso en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, poniendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide”.

Ahora bien, en el marco normativo glosado, revisado el memorial del recurso de alzada que discurre de fs. 3-6 de antecedentes administrativos, se evidencia con absoluta claridad que Ruth Mary Coca Paredes, el 7 de febrero de 2014 impugnó el Proveído Nº 24-00123-14 de 18 de febrero, en el que la Gerencia Distrital Oruro del SIN señaló: “La administración tributaria conforme establece el art. 66 de la L. Nº 2492, ejerció su derecho de cobro mediante la emisión de los Proveídos de Inicio de ejecución Tributaria Nos. 1487 y 3102/2007 en tal sentido, no corresponde su solicitud en etapa de ejecución tributaria (…)”, memorial en el que hace mención a las R.D. Nos. 31322528 y 31553175, indicando con precisión el monto establecido como deuda tributaria sobre base presunta, reclamando además la notificación masiva que determinó el desconocimiento de lo PIETs en base a cuales el SIN pretendía el cobro coactivo de una deuda tributaria que ya prescribió al haber

transcurrido 7 años continuos sin que la administración tributaria ejerza ningún acto que se consideren idóneos para interrumpir la prescripción.

Del resumen anterior entonces, se establece que la contribuyente no incumplió el voto del art. 198 del CTB, existiendo en el recurso de alzada deducido contra la Administración Tributaria en sede administrativa, los fundamentos de hecho y derecho, fundando debidamente la razón de su impugnación, por lo que resulta no ser evidente la pretensión del demandante en cuanto a este punto, debiendo ser desestimada.

Por otra parte, no es evidente que no hayan sido considerados los argumentos del SIN en la respuesta al recurso de alzada deducido por la contribuyente, pues para arribar a la Resolución de la ARIT La Paz, conforme se evidencia en el fundamento de aquella resolución, fueron considerados todos los puntos de la respuesta, no habiéndose causado la indefensión alegada por la entidad demandante.

Corresponde entonces, ingresar a la resolución del fondo de la controversia.

VI.2. Sobre el objeto central de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto a la prescripción, el cómputo de la misma y las causas de interrupción en la normativa boliviana vigente en ese entonces.

Previamente se debe conceptualizar la normativa legal aplicable al caso, en ese sentido y tratándose la solicitud de prescripción de deudas que se encuentran en etapa de ejecución, cuyo origen concierne al RC-IVA de los periodos fiscales marzo y junio de 2004; se advierte que, los hechos generadores ocurrieron durante la vigencia del Código Tributario Boliviano (L. Nº 2492), por lo tanto, corresponde desarrollar el análisis, según la aplicabilidad del citado Código.

En consideración a que la prescripción es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos o la adquisición de las cosas ajenas, constituyéndose en una forma de extinción de la obligación tributaria y al fin antes indicado, se hace necesario el análisis del art. 59 parág. I de la L. Nº 2492 que señala: "(Prescripción). 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".

Así también, debe tenerse en cuenta la disposición contenida en el art. 60-II de la Ley citada, que en cuanto al cómputo prevé: "En el supuesto 4 del parág. I del artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria".

En el caso de análisis, conforme fluye de los antecedentes administrativos, las R.D. Nos. 31322528 y 3155175 al no haber merecido impugnación por parte de la contribuyente, adquirieron la calidad de título de ejecución tributaria, el 11 de julio y 7 de noviembre de 2007 respectivamente, por lo que, es a partir de estas fechas que debe iniciarse el cómputo de la prescripción, concluyendo el plazo de los cuatro años para la ejecución tributaria el 12 de julio y 8 de noviembre de 2011 y la contribuyente el 6 de febrero de 2014 solicita al SIN la prescripción liberatoria, situación que implica que el SIN hasta entonces no ejerció su facultad de ejecución tributaria, sin que las notas diversas enviadas a instancias administrativas puedan ser consideradas como actos idóneos para interrumpir el periodo de la prescripción.

Respecto a estos actos, el art. 61, indica que se interrumpe la prescripción por la notificación al sujeto pasivo con la resolución determinativa; o por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, como también por la solicitud de facilidades de pago.

Del mismo modo, la parte in fine de la citada disposición, indica que cuando se interrumpa la prescripción, empezará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción. Sin embargo en el presente caso –como se tiene dicho-, no existieron actos idóneos para interrumpir la prescripción.

Ahora bien, respecto a los arts. 340, 1493 y 1503 del Cód. Civ., invocados por la entidad demandante, se tiene que éstos están referidos a la "constitución en mora del deudor, cómputo de la prescripción y la interrupción de la misma por citación judicial y mora; por lo que resulta pertinente indicar que, de acuerdo a la normativa anteriormente descrita no es aplicable la supletoriedad en materia tributaria, pretendiendo la aplicación del régimen civil, pues la supletoriedad solo es aplicable en caso de ausencia de normas en una materia, lo que no ocurre en la especie, ya que el Código Tributario Boliviano prevé el régimen de prescripción en sus arts. 59 al 62, teniendo preferente aplicación por ser Ley especial, al tenor de lo dispuesto por el parág. I del art. 15 de la L. N° 025, del Órgano Judicial (LOJ).

Respecto a lo indicado en cuanto el art. 61 del Código Tributario Boliviano, tiene un vacío, pues no hace mención a los efectos de la constitución en mora del deudor, debiendo en consecuencia aplicarse el parág. III del art. 8 del Código Tributario Boliviano, sobre los métodos de interpretación y analogía en materia tributaria, en relación con el art. 5-II del mismo Código, en cuanto a la aplicación de la analogía y el carácter supletorio al Código Tributario Boliviano ante la existencia de un vacío legal a otras ramas jurídicas, lo que remite al contenido del art. 340 del Cód. Civ., concordante con el parág. II del art. 1503 del mismo Compilado Legal, debe tenerse presente lo siguiente:

No existe el pretendido vacío legal en la interpretación del art. 61 del Código Tributario Boliviano, ya que el mismo establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la interrupción del curso de la prescripción, sin que pueda constituir un vacío, la pretensión de la entidad demandante, tomando en cuenta por otra parte, que el art. 340 del Cód. Civ., regula relaciones de orden personal y patrimonial entre particulares, siendo la naturaleza fiscal del tributo totalmente distinta.

En materia tributaria no es necesaria la intimación, requerimiento judicial u otro acto equivalente del acreedor, pues el único acreedor posible es el Estado a través de los diversos regímenes en que se manifiesta la administración tributaria, ingresando en mora el sujeto pasivo con el solo incumplimiento de su obligación tributaria en el momento en que se produjo su vencimiento.

Otro aspecto a tomar en cuenta es que el parág. II del art. 5 del Código Tributario Boliviano, de la misma forma, hace referencia al carácter supletorio al adjetivo tributario, únicamente cuando exista un vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario u otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular; empero como ya se tiene expresado, en el caso de autos, no existe un vació legal; por consiguiente, no corresponde y menos significa que deba aplicarse el Código Civil como pretende la demandante en cuanto a los periodos y tributos motivos de reclamo.

Finalmente, en lo relativo al parág. II del art. 1503 del Cód. Civ., como ya se expresó, las causas de interrupción en materia tributaria se encuentran expresamente determinadas por el art. 61 del Código Tributario Boliviano, motivo por el cual no existe vacío legal y no corresponde la aplicación del Código Civil como normativa supletoria; más aún porque la administración tributaria en ningún momento demostró que se hayan configurado las causales establecidas en las disposición legal tributaria citada puesto que, la presentación de oficios por parte del SIN cómo mecanismos de interrupción de la prescripción y como medidas de cobranza coactiva no se encuentran establecidas en el precepto legal referido, sin que pueda hacerse una interpretación extensiva en observancia del principio de reserva legal, pero que además, el Código Tributario Boliviano (L. Nº 2492), tiene preferente aplicación de acuerdo con el principio de jerarquía normativa expresado en su art. 5, por lo que las medidas tendientes al cobro de la deuda no establecieron efecto legal alguno en estricto cumplimiento de lo establecido en el art. 61 del Código Tributario Boliviano.

VII.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se advierte que la administración tributaria no hizo efectivo el cobro de la deuda tributaria determinada según los PIETs Mº 1487/2007 y 3102/2007 habiéndose operado la prescripción en la acción del ente recaudador para ejecutar dichos proveídos.

Tampoco existió por parte de la autoridad demandada inobservancia del art. 198 del Código Tributario Boliviano, menos se situó a la administración tributaria en estado de indefensión.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2014 de 2 de septiembre, 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 término de la prescripción de la facultad de la administración tributaria para la ejecución tributaria de la deuda por RC-IVA de los periodos fiscales marzo y junio de 2004.

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.-1975, 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Verónica J. Sandi Tapia, representante legal de la Gerencia Distrital Oruro del SIN; en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1275/2014 de 2 de septiembre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

104

Administración de Aduana Interior Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 63 a 70 vta., presentada por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1048/2014 de 21 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 49 a 60; la contestación e interposición de excepción de cosa juzgada de fs. 123 a 130 vta.; la réplica de fs. 144 a 147 vta.; la dúplica de fs. 183-184; el apersonamiento del tercero interesado de fs. 215 a 218, y su pronunciamiento sobre la demanda de fs. 316 a 322; la respuesta a la excepción de fs. 335 a 337 vta.; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que, el 17 de marzo de 2013 el Control Operativo Aduanero en la localidad de "Locotal" de Cochabamba, intervino el vehículo tipo ómnibus, marca Mercedes Benz, placa de control 983 YPD, Empresa de Transporte "Trans Cosmos", conducido por el ciudadano Ciprian Montaño Suyo quien se encontraba transportando 5 cajas de Vodka "Absolut", 4 cajas de artefactos electrónicos, y otros, sin que aquel haya acreditado documentalmente la importación legal al país de la referida mercancía, presumiéndose el ilícito de contrabando y procediéndose al comiso preventivo de 12 bultos, a tal efecto se emitió el Acta de Intervención Contravencional Control Operativo Aduanero/RCBA-C-0228/2013 de 26 de marzo y el Acta de Comiso N° 003000, estableciéndose el valor referencial CIF (Cost, Insurance and Freight, en español Costo, Seguro y Flete) en $us. 41.591,47, valor total de tributos omitidos Bs 63.612,01 equivalentes a UFV's 36.051,09.

El 21 de marzo de 2013, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones Sociedad Anónima (Entel S.A.) presentó una solicitud de devolución de los objetos comisados, adjuntando copias legalizadas de la Declaración Única de Importación (DUI) 2013 211 C 2406 y de la factura N° 00471, esta última emitida por Samsung Electronics Chile Ltda., a favor de Entel S.A.

El 15 de mayo de 2013, la Aduana Nacional emitió la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 365/2013 de 15 de mayo declarando probada la comisión de contrabando contravencional, atribuyendo la comisión del hecho a Ciprian Montaño Suyo y

Entel S.A., disponiendo el comiso definitivo de la mercancía consignada con los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, haciendo hincapié en las siguientes:

Ítem	Descripción de la mercancía	Serie	Marca	Industria	Total
8	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337215 354725050258627 354725050337108 354725050259328 354725050336191	Samsung	China	5
9	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259401 354725050334766 354725050334733 354725050337389 354725050334816	Samsung	China	5
10	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050334782 354725050259229 354725050334790 354725050336092	Samsung	China	4
11	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050335689 354725050334717 354725050336241 354725050259278 354725050337132	Samsung	China	5
12	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259773 354725050335706 354725050259377 354725050337009 354725050337280	Samsung	China	5
13	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337025 354725050336993 354725050336001 354725050334709 354725050336019	Samsung	China	5

14	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337363 354725050259179 354725050337355 354725050259302	Samsung	China	4
15	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337165 354725050336027 354725050262264 354725050259617 354725050259294	Samsung	China	5
16	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259161 354725050259856 354725050336134 354725050336050	Samsung	China	4
17	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050334840 354725050258577 354725050336217 354725050336084 354725050335649	Samsung	China	5
18	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259237 354725050259831 354725050258585 354725050336043	Samsung	China	4
19	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259807 354725050337314 354725050334828 354725050259591 354725050337041	Samsung	China	5

Ante esta determinación, Entel S.A., interpuso recurso de alzada con el argumento de que, por error presentó documentos a la Aduana Nacional que no pertenecían a la mercancía comisada, aduciendo que la DUI C-2404 de 17 de enero de 2013 y la factura N° 00470 adjuntos al recurso como prueba de reciente obtención, fundamentan su derecho propietario y el sometimiento de la mercancía al procedimiento aduanero, siendo resuelta la impugnación a través de la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0461/2013.

Refirió que, inicialmente la AGIT confirmó la resolución de alzada, sin embargo, a raíz de una resolución de amparo constitucional que ordenó que se valore la prueba de reciente

obtención del sujeto pasivo, revocó parcialmente –se entiende a través de la resolución ahora impugnada- la resolución de alzada disponiendo que los 12 ítems observados estarían amparados por la prueba de reciente obtención.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Aduana Nacional sustentó su demanda con los siguientes fundamentos:

1. Señala que, el sujeto pasivo a tiempo de interponer el recurso de alzada reconoció que los descargos presentados ante la Aduana Nacional no correspondían a la mercancía comisada, por lo mismo no habrían sido presentados oportunamente, pretendiendo ingresar prueba de reciente obtención sobre la prueba ya presentada, cuando la Aduana Nacional en base a esta última comprobó y determinó la comisión de contrabando contravencional.

2. Refiere que, al encontrarse la DUI en poder de la autoridad de alzada, este documento fue de total desconocimiento de la Aduana Nacional, impidiendo su valoración, haciendo incurrir en error al tribunal de amparo puesto que si la entidad ahora demandante al ser una institución pública, ejerce plenamente sus derechos al comercio, industria o cualquier actividad económica, tenía que saber a cabalidad que documento pertenece a que mercancía.

3. Asimismo afirma que, al reconocer el sujeto pasivo que en la etapa probatoria en sede Aduanera presentó otros documentos que no correspondían a la mercancía comisada, reconoció que la omisión fue por su causa.

4. Advierte que, el contribuyente no ajustó su proceder a lo establecido en los arts. 76 y 81 del Código Tributario Boliviano, citando además la S.C. N° 1642/2010 de 5 de octubre, pues la prueba ofrecida por el contribuyente no cumplió con la condición de pertinencia por corresponder a otra mercancía –se infiere en sede Aduanera-, además de incumplir los requisitos para la presentación de la prueba documental posteriormente a la emisión de la resolución sancionatoria.

5. Señala que, los descargos del contribuyente no fueron valorados correctamente por la AGIT, en virtud a que: a) Al haber sido sorteada la DUI por el sistema informático conforme establece el art. 106 del D.S. N° 25870, Reglamento a la Ley General de Aduanas asignándosele el canal verde, la Aduana Nacional no pudo revisar dicho documento, pues conforme al canal asignado la autorización del levante de la mercancía era inmediata; b) Según la descripción comercial de los ítems 8 al 19, se consigna el tipo: Galaxy Note 10.1 que debió estar descrita en la DUI o documentos soporte para identificar plenamente a la mercancía, sin embargo, de acuerdo al cuadro de valoración de la resolución impugnada, la DUI y documentos soporte presentados como de reciente obtención, no se consigna el tipo de mercancía, contraviniendo la Carta Circular ANGNNGC-DNPNC-CC-010/08; y, c) Siendo los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte incorrecta, incompleta e inexacta, al no consignar el tipo de mercancía, sería contraria a lo dispuesto por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, debiendo el declarante o despachante de aduana asumir esta responsabilidad.

6. Por último refiere que, existiría incongruencia entre los hechos que argumentan la resolución impugnada y lo compulsado por esta, afirmando la entidad demandante que, no existiría una demostración cierta e inequívoca que haga presumir que no existe la contravención aduanera por contrabando.

I.3. Petitorio.

Con tales argumentos, considerando a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1048/2014 inadecuada y lesiva a los intereses y objetivos de la Aduana Nacional, la entidad demandante solicitó su revocatoria y en su mérito se mantenga firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013.

II.- Contestación a la demanda.

Mediante memorial presentado el 18 de marzo de 2015 de fs. 123 a 130 vta., la AGIT interpuso excepción de cosa juzgada, además de responder negativamente a la demanda, con los siguientes argumentos:

- De la excepción de cosa juzgada.

Invocando el art. 342 del Cód. Pdto. Civ., la entidad demandada solicitó se declare probada esta excepción con los siguientes argumentos:

Refirió que, dentro de la acción de amparo constitucional interpuesta por Entel S.A., contra la AGIT por haber emitido esta última la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre, la Sala Civil Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz constituida en Tribunal de Garantías, mediante Resolución N° 021/2014 de 15 de abril concedió la tutela, disponiendo la nulidad de la mencionada resolución jerárquica, y la emisión de una nueva, considerando los aspectos señalados en la resolución de amparo constitucional; es en ese entendido que, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 1048/2014 que revocó parcialmente la resolución de alzada, considerando las pruebas ofrecidas así como las de reciente obtención presentadas por el sujeto pasivo, que acreditaban la legal importación de la mercancía comisada, además de dejar sin efecto el comiso definitivo de la misma en los ítems 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, manteniéndose el comiso de los ítems 6 y 7 del acta de intervención.

Señaló asimismo que, el 20 de octubre de 2014, el Tribunal Constitucional Plurinacional emitió la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3, con el argumento de que, la resolución de la AGIT carecía de motivación congruente, lesionando el debido proceso en su elemento falta de motivación, relacionado a la valoración de pruebas de descargo, entre ellas las presentadas con juramento de reciente obtención, confirmando por ello la resolución del tribunal de garantías y concediendo también la tutela.

Finalmente refirió que, por ello, la AGIT sólo habría cumplido con el carácter obligatorio y vinculante de la Resolución N° 21/2014 del Tribunal de Garantías y la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 del Tribunal Constitucional Plurinacional, lo contrario hubiera sido provocar una disfunción procesal contraria al orden jurídico, con la posibilidad de que existan dos resoluciones paralelas y contradictorias tanto en la justicia ordinaria como en la constitucional, a tal efecto citó un fallo constitucional sin referir el número solamente la fecha de emisión – 27 de marzo de 2013- referida a la inmutabilidad, impugnabilidad e invariabilidad de la cosa juzgada constitucional y por consiguiente de los hechos que generaron el proceso constitucional, aspecto último vinculado con el principio constitucional non bis in ídem, previsto en el art. 203 de la C.P.E., concordante con el art. 8 de la L.T.C. Plurinacional.

- De la contestación negativa a la demanda.

Solicitando se declare improbada la demanda y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada, la entidad demandada afirmando haber dado cumplimiento a la Resolución N° 21/2014 del Tribunal de Garantías y la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 del Tribunal Constitucional Plurinacional, refirió los siguientes extremos:

a) Señaló que, entre otros documentos Entel S.A., presentó ante la Aduana Nacional la DUI C-2406 en fotocopia legalizada y factura de venta 00471, consecuentemente la Aduana Nacional emitió el Informe Aduana Nacional-CBBCI-SPCC-287/2013 refiriendo que la descripción comercial, marca, origen, modelo, tipo e IMEI, contrastados con la DUI presentada, ésta no amparaba la legal importación de los ítems 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, emitiéndose por ello la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 365/2013.

b) Refirió que, el sujeto pasivo al interponer su recurso de alzada manifestó que a tiempo de apersonarse a la Aduana Nacional y por la urgencia de recobrar la mercancía comisada, presentó la DUI C-2406 y la factura de venta 00471, cuando en realidad correspondía a la DUI C-2404 de 17 de enero de 2013 y factura N° 00470, adjuntando a su recurso fotocopia legalizada de la primera además de la Planilla de Despacho N° 000159, Parte de recepción N° 211 2012 602161-TSN595454, factura de venta 00470, airway bill (pasaje aéreo), packing list (lista de embalaje), Transportation Insurance Certificate (Certificado del Seguro de Transporte), Declaración Andina del Valor N° 136723, Formulario de Registro de Series, Recibo de Pago R 2863, y el Informe de la Gerencia Logística ALG-N° 494/2013 de 19 de junio, solicitando la admisión de la prueba previo juramento de reciente obtención, verificándose este extremo el 25 de julio de 2013 a través del acta de juramento de prueba de reciente obtención.

c) Al respecto continuó refiriendo que, no obstante de la aseveración de Entel S.A., de que la DUI C-2404 y su documentación respaldatoria, fueron entregados recientemente según el Informe de la Gerencia de Logística ALG-494/2013, la instancia de alzada en el análisis técnico jurídico de su resolución manifestó que a pesar de cumplir con lo previsto por el art. 217-a) del Cód. Trib. Boliviano, se rechazó la prueba por considerarla inoportuna.

d) Agregó que, la DUI C-2404 y su documentación de soporte, en aplicación del principio de verdad material previsto por el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, acreditan la importación de 150 tablets modelo GT-N8000, marca Samsung de origen chino, con números de series detallados en el formulario de registro series descritos en los ítems 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 por corresponder las características, descripción y otros datos de la mercancía comisada según el acta de intervención, dejándose sin efecto el comiso de la mercadería descrita, quedando subsistente el comiso definitivo de los ítems 6 y 7.

Finalizó invocando el Sistema de Doctrina Tributaria, a través de la Resolución AGIT-RJ/0387/2009 referida al Principio de Verdad Material en materia administrativa, y la jurisprudencia contenida en la A.S. N° 676, sin mencionar el número de resolución o su fecha de emisión, referida también al mencionado principio.

III.- Réplica, dúplica y del tercero interesado.

La Aduana Nacional mediante memorial de fs. 144 a 147, respecto de la excepción de cosa juzgada aseguró que, la decisión que fue objeto de la acción de amparo constitucional fue la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-2255/2013 y no así la resolución impugnada, por lo cual mal podría alegarse cosa juzgada, ratificando por lo demás los argumentos expuestos en su demanda, volviendo a solicitar se declare probada la misma.

Mediante memorial de fs. 183-184, el demandado hizo uso a su derecho a la dúplica, reiterando los argumentos expuestos en su respuesta a la demanda.

A través de memorial de fs. 316 a 322, Entel S.A., en su condición de tercero interesado respecto a la demanda de autos señaló que: 1) La Aduana Nacional trata de desvirtuar y desconocer los derechos del sujeto pasivo al omitir una realidad objetiva emergente de la prueba presentada durante la sustanciación del recurso de alzada, es decir, que "indiscutiblemente" se habría desvirtuado el ilícito tributario de contrabando, al haberse realizado conforme dispone el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano el juramento de reciente obtención de la DUI C-2404, factura de venta 00470, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 90004797576, formulario de registro de series, Declaración Andina de Valor, planilla de despacho 000159, factura N° 137 por desconsolidación handling físico-documental, factura N° 11648 de la Cámara Regional de Despachantes de Aduana La Paz, depósito N° 01147866 del Banco Unión, sin embargo, mediante Resoluciones Nos. ARIT-CBA/RA 0461/2013, AGIT-RJ 2255/2013 y el Auto Motivado AGIT-RJ 0002/2014, las Autoridades de Impugnación Tributaria confirmaron la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 365/2013 de la Aduana Nacional; 2) Ante dicha determinación, Entel interpuso acción de amparo constitucional, ameritando el pronunciamiento de la Resolución N° 021/2014 y posteriormente la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 concediendo la tutela impetrada y disponiendo que en base al principio de verdad material previsto en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, la autoridad demandada emita una nueva resolución, valorando la prueba de reciente obtención omitida, bajo estos parámetros, la AGIT emitió la resolución ahora impugnada revocando parcialmente la resolución de alzada, dejando sin efecto el comiso de la mercancía descrita en los ítems 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19 del acta de intervención y dejando subsistente el comiso de definitivo de los ítems 6 y 7; 3) Los argumentos de la Aduana Nacional en su demanda resultan discrecionales al pretender desvalorizar las pruebas presentadas por Entel, cuando de acuerdo al art. 77 del Cód. Trib. Boliviano podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho; la aseveración de que la Resolución impugnada no se ajusta a la normativa aduanera como constitucional, no condice con los antecedentes del proceso; tampoco sería evidente que la resolución impugnada atente contra los intereses del Estado y peor que vulnere el principio de legalidad, cuando más bien emergente de una acción de amparo constitucional, se constató la legalidad de la importación de los equipos adquiridos por Entel S.A.; 4) Si bien la Aduana Nacional refiere que el documento que acredita la legal internación de mercadería es la DUI, sin embargo, el art. 111 del Reglamento de la Ley General de Aduanas establece que deben considerarse también los documentos de soporte como ser la Declaración Andina de Valor (DAV) que detalla las características de los equipos, siendo inviable que se avoque el razonamiento solamente a la DUI, sustentando formalismos ante una verdad material, máxime si se considera que según lo resuelto por la Comisión de la Comunidad Andina que aprobó la Decisión 571 "Valor en Aduana de las Mercancías Importadas" de 15 de diciembre de 2003, se adopta como normativa subregional el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC) para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, de ahí que, la Secretaría de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) adoptó mediante Resolución N° 1239 la DAV como documento soporte de la DUI de las mercancías importadas, que prevé la descripción detallada de la mercancía permitiendo su individualización, por lo que al haber considerado la AGIT en su análisis este aspecto actuó conforme a derecho, más aun cuando la propia Aduana Nacional mediante R.D. N° 01-017-09 de 24 de septiembre de 2009 considera como soporte de la DUI a la DAV; 5) La Aduana Nacional ya habría dado cumplimiento a la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1048/2014, conforme lo establece el proveído de 12 de febrero de 2015, así

como el Auto Administrativo Aduana Nacional-CBBCI-AA 0063/2015 de 3 de marzo, devolviéndose los equipos a Entel; y, 6) Ante un decomiso injusto, el daño económico se lo habría causado más bien a Entel S.A., producto de la desvalorización de los equipos en el comercio desde la gestión 2013 hasta que fueron recuperados luego de casi 2 años, no obstante del respaldo legal y documental que acreditan la legal importación.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la administración tributaria así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

1. Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0228/2013 de 26 de marzo de 2013 (fs. 30 a 28 del Anexo 1) por el que, funcionarios del Control Operativo Aduanero dependientes de la Aduana Nacional, intervinieron el 17 de marzo de 2013 en la Localidad del "Locotal" de Cochabamba, el ómnibus marca Mercedes Benz, color amarillo combinado, placa de control 983 YPD, conducido por el ciudadano Ciprian Montaño Suyo de la Empresa de Transporte "Trans Cosmos", advirtiéndose en el interior de sus buzones la existencia de 5 cajas de vodka "Absolut", una caja de artefactos electrónicos, tres cajas de artefactos electrónicos de procedencia extranjera, sin que el conductor acredite con documentos la legal internación al país de dicha mercadería, procediéndose a su comiso preventivo, presumiendo la comisión de contrabando contravencional previsto en el art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano.

2. Acta de Comiso de 17 de marzo de 2013 por el que el Control Operativo Aduanero intervino el referido vehículo comisando la mercancía transportada (fs. 27 del Anexo 1).

3. Acta de Inventario de Mercancía Comisada de 17 de marzo de 2013 (fs. 26 a 24 del Anexo 1) por la que la Aduana Nacional dio cuenta de 12 cajas comisadas conteniendo mercancía individualizada en 19 ítems, entre ellas Vodka "Absolut", celulares tipo Tablet Galaxy Tab 2, marca Samsung, de procedencia china, computadoras Tablet, Galaxy Note 10,1 Mod: GT8000, marca Samsung de procedencia china.

4. Cuadro de Valoración de 17 de marzo de 2013 (fs. 23 a 21 del Anexo 1) por el que la Aduana Nacional estimó la totalidad de los tributos omitidos de los 19 ítems comisados en UFV's 36.051.09.

5. Mediante memorial presentado el 21 de marzo de 2013, Entel S.A., solicitó la "liberación" de 60 equipos celulares marca Samsung, modelo GT-N8000/M16, adjuntando para el efecto la DUI C-2406 de 17 de enero de 2013 en copia legalizada por la Agencia Despachante de Aduana COMEX Land S.R.L., así como la factura N° 00471 de 18 de diciembre de 2012 que acreditan la compra de 150 celulares GT-N8000/M16.

6. Informe Aduana Nacional-CBBCI-SPCC-287/2013 de 16 de abril (fs. 64 a 53 del Anexo 1) por el que la Aduana Nacional, luego de la compulsa documental presentada dentro de la etapa probatoria, concluyó que la DUI C-2406 no amparaba la importación de los ítems 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19.

7. Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013 de 15 de mayo (fs. 74 a 65 del Anexo 1), mediante la cual la Aduana Nacional al contrastar la descripción comercial, marca, origen, modelo, tipo, IMEI registrados en el acta de entrega de inventario de la mercancía comisada, con los datos registrados de la DUI C-2406, esta no amparaba la importación de los ítems 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19,

declarando probado el contrabando contravencional y atribuyendo la comisión del hecho a Ciprian Montaño Suyo y Entel S.A.

8. Por memorial presentado el 1 de julio de 2013 de fs. 39 a 41, subsanado de fs. 45 del Anexo 1, Entel S.A., interpuso recurso de alzada contra la mencionada resolución sancionatoria con los argumentos allí expuestos, refiriendo además en el otrosí la presentación de prueba de reciente obtención consistente en DUI C-2404 de 17 de enero de 2013, acreditando la compra de 150 celulares, factura N° 00470 de 18 de diciembre de 2012 que acredita la compra de 150 celulares GT-N8000/M16, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 9004797576 de 5 de diciembre de 2012, formulario de registro de series, Declaración Andina de Valor y Certificación de la Jefe de Transporte Pesado de 19 de junio de 2013, solicitando se admita la misma previo juramento de reciente obtención establecido en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

9. Acta de juramento de prueba de reciente obtención de 25 de julio de 2013 de fs. 51 del Anexo 1, en la que, Entel S.A., a través de su apoderada prestó el juramento respecto de la prueba de fs. 13 a 22.

10. Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0461/2013 de 4 de octubre (fs. 82 a 92 vta.) que resolvió con sus argumentos allí expuestos confirmar la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013 emitida por la Aduana Nacional, refiriendo respecto de la prueba presentada por Entel ante dicha instancia que la misma no obstante de cumplir con el art. 217-a) no cumple con el último párrafo del art. 181, ambos del Cód. Trib. Boliviano, ya que si bien la prueba cuenta con el juramento de reciente obtención, el sujeto pasivo no acreditó que la omisión en la presentación de la prueba en sede administrativa no fue por su causa.

11. Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre (fs. 158 a 168 vta.) que, respecto de la prueba de reciente obtención refirió que, esta fue presentada sin haberse demostrado que la omisión en su presentación no fue por su causa, incumpliendo lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, lo cual habría hecho inadmisible dicha prueba, resolviendo confirmar la resolución de alzada.

12. Resolución N° 021/2014 de 15 de abril emitida por la Sala Civil Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz constituido en Tribunal de Garantías, dentro de la acción de amparo constitucional interpuesta por Entel S.A., contra la AGIT impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIR-RJ 2255/2013 (fs. 200 a 202 del Anexo 1), en la que, con el argumento de que la autoridad demandada no fundamentó debidamente la resolución impugnada, menos valoró adecuadamente la prueba de descargo, especialmente las presentadas mediante juramento de reciente obtención, vulnerando así el debido proceso, resolviendo en consecuencia conceder la tutela anulando la resolución emitida por la AGIT, debiendo la autoridad demandada emitir una nueva resolución tomando en cuenta los fundamentos expuestos en la resolución del tribunal de garantías.

13. S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 de 20 de noviembre, que confirmó la resolución del tribunal de garantías concediendo también la tutela, con el argumento de que al dictar la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 omitió la valoración de la prueba presentada por la entidad accionante con insuficiente fundamentación al simplemente limitarse a sostener que no se acreditó el cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, sin ingresar al análisis de lo expuesto por Entel S.A., que sostuvo que no le era imputable el error, sino del proveedor que entregó documentación que correspondía a otra

importación de similares características y recién el 19 de junio de 2013, advertido del error les proporcionó toda la documentación que acompañaba al memorial del recurso de alzada, por lo que en observancia del principio de verdad material previsto en el art. 200 del Cód. Trib. Boliviano la administración tributaria debió fundamentar de manera exhaustiva si existió o no el justificativo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, considerando por ello que se ha ignorado la prueba aportada por el contribuyente, la cual de haberse valorado el resultado hubiese sido diferente.

V.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

1. Si se observó el principio de pertinencia y oportunidad en la recepción y valoración de la prueba presentada por el sujeto pasivo ante las Autoridades de Impugnación Tributaria y si la Aduana Nacional tuvo acceso a la misma para su pronunciamiento.

2. Si la prueba de reciente obtención presentada por el sujeto pasivo en su recurso de alzada fue correctamente valorada por la AGIT en la Resolución AGIT-RJ 1048/2014.

3. Si existió o no la comisión de contrabando contravencional por parte del sujeto pasivo.

VI.- Análisis de la problemática jurídica planteada.

VI.1. De la pertinencia y la oportunidad de la apreciación de la prueba en procesos tributarios.

Al respecto, el legislador ordinario en el Código Tributario Boliviano estableció:

“Art. 81 (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas 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 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”.

Con relación a la presentación de la prueba durante la sustanciación de los recursos administrativos y específicamente la sustanciación del recurso jerárquico, el mismo Código Tributario señala:

“Art. 215 (Medios, carga y apreciación de la prueba).

(…).

II. Son aplicables en los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 de la presente Ley.

(…)”.

Estos presupuestos, no son simples formalidades ritualistas sino por el contrario se constituyen en verdaderas garantías procesales que tienen por finalidad asegurar el Principio de Preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4-j) de la Ley de Procedimiento Administrativo, vinculados ambos con el debido proceso.

VI.2. Del principio de verdad material en los procesos administrativo tributarios.

La C.P.E., en su art. 180-I establece que la jurisdicción ordinaria se fundamenta entre otros, en el Principio Procesal de Verdad Material; concordante con el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo que prevé como rector de la actividad administrativa a este mismo principio señalando: "La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (…). A su turno, el art. 200 de la L. N° 3092 dispone: "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: 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…".

Así se tiene que, en observancia de este principio la autoridad administrativa competente, tiene la obligación de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, debiendo a este efecto munirse de todos los medios probatorios necesarios, sean estos ofrecidos o no por las partes, con la finalidad de contrastar y evidenciar la veracidad de los argumentos esgrimidos en la contienda, debiendo adquirir certeza de la realidad acontecida en cada caso, para que así con plena convicción y sustento pueda pronunciarse y dirimir el fondo de los procesos.

Así también lo ha establecido la jurisdicción constitucional cuando en la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, señala:

"(…) El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 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.

(…) 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.

(…)".

VII.- Del caso concreto.

VII.1. Cuestión previa.

Con carácter previo a ingresar en el análisis de fondo de la problemática planteada en sus distintos puntos de controversia, pasamos a resolver la excepción de cosa juzgada interpuesta por la AGIT por ser de previo y especial pronunciamiento.

Hugo Alsina, en su obra "Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial", segunda edición, Tomo III, edit. Soc. Anon. Editores, Buenos Aires 1961, pág. 146 respecto de este instituto refiere: "…hay cosa juzgada cuando la nueva demanda pretende un nuevo pronunciamiento sobre una cuestión decidida anteriormente en otro litigio (…) ambas requieren la concurrencia de las 3 identidades (persona, causa, objeto) y tienden al mismo fin propósito: evitar 2 pronunciamientos sobre una misma cuestión"; el mismo autor para determinar si existe cosa juzgada o no, nos remite a la aplicación de los principios sobre identificación de las acciones –Tomo I, ibídem, pág. 373- que refieren:

"28. Concepto.

a) Es un principio derivado del derecho romano que toda acción se extingue con su ejercicio, del que se deducen estas reglas fundamentales: 1° Que no pueden existir simultáneamente dos procesos fundados en una misma acción; 2° Que no pueden tener lugar 2 decisiones distintas respecto de una misma acción (…); en el segundo, procede la acción de cosa juzgada, porque la acción que se intenta ha sido materia de un pronunciamiento judicial en un proceso anterior. Si Primus demanda a Secundus por reivindicación de un fundo, no puede demandarlo al mismo tiempo en otro proceso por reivindicación del mismo fundo; y si su demanda es rechazada por sentencia, no puede reiniciarla en un nuevo juicio. El derecho procesal moderno llega a las mismas conclusiones, fundado en la necesidad de poner término a los litigios, porque si la acción subsistiese no obstante de la sentencia, podría ser ésta renovada indefinidamente, con lo que la intervención del Estado habría resultado inoficiosa (…).

b) Por consiguiente, interesa determinar cuándo la acción deducida en una demanda ha sido anteriormente objeto de una sentencia o está en trance de serlo. Ello se obtiene mediante la identificación de la acción, que es el procedimiento por el cual, confrontada una acción con otra, resultan iguales o diferentes (…).

29. Elementos de identificación.

(…).

c) Por consiguiente, dos acciones son iguales cuando intervienen las mismas personas, tienen la misma causa y se dirigen al mismo objeto. Cualquier variación en uno de estos tres elementos importa una demanda nueva…".

El art. 336-7) del Cód. Pdto. Civ., configura como una cuestión previa a resolverse por el juzgador la excepción de cosa juzgada, este instituto tiene como antecedente brindar seguridad jurídica, evitando que la discusión jurídica se prolongue indefinidamente mediante la iniciación de nuevos procesos sobre lo que ya ha sido definido.

En el caso concreto, la AGIT con el argumento de haber cumplido con el carácter obligatorio y vinculante de la Resolución N° 21/2014 de 22 de abril del Tribunal de Garantías y la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 de 20 de octubre del Tribunal Constitucional Plurinacional, que dispusieron la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre, por considerarla carente de motivación respecto de las pruebas presentadas con juramento de reciente obtención por el sujeto pasivo, emitió la

resolución de recurso jerárquico impugnada, esta vez considerando todas las pruebas así como las de reciente obtención presentadas por el sujeto pasivo, añadiendo que de lo contrario hubiera provocado una disfunción procesal contraria al orden jurídico, con el riesgo de que existan dos resoluciones paralelas y contradictorias tanto en la justicia ordinaria como en la constitucional, invocando el principio constitucional non bis in ídem, previsto también en el art. 203 de la C.P.E., concordante con el art. 8 de la L.T.C. Plurinacional.

Al respecto, como bien lo señaló el tratadista citado, corresponde determinar si la demanda contencioso administrativa de autos, ya ha sido objeto de una sentencia anterior, a tal efecto precisaremos los elementos de identificación de cada una de las acciones propuestas por las partes, es decir de la demanda de autos y la acción de amparo constitucional, así se tiene que:

De las personas: En el presente proceso contencioso administrativo el demandante es la Aduana Nacional y el demandado la AGIT; en la acción de amparo constitucional, antecedente del presente proceso, el accionante fue Entel S.A., que en la presente causa es tercero interesado, y la autoridad demandada fue la AGIT, por lo que no se cumplen los presupuestos para la identidad de los sujetos para que proceda la cosa juzgada pretendida.

De la causa: La causa para que la Aduana Nacional haya interpuesto la presente demanda es el hecho de que, la AGIT al emitir la resolución impugnada admitió y luego valoró las pruebas de reciente obtención presentadas por Entel S.A., en su recurso de alzada, siendo que, en la primera resolución jerárquica anulada por efecto de la acción constitucional, la misma instancia jerárquica rechazó dicha prueba por considerarla impertinente e inoportuna; la causa para que, Entel S.A., haya interpuesto su acción de amparo constitucional contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre, es el hecho de que no se hayan valorado precisamente sus pruebas de reciente obtención presentadas a momento de plantear su recurso de alzada; de ahí que tampoco existe identidad de causas.

Del objeto: El objeto del presente proceso, es la pretensión de la entidad demandante de consolidar los efectos de la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013 de 15 de mayo, y en mérito a haberse declarado probado el contrabando contravencional, consolidar el comiso definitivo de la mercancía identificada con los ítems 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19; en cambio, el objeto de la acción de amparo constitucional planteado por Entel S.A., tenía como pretensión la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre y que se admita y valore la prueba de reciente obtención presentada en instancia de alzada.

Por las razones precedentemente expuestas, siendo que no existe identidad de personas, causa u objeto entre la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Aduana Nacional de fs. 63 a 70 vta., y el proceso constitucional seguido por Entel S.A., que concluyó con la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3, en aplicación del art. 343 del Cód. Pdto. Civ., la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia declara improbada la excepción de cosa juzgada interpuesta por la AGIT.

VII.2. De la presunta impertinencia e inoportuna presentación de los descargos por parte del sujeto pasivo; y, si por ello la Aduana Nacional tuvo o no acceso a dicha documentación.

Según la entidad demandante, el sujeto pasivo a tiempo de interponer su recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013 de 15 de mayo, reconoció que los descargos presentados ante la Aduana Nacional no correspondían a la mercancía comisada, además de incumplir los requisitos para su presentación posterior a la emisión de la Resolución Sancionatoria, contraviniendo de esta forma los principios de pertinencia y oportunidad previstos en los arts. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, por ello el actor refiere que, el sujeto pasivo pretendió ingresar la DUI C-2404 y la factura N° 00470 como prueba de reciente obtención sobre la prueba ya presentada, cuando la Aduana Nacional en base a esta última comprobó y determinó la comisión de contrabando contravencional; asimismo considera que, al encontrarse la DUI en poder de la autoridad de alzada, este documento fue de su total desconocimiento, impidiéndole así su valoración.

Bajo ese preámbulo y de una revisión de los antecedentes del proceso se tiene que, Entel S.A., a los efectos de solicitar la devolución de la mercancía comisada, mediante memorial presentado el 21 de marzo de 2013, adjuntó la DUI C-2406 de 17 de enero de 2013, así como la factura N° 00471 de 18 de diciembre de 2012, la Aduana Nacional mediante Resolución Sancionatoria N° Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013 de 15 de mayo, como resultado de la compulsa de la documentación ofrecida por el sujeto pasivo y lo verificado físicamente señaló que, la DUI 2013 211 C 2406, la DAV 136736 y la factura N° 00471 no amparaban la importación de los ítems 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, consignados en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0228/2013 de 26 de marzo, determinando probado el contrabando y el comiso de la mencionada mercancía.

Asimismo, cursa en obrados el memorial presentado el 1 de julio de 2013 de fs. 39 a 41 del Anexo 1, por el que Entel S.A., interpuso recurso de alzada contra la mencionada resolución sancionatoria, adjuntando en el otrosí prueba de reciente obtención consistente en la DUI C-2404 de 17 de enero de 2013, factura N° 00470 de 18 de diciembre de 2012, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 9004797576 de 5 de diciembre de 2012, formulario de registro de series, DAV y Certificación de la Jefe de Transporte Pesado de 19 de junio de 2013, solicitando la admisión de la prueba arrimada previo juramento conforme establece el art. 81 del Cód. Trib. Boliviana; en tal sentido, de fs. 51 del Anexo 1 cursa el acta de juramento de prueba de reciente obtención de 25 de julio de 2013, en el que, Entel S.A., a través de su apoderada prestó el juramento respecto de la prueba de fs. 13 a 22.

Sin embargo de la prueba presentada, se advierte que la instancia de alzada mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0461/2013 de 4 de octubre, confirmó la resolución sancionatoria de la Aduana Nacional, refiriendo respecto de la prueba documental reciente arrimada que, no obstante de cumplir con el art. 217-a), no se observó el último párrafo del art. 81, ambos del Cód. Trib. Boliviana, ya que si bien se practicó el juramento de reciente obtención, el sujeto pasivo no acreditó que la omisión en su presentación no fue por su causa; ante esta determinación el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, siendo resuelto éste mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013 de 23 de diciembre, confirmando la resolución de alzada y reiterando el argumento de que no se acreditó que la omisión en la presentación de la prueba de reciente obtención no fue atribuible al contribuyente.

Es por ello que, Entel S.A., interpuso acción de amparo constitucional contra la decisión de la AGIT, emitiéndose en este contexto la Resolución N° 021/2014 de 15 de abril, confirmada por la S.C. Plurinacional N° 0159/2014-S3 de 20 de noviembre, ambas concediendo la tutela solicitada, y disponiendo la nulidad de la Resolución de Recurso

Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013, con el argumento de que la AGIT omitió la valoración de la prueba presentada por la entidad accionante con insuficiente fundamentación al simplemente limitarse a sostener que no se acreditó el cumplimiento del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, sin ingresar al análisis del fundamento de que, el error no sería imputable al accionante sino al proveedor que entregó documentación de otra importación de similares características, por lo que, en observancia del principio de verdad material previsto en el art. 200 del Cód. Trib. Boliviano, la administración tributaria debió fundamentar de manera exhaustiva si existió o no el justificativo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, considerando por ello que de haberse valorado la prueba presentada, el resultado podía haber sido diferente.

De lo precedentemente glosado se tiene que, si bien durante la sustanciación del proceso administrativo por contrabando contravencional, el sujeto pasivo presentó prueba que no correspondía a la mercancía comisada (DUI C-2406 de 17 de enero de 2013 y factura N° 00471 de 18 de diciembre de 2012), a tiempo de interponer su recurso de alzada presentó prueba (DUI C-2404 de 17 de enero de 2013, factura N° 00470 de 18 de diciembre de 2012, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 9004797576 de 5 de diciembre de 2012, formulario de registro de series y DAV) con el argumento de que, recién el 19 de junio de 2013 tomó conocimiento de la misma, ya que el proveedor de la mercancía recién en esta fecha les habría entregado la documentación pertinente, sin embargo, según el Informe ALG 494/2013 de 19 de junio de 2013, la Jefe de Importaciones y Transporte Pesado de la Gerencia de Logística de Entel S.A., señaló que, al establecerse que, la mercadería comisada corresponde a la Póliza de Importación N° 2404, factura N° 470, se remitió la documentación respaldatoria para que sea presentada ante la autoridad competente, sin hacer referencia alguna a que la responsabilidad en la omisión de la presentación de la prueba haya sido atribuible al proveedor.

De lo anterior se tiene que, si bien en sede aduanera el sujeto pasivo adjuntó prueba impertinente (DUI C-2406 de 17 de enero de 2013 y factura N° 00471 de 18 de diciembre de 2012) para acreditar la importación de la mercancía comisada, incumpliendo lo dispuesto por el art. 81-1 del Cód. Trib. Boliviano, en la sustanciación de su recurso de alzada adjuntó la DUI C-2404, factura N° 00470, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 9004797576, formulario de registro de series y DAV, prueba considerada pertinente a efectos de acreditar la legal importación de la mercancía comisada, sin embargo, de la revisión de los motivos expresados por el contribuyente para justificar la omisión en la presentación oportuna de dicha documental se tiene que el Informe ALG 494/2013 de la Jefe de Importaciones y Transporte Pesado de la Gerencia de Logística de Entel S.A. en ningún momento refiere que dicha responsabilidad sea atribuible al proveedor Samsung Electronic Chile S.A., infiriéndose en consecuencia que, la negligencia es atribuible al contribuyente, incumpliendo este último lo previsto por el art. 81-3 del Cód. Trib. Boliviano.

Ahora bien, no obstante de que, en sede de la Aduana la prueba presentada resulta impertinente y la prueba presentada en instancia de alzada inoportuna, la ARIT debió ingresar a valorar la prueba de reciente obtención, puesto que por el principio de verdad material desarrollado en el Fundamento Jurídico VI.2 de la presente Sentencia, es deber de la administración pública investigar los hechos y no circunscribirse a los actuados de un expediente, yendo incluso más allá de los elementos aportados por las partes a la causa, pues este rol activo asignado a la administración pública desde la Constitución Política del Estado, imponía el deber a la ARIT a tiempo de emitir su Resolución ARIT-CBA/RA 0461/2013 buscar la verdad material y no la formal, no obstante esta instancia aplicó un frio

rigorismo procedimental al exigir el cumplimiento del último párrafo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, es decir, que el sujeto pasivo acredite que la omisión en la presentación de la prueba no fue por causa propia, siendo que en el caso concreto, de un análisis a priori de la prueba cuestionada, la misma acredita la legal importación de la mercancía comisada, conclusión que será desarrollada en el acápite siguiente.

Con un criterio idéntico, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico N° 2255/2013 tampoco ingresó a valorar la prueba cuestionada, omitiendo de la misma manera el análisis material de los hechos, poniendo como traba la verdad formal emergente de los procedimientos, en este caso nuevamente la exigencia al sujeto pasivo de acreditar que la omisión en la presentación de la prueba no le es atribuible, cuando en los hechos las Autoridades de Impugnación Tributaria debieron procurar la averiguación de la realidad, apartándose de cualquier formalismo o procedimiento que restrinja o distorsione la definición de derechos u obligaciones de las partes, pues entiéndase que el derecho adjetivo o procedimental tiene por fin último la consolidación de los derechos de las personas.

En esta misma lógica, la jurisdicción constitucional anuló la Resolución AGIT-RJ 2255/2013, haciendo hincapié en que de haberse valorado la prueba omitida el resultado del fallo administrativo hubiera sido diferente, disponiendo se emita la resolución ahora impugnada que revocó parcialmente la resolución de alzada por considerar que la documentación presentada por Entel S.A., respalda la legal importación de los ítems 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, conclusión que responde al principio constitucional de verdad material, los valores y los principios de la administración de justicia tributaria, así como el entendimiento del caso concreto desarrollado por la jurisdicción constitucional.

Respecto de si la prueba de reciente obtención fue de total desconocimiento de la Aduana Nacional, se tiene que a momento de la presentación del recurso de alzada la ARIT mediante Auto de Admisión de 16 de julio de 2013 la ARIT dispuso: “Por el oficial de diligencias de la secretaría de cámara procédase a notificar con el presente auto al Administrador de Aduana de la Aduana Nacional de Bolivia, para que en el plazo de 15 días conteste…”, entendiéndose que el recurso así como la prueba recientemente arrimada fue corrida en traslado a la Aduana Nacional, trance en el cual esta entidad tuvo la oportunidad de acceder a la misma, para formular las observaciones y conclusiones en su momento necesarias, de ahí que, no resulta evidente que la prueba de reciente obtención presentada por el contribuyente consistente en la DUI C-2404 de 17 de enero de 2013, factura N° 00470 de 18 de diciembre de 2012, parte de recepción de ALBO S.A., packing list 9004797576 de 5 de diciembre de 2012, formulario de registro de series y DAV, haya sido de su total desconocimiento.

VII.3. Con relación a la correcta o incorrecta valoración de la prueba de reciente obtención en la resolución impugnada.-

La Autoridad Aduanera considera que, los descargos del contribuyente ofrecidos como de reciente obtención, no fueron correctamente valorados por la AGIT ya que, al haber sido sorteada la DUI por el sistema informático asignándosele el canal verde, la Aduana Nacional no pudo revisarla, por ser la autorización del levante de la mercancía inmediata; asimismo, refiere que los datos consignados en la declaración de mercancías y la documentación soporte es incorrecta, incompleta e inexacta, al no consignarse el tipo de mercancía, pues según la descripción comercial de los ítems 8 al 19, se consigna el tipo: Galaxy Note 10.1, sin embargo tal cual se observa en el cuadro de valoración de la

Resolución impugnada, la DUI y documentos soporte presentados no consignan el referido dato.

Al respecto, corresponde precisar que este Alto Tribunal por el diseño de la ingeniería constitucional, no puede revalorizar la prueba que las Autoridades de Impugnación Tributaria ya han valorado, pues de hacerlo se ocasionaría una disfunción procesal no querida por el legislador, a no ser que en el ínterin se hayan vulnerado derechos fundamentales de las partes, lo cual tiene necesariamente exige una carga argumentativa del demandante, aspecto que no ha ocurrido en el presente caso, puesto que solo se hace referencia a una presunta incongruencia entre la descripción comercial de la mercancía comisada y la prueba de reciente obtención, sin demostrarse objetivamente que la valoración probatoria de la AGIT incurra en contradicciones o sea contraria a la normativa aplicable, de ahí que, tampoco corresponde atender este reclamo.

VII.4. Respecto a la existencia o no de contrabando contravencional.-

Ahora bien, cotejados el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0228/2013, así como el Acta de Inventario de la Mercancía decomisada, antecedentes de la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRCGR-CBBCI 0365/2013, con la DUI C-2404 y su documentación de soporte, se tiene que existe congruencia con los datos de la mercancía comisada, debiendo añadirse a ello que, una vez resuelta la acción de amparo constitucional que anuló la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2255/2013, el sujeto pasivo mediante memorial presentado el 29 de abril de 2014 adjuntó documentación proporcionada por el proveedor Samsung Electronics Chile Ltda., consistente en una declaración jurada de 22 de abril de 2014 y un anexo con la especificación de los números de serie e IMEI de los productos vendidos según la factura N° 00470, prueba que en correcta observancia del principio de verdad material ha sido valorada por la AGIT, tal cual la misma instancia jerárquica afirmó en su memorial de responde a la demanda de autos.

En tal sentido se tiene que, la DUI C 2404, Declaración Andina de Valor, factura N° 00470, packing list y la certificación del proveedor Samsung Electronics Chile, coinciden con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C 0228/2013, Acta de Inventario de Mercancía Decomisada y Cuadro de Valoración N° 301 en los siguientes datos.

Ítem	Descripción de la mercancía	IMEI	Serie	Marca	Industria	Total
8	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337215 354725050258627 354725050337108 354725050259328 354725050336191	RV1CB799J9A RV1CB6B02CZ RV1CB799HYK RV1CB6B11GH RV1CB799F6K	Samsung	China	
9	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259401 354725050334766 354725050334733 354725050337389 354725050334816	RV1CB6B11QN RV1CB799AVR RV1CB799ARY RV1CB799JSP RV1CB799BOL	Samsung	China	
	Computadora	354725050334782	RV1CB799AXF	Samsung	China	

10	Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259229 354725050334790 354725050336092	RV1CB6B116L RV1CB799AYB RV1CB799EWX			
11	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050335689 354725050334717 354725050336241 354725050259278 354725050337132	RV1CB799DNE RV1CB799APA RV1CB799FBN RV1CB6BI1BP RV1CB799J1N	Samsung	China	
12	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259773 354725050335706 354725050259377 354725050337009 354725050337280	RV1CB6B12VL RV1CB799DPT RV1CB6811MB RV1CB799HMD RV1CB799JGF	Samsung	China	
13	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337025 354725050336993 354725050336001 354725050334709 354725050336019	RV1CB799JQD RV1CB799HLV RV1CB799ELZ RV1CB799ANM RV1CB799EMR	Samsung	China	
14	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337363 354725050259179 354725050337355 354725050259302	RV1CB799JQD RV1CB68111F RV1CB799JPV RV1CB6B11EJ	Samsung	China	
15	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050337165 354725050336027 354725050262264 354725050259617 354725050259294	RV1CB799J4V RV1CB799ENK RV1CB6B1ADN RV1CB6811DA	Samsung	China	
16	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259161 354725050259856 354725050336134 354725050336050	RV1CB6B110K RV1CB6B133H RV1CB799FOA RV1CB799ERE	Samsung	China	
17	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050334840 354725050258577 354725050336217 354725050336084 354725050335649	RV1CB799B3D RV1CB6BOZ7M RV1CB799F8B RV1CB799EVL RV1CB799DHZ	Samsung	China	
18	Computadora Tablet tipo	354725050259237 354725050259831	RV1CB6B117X RV1CB6B131J	Samsung	China	

	GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050258585 354725050336043	RV1CB6BOZ8A RV1CB799EQB			
19	Computadora Tablet tipo GALAXY NOTE 10,1, modelo GT8000	354725050259807 354725050337314 354725050334828 354725050259591 354725050337041	RV1CB6B12YD RV1CB799JKT RV1CB799B1X RV1CB6B12AX RV1CB799HRA	Samsung	China	

Concluyéndose en consecuencia que la prueba presentada por el sujeto pasivo como de reciente obtención, ha acreditado la legal importación de la mercancía prima facie considerada como contrabando, al respecto, el art. 181-b) del Cód. Trib. Boliviano establece que comete contrabando el que incurra en: "Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales", conducta que en observancia del principio de verdad material ha sido desvirtuada por la documental arrimada por Entel S.A., y si bien la misma norma –art. 81 del Cód. Trib. Boliviano- establece que, toda aquella prueba que no cumpla con los requisitos de pertinencia y oportunidad debe ser rechazada, debemos realizar el ejercicio intelectivo de ponderar los bienes jurídicos a ser afectados con la decisión jurídica que se adopta, pues si anteponemos una exigencia procesal sobre la existencia material de un derecho, incurriríamos en un despropósito jurídico contrario al orden jurídico.

VIII.- Conclusiones.

Habiéndose demostrado la inexistencia de contrabando contravencional previsto en el art. 81-b) del Cód. Trib. Boliviano, en virtud a la correcta valoración de la prueba de reciente obtención del contribuyente efectuada por la AGIT, corresponde desestimar los argumentos de la demanda, y confirmar la decisión de la instancia jerárquica por ajustarse la misma 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 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 interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional, consiguientemente, se mantiene incólume la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1048/2014 de 21 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

105

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 84 a 90 vta., planteada por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional (Administración Aduanera) impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2014, emitida el 14 de julio por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 133 a 139 vta., réplica de fs. 146 a 149 vta., dúplica de fs. 153 a 155; apersonamiento y contestación de Valeria Claros de García en su condición de tercero interesado en el proceso de fs. 158 a 162 vta., y los antecedentes.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante Hoja de Ruta USOGC2012-3260 de 28 de marzo de 2012, la Gerencia Nacional instruyó la emisión de actas de intervención en relación a la importación de camiones hormigoneros, observada por la Unidad de Servicio a Operadores, investigación y verificación que abarcó 34 despachos aduaneros, habiéndose observado que los también, 34 vehículos fueron nacionalizados como camiones hormigoneros y en fecha posterior, solicitaron contar con permiso de porteo para transporte de carga internacional, generando la presunción de que el proceso de nacionalización como camiones hormigoneros fue realizada para eludir las prohibiciones establecidas en los DD.SS. Nos. 29836 de 3 de diciembre de 2008 y 123 de 13 de mayo de 2009.

Relacionando el detalle de la documentación revisada quien señaló que en la verificación de las partidas arancelarias utilizadas en los 34 despachos aduaneros en el SIDUNEA++, se identificó que 33 Declaraciones Únicas de Importación (DUI's) se encuentran consignadas en con la Partida N° 870540 (camiones hormigoneros), adicionalmente se identificó que todos tienen una antigüedad mayor a 7 años y que esos camiones fueron validados en fecha posterior a la promulgación de los DD.SS. Nos. 28936 y 123, que prohíben la importación de vehículos con antigüedad superior a los siete años en las Partidas Nos. 8701, 8702, 8704 y 8706, aspectos que fueron plasmados en el Informe AN-GNFGC-DIAFC 151/2012 de 5 de septiembre.

Añadió que en el caso concreto, se identificó la DUI 2010/543/C-939, de la importadora Valeria Claros de García, por un vehículo clase camión hormigonero, con año de fabricación 1997 y otras características que finalmente fue registrado en el Sistema RUAT

como tracto camión; por tanto, el vehículo ya no podía ser apropiado a la Partida N° 8704 (camiones para transporte de mercancías), misma que tiene parámetros de restricción de años de fabricación de acuerdo con el Artículo Único del D.S. N° 123.

Como resultado de lo indicado, se presume que se habrían modificado y alterado las características originales del vehículo con la finalidad de adecuarlas a sub partidas no afectadas por la prohibición y que en forma posterior a la importación, reacondicionaron nuevamente a la versión originalmente concebida: consiguientemente, se estableció la comisión de la contravención aduanera por contrabando de acuerdo a lo establecido en el art. 181-f) del Cód. Trib. Boliviano, emitiéndose Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-063/2012 y posteriormente, la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 014/2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo parcialmente la resolución jerárquica, señaló que se resolvió anular la resolución de alzada, con reposición de obrados hasta el acta de intervención contravencional, a efecto de que se cumpla el procedimiento de control diferido regular. Sobre el punto, señaló que al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de Control Diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. N° 317, se emitió el Acta de Intervención AN-GNFGC-C 063/2012 de 5 de octubre, contra la importadora Valeria Claros de García por la DUI 2010/543/C-939 de 18 de junio de 2010, en la que se puede observar de la manera más amplia el trabajo realizado, la identificación de las personas sindicadas, identificación de los medios de prueba y/o medios empleados para la comisión del contrabando contravencional, descripción de la mercadería objeto de contrabando y demás datos que ayudaron a determinar la contravención aduanera.

Añadió que los arts. 1 y 30 de la L. Nº 1990 y 22 del D.S. N° 25870, reconocen la potestad aduanera y realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. Nº 27310 y 148 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que el art. 3 del D.S. N° 29836, que incorpora en el art. 9 del D.S. N° 28936, la prohibición de importar vehículos automotores de las Partidas Nos. 87.02 y 87.04. Apuntó también, los arts. 160, 181, 76 del Cód. Trib. Boliviano.

Indicó que sin desistir de lo manifestado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) ya se manifestó con anterioridad en casos análogos emergentes de actas de intervención emitidas por la Gerencia Nacional de Fiscalización y conforme a las mismas facultades atribuidas por los arts. 186 y 187 del Cód. Trib. Boliviano que faculta plenamente a la administración aduanera para iniciar acciones de manera inmediata respecto al conocimiento de presuntos ilícitos aduaneros. Ofreció como prueba la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0949/2014 de 30 de junio, en la que la autoridad jerárquica falló revocando parcialmente la resolución de alzada y mantuvo firme la multa del 100% del valor de la mercancía y en consecuencia, probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando sin ninguna observación al procedimiento señalado por la Unidad de Fiscalización; empero en el caso, pretende alejarse de un criterio emitido por ese tribunal para perjudicar a la administración aduanera.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa, revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2014 de 14 de julio; por consiguiente se

confirme la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS 0014/2013 de 30 de mayo.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente la demanda con memorial presentado el 8 de junio de 2014, que cursa de fs. 133 a 139, reiterando literalmente los argumentos expuestos en la resolución jerárquica.

II.1. Petitorio.

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

III.- Contestación del tercero interesado.

Valeria Claros de García, con memorial que cursa de fs. 158 a 162 vta., se apersonó al proceso y promulgó la resolución jerárquica.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, la administración aduanera controvierte la decisión de anular y con reposición de obrados hasta el Acta de Intervención AN-GNFGC-C 063/2012 de 5 de octubre, ordenando a la administración aduanera cumplir el procedimiento de control diferido regular. Al efecto adujo:

Que se emitió el acta de intervención contra la importadora Valeria Claros de García por la DUI 2010/543/C-939 de 18 de junio de 2010 al amparo de la Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009 que aprueba el Procedimiento de control diferido y de conformidad a lo señalado en el art. 96 y último párrafo del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, modificado por la cláusula Décima Sexta de las Disposiciones Adicionales de la L. Nº 317.

Que los arts. 1 y 30 de la L. Nº 1990 y 22 del D.S. N° 25870, reconocen la potestad aduanera y realizando una trascripción de los arts. 48 del D.S. Nº 27310 y 148 del Cód. Trib. Boliviano, señaló que el art. 3 del D.S. N° 29836, que incorpora en el art. 9 del D.S. N° 28936, prohíbe importar vehículos automotores de las Partidas Nos. 87.02 y 87.04. Apuntó también, los arts. 160, 181, 76 del Cód. Trib. Boliviano.

Finalmente y, sin desistir de lo manifestado, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) ya se manifestó con anterioridad en casos análogos emergentes de actas de intervención emitidas por la Gerencia Nacional de Fiscalización y conforme a las mismas facultades atribuidas por los arts. 186 y 187 del Cód. Trib. Boliviano que faculta plenamente a la administración aduanera para iniciar acciones de manera inmediata respecto al conocimiento de presuntos ilícitos aduaneros. Ofreció como prueba la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0949/2014 de 30 de junio.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Con nota AN-GNFGC-DIAFC-124/12 de 9 de abril de 2012, la administración aduanera solicitó a la Agencia Despachante de Aduana (ADA) SAA S.R.L., la remisión de fotocopias legalizadas de 12 Declaraciones Únicas de Importación (DUI), entre ellas la DUI

2010/543/C-939, más su documentación de soporte, petición que fue cumplida el 16 de abril de 2012 adjuntando la documentación que cursa de fs. 8 a 33 (fs. 6-7, c-2).

El 5 de octubre de 2012, emitió el Acta de Intervención Contravencional AN-GNFGC-C-063/2012 contra Valeria Claros Terrazas, al haber considerado que se observó la DUI C-939 de 18 de junio de 2010, que ampara el Camión Hormigonero con chasis YV2A6A9C3XA294896, nacionalizado bajo la Partida Arancelaria N° 87054000000 "Camión Hormigonero", al presumir que habrían modificado y alterado las características originales del vehículo, con la finalidad de adecuarlas a sub partidas no afectadas por la prohibición, mismas que en forma posterior a la importación, se reacondicionaron nuevamente a la versión originalmente concebida. Por ello, al tratarse de un vehículo con antigüedad superior a siete años y por las características descritas en el RUAT, el permiso para porteo internacional de carga, debía ser apropiado a la Partida N° 8701200000 (tractores de carretera par semirremolque), cuya importación estaba prohibida (fs. 37 a 42, c-2).

Resulta relevante para el presente análisis, el Informe AN-GNFGGC-DIAFC-151/12 de 5 de septiembre de 2012, cursante de fs. 53 a 67, en el que el Investigador de la administración aduanera hace conocer al Gerente Nacional de Fiscalización, en relación a "Hormigoneros con autorización de porteo", que de la investigación y verificación de 34 despachos aduaneros, entre ellos, la DUI C-939 y luego del análisis de la información proporcionada por la ADA SAA., se concluyó que dichos camiones habiendo sido nacionalizados como camiones hormigoneros, en fecha posterior, solicitaron permiso de porteo para transporte de carga internacional, lo que hacía presumir que el proceso de nacionalización fue solamente para evadir las prohibiciones establecidas en los DD.SS. Nos. 29836 y 123.

Señala también que al efecto, se efectuaron las siguientes tareas:

Se verificó el reporte emitido por la Gerencia Nacional de Sistemas de vehículo con autorización de porteo nacionalizados al amparo de las Partidas N° 870540 "camiones hormigonero" y 8704 "vehículos automóviles para transporte de mercancías", identificándose que de las 34 nacionalizaciones, 20 registraron en el rubro 1 del (Formulario de Registro de Vehículo (FRV) "camión hormigonero" y 14 registraron en el rubro 5, características o uso especial como hormigonero.

Se verificó en el sistema SIDUNEA++ la partida arancelaria consignada en el rubro 33, con la que se ampara la importación.

Se validó en el Sistema RUAT los datos consignados de los 34 medios de transporte observados.

Se solicitó a las Agencias Despachantes de Aduana la documentación de las DUI's.

Finalmente, se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-R8-014/13 de 30 de mayo de 2013, que declaró probada la comisión de contrabando contravencional imponiendo la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando; instruyó la ejecución tributaria y la captura del vehículo (fs. 87-93 del mismo c-2).

El 31 de julio de 2013, la administración aduanera notificó en secretaría a Valeria Claros Terrazas con el Auto Complementario AN-GRPGR-ULEPR-AC-005/2013, de 18 de julio de 2013, que subsanó la resolución sancionatoria, instruyendo el comiso definitivo del medio de transporte en favor del Estado y comunicar al RUAT para el bloqueo en el Sistema y

que en caso de que de que el medio de transporte no pueda ser objeto de comiso, impuso la multa del 100% del valor de la mercancía objeto de contrabando (fs. 94-96 del c-2).

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Chuquisaca, con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0026/2014 de 22 de abril, revocó parcialmente la resolución sancionatoria, dejando sin efecto únicamente, la sanción de multa por el 100% del valor de la mercadería y mantuvo firme y subsistente el comiso dispuesto (fs. 134 a 153, c-3).

La administración aduanera y Valeria Claros de García, plantearon recursos jerárquicos, que fueron resueltos con la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso, con la que la AGIT, determinó anular obrados con reposición hasta el acta de intervención contravencional inclusive. El fundamento de tal decisión, radica en que la administración aduanera no consideró que el procedimiento de control diferido regular, en el marco de las previsiones contenidas en los arts. 48 y 49 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano) y Resolución de Directorio N° 01-004-09 de 12 de marzo de 2009.

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

Cursa en el cuaderno del expediente, que Valeria Claros de García – quien actúa como tercero interesado – con memorial de fs. 180-181, hizo conocer la existencia de la Resolución Determinativa AN-GRPGR-UFIPR-Resolución de Directorio N° 035/17 de 4 de mayo de 2017, con la que la administración aduanera declaró la inexistencia de deuda tributaria al no haberse registrado observaciones al despacho realizado. También, el Auto Administrativo AN-GRPGR-UFIPR-AA 003/17 de 1 de septiembre de 2017, con el que se autorizó la devolución del vehículo comisado (fs. 170 a 179).

VI.- Análisis de las problemática planteada.

VI.1. Respecto al Procedimiento de Control Diferido.

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

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

Entre los objetivos específicos señala:

Comprobar que los datos declarados en las declaraciones de mercancía y en los documentos adjuntos de respaldo sean correctos, completos y exactos conforme lo

establecido en la normativa aduanera, así como también el cumplimiento de las formalidades previas al despacho.

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

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

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

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

A ello se añade, con base en la documental de fs. 170 a 179 del expediente, que acredita que sobre el caso de la DUI 2010/543/C-939, se ha declarado la inexistencia de deuda tributaria y se ordenó la devolución del vehículo comisado, siendo evidente que se ha renovado el acto anulado por la autoridad demandada, haciendo innecesario efectuar mayores consideraciones en relación a los últimos dos agravios expuestos por la demandante referidos al ejercicio de la potestad aduanera y la presunta contradicción en las resoluciones de la AGIT.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia 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 de fs. 84 a 90 vta., interpuesta por la Gerencia Regional Potosí de la Aduana Nacional, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1013/2014 de 14 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.
Dra. María Cristina Díaz Sosa.
Dr. Esteban Miranda Terán.
Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.
Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.
Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.
Dr. Ricardo Torres Echalar.
Dr. Olvis Eguez Oliva.
Dr. Edwin Aguayo Arando.
Sucre, 21 de marzo de 2018.
Ante mí: Abg. Sandra Magaly Mendivil Bejarano.- Secretaria de Sala.

106

Marcos Alberto Sánchez Bravo c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por Marcos Alberto Sánchez Bravo de fs. 11 a 14, 20 a 23 vta., 26 y vta., 29 y vta., y 32; y vta., en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1102/2014, de 29 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 3 a 9 vta.; la contestación de fs. 94 a 98 vta.; la réplica de fs. 103-105; la duplica de fs. 116 a 118, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Marcos Alberto Sánchez Bravo, se apersona ante este tribunal manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que según el parte de recepción de la administración aduanera, ingresó en recintos de ALBO S.A., 224 bultos con menaje doméstico, efectos personales y 4 motocicletas, mercancía proveniente de los Estados Unidos donde el demandante tenía su residencia durante los últimos 15 años. Para ello, refiere haber contratado los servicios de la Agencia Despachante de Aduanas “Bruselas” (ADA Bruselas), quienes con documentación respaldatoría solicitaron a la administración aduanera, el examen previo y determinación del valor para el despacho del menaje doméstico.

Añade que el Informe Técnico de 7 de noviembre de 2013, señalaría que se cumplió con los requisitos exigidos en el art. 193-b) de la L. Nº 1990, declarando procedente la autorización de exoneración de tributos del menaje doméstico y efectos personales, e improcedente la autorización de exoneración de la Caja Nº 63, por ser mercadería nueva.

Agrega que la ADA Bruselas, solicitó a la administración aduanera el desbloqueo del sistema de trámites de nacionalización a fin de validar su DUI, y que a esa fecha, no fueron notificados con la resolución de abandono conforme lo prevé el art. 275 del D.S. Nº 25870, vulnerando los arts. 115, 116 y 117 de la C.P.E., al notificársele con el proveído de rechazo de la solicitud de prosecución del trámite de nacionalización, bajo el argumento de que la mercadería habían entrado en abandono.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Refiere que la resolución de declaratoria de abandono, estableció el abandono tácito del menaje doméstico, efectos personales y 4 motocicletas, aspecto que no sería cierto, toda vez que ingresaron al recinto de ALBO S.A., el 8 de abril de 2013 para el parte de recepción, entregando toda la documentación de la mercancía a la ADA Bruselas para el pago de

impuestos, pese a que la Ley de Aduanas establece que el menaje doméstico y los efectos personales están exentos de tributación.

Que en conformidad a lo dispuesto por el art. 153-b) de la L.G.A., para que proceda la declaración de abandono de mercancías deben existir 2 elementos esenciales, el primero de tipo subjetivo, ligado a lo que es el ánimo del propietario de los bienes de abandonar sus pertenencias; y el segundo de tipo objetivo, referido al inicio de trámites aduaneros para la aplicación de un determinado régimen aduanero; en ese entendido, señala que el inicio de cualquier trámite interrumpe el computo de los plazos para la declaración de abandono, ya que no se puede conceder un plazo a una persona (natural o jurídica) para la ejecución de un acto que deba realizar otra persona cuando el trámite ya fue iniciado, que es lo que habría sucedido en el presente caso, demostrando al haber iniciado el trámite aduanero, que en ningún momento manifestó el ánimo de dejar o dar por abandonados sus bienes.

Añade que el Informe Técnico AN-SCRZI-IN N° 2931/2013 cumplió con el art. 153 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, al declarar procedente la autorización de exoneración de tributos del menaje doméstico, con excepción de la caja 63 por ser mercadería nueva; siendo este momento, donde se habría determinado cual el trámite a seguir para la internación de los bienes, lo que implicaría que con anterioridad a esta determinación, no podía proseguirse con los trámites aduaneros y el pago de tributos ya que no existía una determinación de la autoridad administrativa para realizar los mismos, puesto que esta determinación seria de exclusiva responsabilidad del ente aduanero y está fuera de las posibilidades de ser realizado por el propietario de la mercadería; que además, el retraso en la emisión de esta determinación, no puede imputársele, ya que este hecho lo coloca en un estado de inseguridad jurídica, porque desconocía que parte de la mercadería estaba sujeta a exoneración de tributos y cual no, resultando incomprensible para el demandante, que se pretenda el pago de tributos aduaneros antes de su determinación.

De igual manera, no se habría tomado en cuenta la S.C. Plurinacional N° 1911/2013 de 29 de octubre que declara, la inconstitucionalidad de las disposiciones finales de los arts. 154, 155, y 156 de la L.G.A., y la vigencia del art. 154 de la misma norma, fallo que autorizaría al propietario a pedir el levante de su mercancía, una vez notificado con la resolución de abandono y antes de su ejecutoria mediante una Agencia Despachante de Aduanas, y por todas las solicitudes realizadas, la resolución administrativa no se encontraría ejecutoriada, razón por la cual, la administración aduanera debería dar cumplimiento a la sentencia constitucional que restituye el derecho al reclamo de mercancías declaradas en abandono, más aún si retrata de efectos personales.

Concluye que estos aspectos no fueron de consideración de la ARIT y la AGIT, y vulneran los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., ya que las resoluciones emitidas, no se ajustan a los cánones de legalidad previstos por nuestro ordenamiento jurídico, consecuentemente se habría hecho una errónea interpretación y aplicación indebida de las normas, constituyendo un agravio a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política del Estado, las Convenciones y Tratados Internacionales y la Ley.

I.3 Petitorio.

Por los fundamentos de derecho expuestos, solicita se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1102/2014 de 29 de julio, y en cumplimiento de la S.C. Plurinacional N° 1911/2013 de 29 de octubre, se le permita continuar con el trámite aduanero.

II.- De la contestación de la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona a la demanda y responde negativamente a la misma.

Citando al art. 154 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, señala que existen las siguientes modalidades de depósitos aduaneros: a) Depósito temporal: Donde las mercancías podrán permanecer por el plazo máximo de 60 días, y b) Depósito de aduana: Donde las mercancías han sido destinadas desde origen o transferidas de depósito temporal, para su permanencia por un plazo máximo de 2 años; que asimismo, el art. 117 de la L.G.A., señala que transcurridos 2 meses contados desde la fecha de ingreso de las mercancías a depósito temporal, sin que el declarante o consignatario presente el levante y no hubieran sido retiradas, serán declaradas en abandono tácito; así por el art. 153 de la misma norma, el abandono de hecho o tácito de las mercancías se producirá: b) Cuando las mercancías permanecen bajo depósito temporal o régimen de depósito aduanero, sin haberse presentado la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, o la mercancía no sea retirada dentro de los plazos de almacenaje previstos para cada caso.

Refiere que en el presente caso, el parte de recepción indica que el 25 de marzo de 2013, ALBO S.A., recibió 224 paquetes, bajo la modalidad de depósito temporal, así el 8 de abril de 2013, ALBO S.A., emitió el parte de recepción, por el ingreso de 224 bultos, con fecha de llegada 25 de marzo de 2013; tipo de recepción: Depósito temporal; fecha en la que se inicia el término de 2 meses para que el declarante o consignatario presente el levante, culminando el plazo el 24 de mayo de 2013, de acuerdo al cómputo establecido en el art. 117 de la L.G.A.

Señala que el 27 de diciembre de 2013, se notificó la Resolución Administrativa Declaratoria de Abandono de 23 de diciembre de 2013 al propietario de la mercancía, siete meses después de culminado el plazo para su emisión, conforme prevé el art. 154 de la L.G.A., modificado por la Disposición Adicional Décimo Octava de la L. N° 317, puesto que el plazo concluyó el 24 de mayo de 2013, y siendo ese día viernes, debió emitirse la resolución, el 27 de mayo de 2013.

Añade que si bien la Ley General de Aduanas, establece un plazo para la emisión de la Resolución Administrativa de Declaratoria de Abandono Tácito, el art. 154 de la citada norma, modificado por la Disposición Adicional Décimo Octava de la L. N° 317, no determina una consecuencia ante su incumplimiento, como tampoco dispone que sea un plazo perentorio que dé lugar a la caducidad de un derecho, por lo que el demandante no puede alegar una supuesta vulneración del derecho al debido proceso puesto que fue quién ingresó la mercancía a recinto aduanero mediante Parte de Recepción el 25 de marzo de 2013, y omitió la presentación de la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, vulnerando así lo dispuesto por el art. 153-b) de la L.G.A., toda vez que debió haber solicitado la reexpedición o nacionalización de su mercancía, en el plazo previsto por el art. 117 de la norma en análisis, aspecto que no se habría realizado.

II.1. Petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita declarar improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Marco Alberto Sánchez Bravo, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1102/14 de 29 de julio de 2014.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 8 de abril de 2013, ALBO S.A., emitió parte de recepción para el consignatario Marcos Sánchez por el ingreso de 224 bultos que dicen ser: 220 bultos con menaje doméstico y efectos personales y cuatro motocicletas usadas; con fecha de llegada: 25 de marzo de 2013; tipo de recepción: Depósito temporal.

El 7 de noviembre de 2013, se emite informe técnico señalando que el 11 de octubre de 2013, la ADA Bruselas presentó a la administración aduanera, carta de solicitud de examen previo y determinación de valor para el despacho de menaje doméstico, para su comitente Marcos Alberto Sánchez Bravo; en recomendaciones, considera procedente la exoneración de tributos del Parte de Recepción, e improcedente la exoneración de la caja 63, por ser mercancía nueva.

El 26 de noviembre de 2013, la ADA Bruselas solicitó a la administración aduanera, el desbloqueo del sistema y conclusión del trámite de nacionalización, argumentando que a esa fecha no se emitió ni notificó resolución que declare el abandono conforme prevé el art. 275 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, tomando en cuenta que el 7 de noviembre de 2013, el informe de dicha administración, consideró procedente la exoneración de tributos para la importación del menaje doméstico.

El 18 de diciembre de 2013, la administración aduanera notificó personalmente al demandante, el Proveído de 29 de noviembre de 2013 que rechaza la solicitud de desbloqueo del sistema y conclusión del trámite de nacionalización, señalando que revisado el sistema SIDUNEA++, el parte de recepción está en abandono, lo que no permite la validación de la DUI.

Emitido un último informe, el 27 de diciembre de 2013, la administración aduanera notificó a Marcos Sánchez Bravo, con resolución administrativa declaratoria de abandono que declara el abandono tácito o de hecho, en favor del Estado, de la mercancía descrita en el parte de recepción en sujeción a los arts. 117 y 153-b) de la L.G.A., y 273 de su Reglamento.

Impugnada la resolución administrativa de declaratoria en abandono, la ARIT por resolución de recurso de alzada, resuelve confirmar la misma. Impugnada a su vez la resolución de alzada, la AGIT por resolución de recurso jerárquico, resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa de Declaratoria en Abandono de 23 de diciembre de 2013.

IV.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-1102/2014, se establece que para el caso, los puntos de controversia a determinar son los siguientes:

Si conforme al art. 153-b) de la L.G.A., el inicio del trámite aduanero interrumpe el computo de plazos para la declaración de abandono.

Si el informe técnico emitido por la administración aduanera, es el acto que determina el pago de los tributos aduaneros y el tramite a seguir para la internación de bienes.

Si la resolución de la AGIT no consideró todos sus argumentos, entre ellos el contenido de la S.C. Plurinacional N° Nº 1.911/2013 de 29 de octubre vulnerando los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Si conforme al art. 153-b) de la L.G.A., el inicio del trámite aduanero interrumpe el computo de plazos para la declaración de abandono.

El demandante señala que el inicio de cualquier trámite interrumpe el cómputo de los plazos para la declaración de abandono, y que al haber iniciado el trámite aduanero, adecuó su conducta al art. 153-b) de la L.G.A.

El art. 117 de la L.G.A., cita: "Depósitos temporales son recintos habilitados para el almacenamiento temporal de mercancías, bajo el control de la Aduana Nacional. Las mercancías depositadas podrán ser destinadas a consumo, reembarcadas, admitidas temporalmente ya sea total o parcialmente. Transcurridos dos meses contados desde la fecha del ingreso de las mercancías a depósito temporal, sin que el declarante o consignatario presente el levante y no hubieran sido retiradas, serán declaradas en abandono tácito." Por su parte el inc. b) del art. 153 de la misma norma, señala: "El abandono de hecho o tácito de las mercancías se producirá por las siguientes causales: b) Cuando las mercancías permanecen bajo depósito temporal o régimen de depósito aduanero, sin haberse presentado la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, o la mercancía no sea retirada dentro de los plazos de almacenaje previstos para cada caso."

Del análisis de los antecedentes administrativos, se constata que por el Parte de Recepción Nº 701 2013 145372 - MSCULF149235 de 8 de abril de 2013 (fs. 46 antecedentes administrativos), el 25 de marzo de 2013, la Almacenera Boliviana S.A. "ALBO S.A.", recibió del consignatario Marcos Sánchez Bravo, 224 bultos con menaje doméstico y efectos personales y 4 motocicletas usadas, bajo la modalidad de depósito temporal. Asimismo, este documento consigna sello con la siguiente consigna: "Transcurridos los 60 días de la fecha de ingreso de mercancía a deposito temporal, sin que el declarante o consignatario presente el levante o no hubieran sido retiradas, serán declaradas en abandono tácito." En ese entendido, de acuerdo al cómputo establecido en el art. 117 de la L.G.A., el ingreso de los 224 bultos fue el 25 de marzo de 2013, este acto dio inicio al trámite aduanero, culminando el término de los 2 meses para que el demandante presente el levante el 24 de mayo de 2013, lapso de tiempo donde la inactividad del demandante configuró el abandono de hecho o tácito de la mercancía que se encontraba en depósito temporal, al omitir la presentación de la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero dentro del plazo de los 60 días.

V.2. Si el informe técnico emitido por la administración aduanera, es el acto que determina el pago de los tributos aduaneros y el tramite a seguir para la internación de bienes.

El demandante refiere que el Informe Técnico AN-SCRZI-IN N° 2931/2013 determina cual el trámite a seguir para la internación de los bienes, lo que implicaría que con anterioridad a esta determinación no podía proseguirse con los trámites aduaneros y el pago de los tributos, ya que no existía una determinación de la autoridad administrativa para realizar los mismos.

El art. 48-II de la L. Nº 2341, señala: "Salvo disposición legal en contrario, los informes serán facultativos y no obligarán a la autoridad administrativa a resolver conforme a ellos."; el Tribunal Supremo de Justicia, por Sentencia de Sala Plena Nº 228/2016 de 14 de junio, estableció que: "…en el caso de autos existe el Informe Técnico AN-CBBCI-00956/2012, el cual fundamenta de manera objetiva, legal y precisa la existencia de la

infracción administrativa por parte del concesionario; sin embargo, así no hubiese existido un informe técnico, no es un requisito indispensable normado para no sancionar una determinada infracción, el informe técnico simplemente recomienda al órgano decisor y proporciona los elementos de juicio necesarios para dictar resolución, no teniendo carácter obligatorio sobre la decisión en una resolución…".

Bajo estos parámetros, los informes vienen a constituir un acto preparatorio de carácter interno, y no constituyen por sí un acto definitivo o determinativo como pretende el demandante, ya que si bien el Informe Técnico AN-SCRZI-IN N° 2931/2013, dentro sus conclusiones considero procedente la exoneración de tributos para la importación del menaje domestico conforme establece el art. 193 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, no es menos cierto que, como propietario de la mercancía estaba obligado a presentar en el plazo de los sesenta días, la declaración de mercancías para la aplicación de un determinado régimen aduanero, y al no hacerlo, el demandante dejó caer en abandono de hecho o tácito sus mercancías.

V.3. Si la resolución de la AGIT no consideró todos sus argumentos, entre ellos el contenido de la S.C. Plurinacional N° Nº 1.911/2013 de 29 de octubre vulnerando los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

El demandante concluye su demanda señalando que los aspectos antes citados, entre ellos la vinculatoriedad de la S.C. Plurinacional N° Nº 1911/2013 de 29 de octubre, no fueron de consideración de la ARIT y la AGIT, vulnerando de esta manera los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E.

Primero, en cuanto a la inobservancia de la S.C. Plurinacional N° Nº 1.911/2013 de 29 de octubre, cabe precisar que este aspecto no fue motivo de impugnación en sede administrativa, por lo que este tribunal no emitirá pronunciamiento al respecto. Por otra parte, del análisis de los acápites anteriores, se concluye que la AGIT actuó acertadamente al establecer, que la conducta de Marcos Alberto Sánchez Bravo, vulneró lo dispuesto por el art. 153-b) de la L.G.A., toda vez que debió haber solicitado la reexpedición o nacionalización de su mercancía en el plazo previsto por el art. 117 de la referida Ley, aspecto que como bien se analizó, no fue realizado por el demandante; entonces, no se evidencia que las resoluciones emitidas por la ARIT y la AGIT, no se ajusten a los cánones de legalidad que vulneren los derechos constitucionales del propietario de la mercancía.

VI.- Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, de 29 de diciembre de 2014, en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por Marcos Alberto Sánchez Bravo; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1102/2014 de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

107

Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 56 a 62, presentada por la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014 de 14 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 6 a 15; la contestación de fs. 86 a 89 vta.; la réplica de fs. 93 a 95 vta.; la dúplica de fs. 99-100 vta.; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante representada por su Jefatura de Ingresos, mediante memorial con cargo de recepción de 16 de octubre de 2014 refirió que, en uso de sus atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano y el art. 3 de la Resolución Técnica Administrativa N° 01/2010 –facultad del Departamento de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre para cumplir las funciones de administración tributaria entre tanto se apruebe la Carta Orgánica-, emitió la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013 de 15 de agosto, declarando la prescripción del Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IPBI) de las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001 y 2004, y, rechazando la solicitud de prescripción de las gestiones 2003 y 2005 del inmueble N° 56035 de propiedad de Eulofia Miranda Higueras –heredera ab intestato de Félix Solis Paucara-, refiriendo en el caso de estas 2 últimas gestiones que la prescripción fue interrumpida por haberse hecho conocer al contribuyente a través de notificación masiva en periódico de circulación nacional las Liquidaciones por Determinación Mixta Nos. 2499/2008 y 8067/2010.

Contra dicha decisión, el sujeto pasivo interpuso recurso de alzada, emitiendo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Chuquisaca la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013 de 30 de diciembre que revocó parcialmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2003, dejando sin efecto la obligación tributaria del IPBI de las gestiones 2003 y 2005 por considerarlas prescritas, decisión impugnada por la administración tributaria emitiendo la AGIT la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0526/2014 de 31 de marzo que anuló obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico, emitiendo posteriormente la misma entidad la resolución ahora impugnada que confirmó la resolución de recurso de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, sustentó su demanda con los siguientes fundamentos:

Señaló que, al emitir la ARIT la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013, no habría tomado en cuenta los argumentos jurídico-legales expuestos por la administración tributaria, aplicando erróneamente la ley y vulnerando normas tributarias.

Señaló también que, al dejar sin efecto la resolución impugnada el IPBI de las gestiones 2003 y 2005 por considerar prescrita la acción de la administración tributaria , se transgredieron normas tributarias incurriendo en errónea interpretación de la ley y "mala valoración de la prueba", mencionando como derechos lesionados "el acceso a la igualdad procesal, la seguridad jurídica, la legalidad", el debido proceso, la defensa, así como los principios de imparcialidad, transparencia, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia, verdad material.

Refirió que, la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013 se constituye en un título ejecutivo, correctamente comunicado al sujeto pasivo a través de notificación masiva según lo establecido por el art. 13-I del Reglamento al Código Tributario Boliviano y, 83, 89 y 93-3 del Cód. Trib. Boliviano, interrumpiendo de esta manera la prescripción del IPBI de las gestiones 2003 y 2005 conforme prevé el art. 61 del Cód. Trib. Boliviano; refirió que para este efecto, la administración tributaria además de las resoluciones que establecen el calendario de pago del IPBI, emitió la Resolución Administrativa Tributaria JDI 072/2008 consignando la cuantía para las notificaciones masivas según mandato del art. 13-II y III del Reglamento al Código Tributario Boliviano.

Continuó afirmando que, al emitir la AGIT la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0526/2014 de 31 de marzo anulando obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta el auto de admisión de recurso jerárquico, y posteriormente emitir la resolución ahora impugnada confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013, en los hechos dictó dos resoluciones sobre el mismo caso, vulnerando el debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad, la verdad material y el derecho a la defensa, citando los arts. 115 y 180-I de la C.P.E., 30-6-11 y 12 de la L.O.J., 1-2 y 16 del Cód. Pdto. Civ., 4-d), f) y g) de la Ley de Procedimiento Administrativo, además de invocar la S.C. Plurinacional N° 1542/2014 de 25 de julio.

Afirmó que, la resolución impugnada es vulneratoria al debido proceso, la verdad material, seguridad jurídica y legalidad, citando además de la normativa ya citada los arts. 89, 93-I-3, 97-III y 108-I-7 del Cód. Trib. Boliviano, y 13 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, pues habría existido una interpretación errónea del procedimiento determinativo en casos especiales, negándole arbitrariamente al Gobierno Autónomo Municipal de Sucre el derecho a percibir lo adeudado por el contribuyente, cuando la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre dio estricto cumplimiento a la normativa pertinente al haber efectuado notificaciones masivas.

Por último aseveró que, la Resolución impugnada erróneamente indica que la prueba presentada en el recurso jerárquico por la administración tributaria no tendría validez por considerarse inobservados los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano, lo cual sería falso pues según el memorial de 5 de junio de 2014 se dio cumplimiento a dichos preceptos.

I.3. Petitorio.

Con los argumentos precedentes, la entidad demandante solicitó se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014, y en su mérito se mantenga firme y subsistente en su totalidad la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013.

II.- Contestación a la demanda.

Mediante memorial presentado el 24 de diciembre de 2014 de fs. 86 a 89 vta., la AGIT respondió negativamente a la demanda, solicitando se declare improbada la misma, y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada, fundamentando su petitorio con los siguientes argumentos:

Señaló que, el art. 89-2 del Cód. Trib. Boliviano respecto de la notificación masiva establece que entre las publicaciones deben transcurrir sólo quince días, y en el caso del IPBI de la gestión 2003 la primera publicación se realizó el 10 y la segunda el 27 de diciembre de 2008, es decir entre la primera y segunda publicación de la Liquidación por Determinación Mixta N° 2499/2008 de 8 de diciembre, transcurrieron diecisiete días, incumpliéndose la referida norma al afectar la validez de la notificación, observando además que la diligencia de notificación con dicho actuado fue realizada el 31 de diciembre de 2008; respecto del IPBI de la gestión 2005 señaló que, la administración tributaria emitió la Liquidación por Determinación Mixta N° 8067/2010 de 29 de octubre, cursando fotocopias legalizadas de dos publicaciones, la primera del 5 y la segunda del 20 de diciembre de 2010, cumpliéndose con el plazo de los quince días entre la primera y segunda publicación, sin embargo, se observó que la notificación con la referida liquidación determinativa mixta no contiene la firma del oficial de diligencias, estableciéndose por ello en la resolución de alzada su invalidez.

Refirió que, la administración tributaria en su recurso jerárquico, ajuntó la diligencia de notificación extrañada con la firma del oficial de diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre Pastor Saavedra Bernal, por lo que, la AGIT anuló obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014 disponiendo que la instancia de alzada emita un pronunciamiento considerando la prueba presentada en observancia de los arts. 81 y 219 del Cód. Trib. Boliviano; en dicho mérito, la ARIT emitió un nuevo Auto de Admisión el 15 de mayo de 2014, proveyendo al Otrosí 1 del memorial de la administración tributaria : “Con referencia a la documentación adjunta, la administración tributaria deberá cumplir lo dispuesto por el art. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano, ante la instancia jerárquica, conforme dispone la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014…”.

Continuó refiriendo que, notificado el Auto de Admisión del Recurso Jerárquico el 21 de mayo de 2014, la administración tributaria tenía hasta el 4 de junio de 2014 para presentar la diligencia de notificación de la Liquidación por Determinación Mixta N° 8067 como prueba de reciente obtención en cumplimiento del art. 81-3 último párrafo del Cód. Trib. Boliviano, es decir que debió presentarse con juramento de reciente obtención y demostrar la razón por la que no se encontraba adjunta a los antecedentes administrativos, sin embargo, mediante memorial de 5 de junio de 2014 la administración tributaria solicitó se tenga presente la diligencia de notificación adjunta, indicando que por un error involuntario del personal se omitió su remisión, pidiendo sea considerada la mismo en aplicación del art. 10 del D.S. N° 27241 –principios que rigen los recursos administrativos- sin presentarla como prueba de reciente obtención, es decir sin el juramento ni la acreditación de que la documentación fue entre papelada, lo cual determinaría la invalidez de la prueba.

Finalizó invocando el Sistema de Doctrina Tributaria, a través de la Resolución AGIT-RJ/0348/2009 referida a la notificación masiva, y la jurisprudencia contenida en la S.C. N° 0776/2011-R de 20 de mayo referida al derecho a la defensa.

III.- Réplica, dúplica y del tercero interesado.

La administración tributaria mediante memorial presentado el 21 de enero de 2015 de fs. 93 a 95 vta., ratificando los argumentos expuestos en su demanda, presentó su réplica volviendo a solicitar se declare probada la misma.

Mediante memorial presentado el 12 de febrero de 2015 de fs. 99-100, el demandado hizo uso a su derecho a la dúplica reiterando los argumentos expuestos en su respuesta a la demanda.

No obstante de la notificación al tercero interesado, tal consta en la diligencia de fs. 109, este no compareció dentro de la presente causa, debiendo en consecuencia estar a las resultas de la contienda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la administración tributaria así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria (AIT), corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

Mediante Resolución Administrativa Tributaria JDI 071/2008 de 24 de octubre, el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre aprobó el Reglamento de Procesos de Determinación emergentes de Liquidación Mixta (Anexo 3, fs. 28-27) que según su art. 5 alcanza al IPBI, Impuesto a la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA) y Patentes Municipales; asimismo, en su art. 14 refiere que, la liquidación legalmente notificada interrumpe la prescripción por las gestiones determinadas.

Por la Resolución Administrativa Tributaria JDI 072/2008 de 24 de octubre (Anexo 3, fs. 24-23), el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre aprobó el Reglamento de Notificaciones Masivas como mecanismo válido para comunicar a los sujetos pasivos los actos de dicha administración tributaria, estableciéndose en su art. 2 la cuantía máxima para el IPBI en 100.000 UFV's.

Determinación por Liquidación Mixta GMS/JDI 2499/2008 de 8 de diciembre (Anexo 3, fs. 4) por la que, la administración tributaria verificado el vencimiento para el pago del IPBI del inmueble con el registro N° 56035 de propiedad de Félix Solis Paucara, estableció la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2003 en un monto de Bs 845.-, advirtiendo al contribuyente con la cancelación de dicho importe en el término de 20 días a partir de su notificación bajo conminatoria del inicio de la ejecución tributaria en caso de incumplimiento.

Primera publicación de 10 de diciembre de 2008 en el periódico de circulación nacional "Correo del Sur" (Anexo 3, fs. 11 a 9), por la que el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre refirió la citación a los contribuyentes, entre ellos Félix Solis Paucara con el inmueble 56035, para que se apersonen y sean notificados, en el último caso con la resolución determinativa emergente de Liquidación Mixta N° 2499/2008 con la deuda de la gestión 2003 por un total de Bs 845.00, siendo la segunda publicación en el mismo medio de prensa el 27 de diciembre de 2008 (Anexo 3, fs. 8 a 6).

Diligencia de notificación masiva de 31 de diciembre de 2008 (Anexo 3, fs. 12) estableciendo que, al haberse publicado las notificaciones masivas el 11 y 27 de diciembre de 2008, constatándose que dentro del plazo previsto por ley su incomparecencia, se dio por

notificado al contribuyente Félix Solis Paucara con la Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 2499/08.

Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 8067/2010 de 29 de octubre (Anexo 3, fs. 13) por la que, la administración tributaria verificado el vencimiento para el pago del IPBI del inmueble con el registro N° 56035, estableció la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2005 en un monto de Bs 1.108.-, intimando al contribuyente con la cancelación de dicho importe en el término de 20 días calendario a partir de su notificación bajo conminatoria de adoptarse medias coactivas en caso de incumplimiento.

Primera publicación de 5 de diciembre de 2010 en el periódico de circulación nacional "Correo del Sur" (Anexo 3, fs. 17 a 19), por la que el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre refirió la citación a los contribuyentes, entre ellos a Félix Solis Paucara, para que se apersonen y sean notificados, en el último caso con la resolución determinativa emergente de una Liquidación Mixta N° 8067/2010 con la deuda de la gestión 2005 de Bs 1.108.00, siendo la segunda publicación en el mismo medio de prensa el 20 de diciembre de 2010 (Anexo 3, fs. 20 a 18).

Diligencia de notificación masiva de 28 de diciembre de 2010 (Anexo 3, fs. 21) estableciendo que, al haberse publicado las notificaciones masivas el 5 y 20 de diciembre de 2010, constatándose que su incomparecencia dentro del plazo previsto por ley, se dio por notificado al contribuyente Félix Solis Paucara con la Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 8067/2010, extrañándose en la parte final del documento la firma del Oficial de Diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre.

Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013 de 15 de agosto (Anexo 1, fs. 3 a 5), por el que la administración tributaria respecto del inmueble de propiedad del contribuyente declaró la prescripción de las gestiones 1998, 1999, 2000, 2001 y 2004, y rechazó la solicitud de prescripción de las gestiones 2003 y 2005.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013 (Anexo 1, fs. 46 a 53), por la que la ARIT resolviendo la impugnación del contribuyente revocó parcialmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013, dejando sin efecto la obligación tributaria del IPBI de las gestiones 2003 y 2005.

Por el memorial presentado el 28 de enero de 2014 (Anexo 1, fs. 71 a 73), la administración tributaria interpuso recurso jerárquico contra la decisión de la ARIT con los argumentos allí expuestos.

Mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014 de 31 de marzo (Anexo 1, fs. 88 a 93), la AGIT anuló obrados hasta el auto de admisión de recurso jerárquico emitido por la ARIT, debiendo esta emitir uno nuevo pronunciándose respecto a la prueba presentada en cumplimiento de los arts. 81 y 219 del Cód. Trib. Boliviano.

Auto de Admisión del Recurso Jerárquico de 15 de mayo en el que, la ARIT además de admitir el recurso interpuesto por la administración tributaria, dispuso que esta de cumplimiento de los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano ante la instancia jerárquica conforme dispuso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014.

V.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

Si la ARIT al emitir la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013 consideró los argumentos jurídico-legales de la administración tributaria y aplicó correctamente las normas tributarias.

Si la AGIT al emitir primero la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014 anulando obrados, y posteriormente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014 confirmando la resolución de recurso de alzada dictó dos resoluciones sobre el mismo caso.

Si la AGIT interpretó correctamente los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano al considerar la prueba presentada por la administración tributaria en su recurso jerárquico como no válida, vulnerando el debido proceso, los principios de seguridad jurídica, legalidad, verdad material y el derecho a la defensa.

Si la AGIT al emitir la Resolución impugnada interpretó correctamente los arts. 89, 93-I-3, 97-III y 108-I-7 del Cód. Trib. Boliviano y 13 del Reglamento al Código Tributario Boliviano, al dejar sin efecto el IPBI de las gestiones 2003 y 2005 por considerar la acción de la administración tributaria prescrita en virtud a no haberse demostrado la correcta notificación de las Liquidaciones por Determinación Mixta N° 2499 y 8067.

VI.- Análisis de la problemática jurídica planteada.

VI.1. Del principio per saltum.

Respecto de este principio, el Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Civil, a través del A.S. N° 746/2016 de 28 de junio, analizando un recurso de casación que al igual que la demanda contencioso administrativa es una acción de puro derecho, estableció: “El per saltum (pasar por alto), es una locución latina que significa pasar por alto las formas regulares de impugnación de las resoluciones judiciales, saltando etapas en las cuales correspondía hacer valer el derecho a la impugnación respectiva, toda vez que los reclamos deben ser acusados en forma vertical…”; en este mismo sentido, la Sala Plena de este Alto Tribunal en la sustanciación de un proceso contencioso administrativo mediante la Sentencia N° 175/2015 de 19 de mayo señaló: “…la parte actora no comprendió el alcance de la resolución impugnada y al contrario versó su demanda, a aspectos que no fueron analizados, en la resolución jerárquica, motivo por el cual, pronunciarse sobre la inobservancia de la normativa legal y la sanción de indemnización o devolución por pérdida de equipaje impuesta, no merece consideración alguna, debido al principio de prohibición de per saltum (pasar por alto) en nuestro sistema recursivo…”.

VI.2. De las formas de determinación de la deuda tributaria y la notificación masiva al contribuyente con la determinación mixta.

El legislador ordinario ha establecido en el Código Tributario las circunstancias en que la deuda tributaria puede ser determinada, siendo estas.

“Art. 93 (Formas de determinación).

La determinación de la deuda tributaria se realizará:

Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria.

Por la administración tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley.

Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito ha los cuales la administración tributaria fija el importe a pagar.

La determinación practicada por la administración tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados.

(…).

Art. 97 (Procedimiento determinativo en casos especiales).

(…).

La liquidación que resulte de la determinación mixta y refleje fielmente los datos proporcionados por el contribuyente, tendrá el carácter de una resolución determinativa, sin perjuicio de que la administración tributaria pueda posteriormente realizar una determinación de oficio ejerciendo sus facultades de control, verificación, fiscalización e investigación".

A su turno, el art. 83-6 del Cód. Trib. Boliviano ha reconocido a la notificación masiva como medio idóneo para comunicar los actos y actuaciones de la administración tributaria, entre ellos las resoluciones determinativas mixtas, definiéndose su procedimiento en la misma norma de la siguiente manera.

"Art. 89 (Notificaciones masivas). Las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y resoluciones sancionatorias, emergentes del procedimiento determinativo en casos especiales establecido en el art. 97 del presente Código que afecten a una generalidad de deudores tributarios y que no excedan de la cuantía fijada por norma reglamentaria, podrán notificarse en la siguiente forma:

La administración tributaria mediante publicación en órganos de prensa de circulación nacional citará a los sujetos pasivos y terceros responsables para que dentro del plazo de 5 días computables a partir de la publicación, se apersonen a sus dependencias a efecto de su notificación.

Transcurrido dicho plazo sin que se hubieran apersonado, la administración tributaria efectuará una segunda y última publicación, en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera en las mismas condiciones. Si los interesados no comparecieran en esta segunda oportunidad, previa constancia en el expediente se tendrá por practicada la notificación".

Finalmente, la norma Reglamentaria del Código Tributario respecto de este medio de comunicación procesal refiere:

"Art. 13 (Notificaciones masivas).

Las notificaciones masivas deben señalar el nombre del sujeto pasivo o tercero responsable, su número de registro en la administración tributaria, la identificación del acto administrativo y la dependencia donde debe apersonarse.

Las administraciones tributarias podrán utilizar las notificaciones masivas para cualquier acto que no esté sujeto a un medio específico de notificación, conforme lo dispuesto por la L. N° 2492.

Las cuantías para practicar esta forma de notificación serán:

Para el Servicio de Impuestos Nacionales y la Aduana Nacional, hasta 10.000 Unidades de Fomento de la Vivienda (10.000 UFV's) por cada acto administrativo.

Para los Gobiernos Municipales, las que establezcan mediante resolución de la máxima autoridad tributaria".

VI.3. De la oportunidad de la apreciación de la prueba en procesos tributarios.-

Al respecto, el legislador ordinario en el Código Tributario ha establecido lo siguiente:

"Art. 81 (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes:

(…).

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.

Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

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".

Con relación a la presentación de la prueba durante la sustanciación de los recursos administrativos y específicamente la sustanciación del recurso jerárquico, el mismo Código Tributario señala:

"Art. 215 (Medios, carga y apreciación de la prueba).

(…).

Son aplicables en los recursos administrativos todas las disposiciones establecidas en los art. 76 al 82 de la presente Ley.

(…).

Art. 219 (Recurso jerárquico). El recurso jerárquico se sustanciará sujetándose al siguiente procedimiento:

(…).

En este recurso sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la presente Ley, dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de notificación con la Admisión del Recurso por el Superintendente Tributario Regional.

(...)".

Estos presupuestos, no son simples formalidades ritualistas sino por el contrario se constituyen en verdaderas garantías procesales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4-j) de la Ley de Procedimiento Administrativo, vinculados ambos con el debido proceso.

VII.- Conclusiones.

VII.1. De la incongruencia omisiva en que hubiera incurrido la autoridad de alzada.

La entidad demandante denuncia que, al emitirse la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013, la ARIT no consideró los argumentos jurídico-legales

expuestos por la administración tributaria, aplicando por consiguiente incorrectamente las normas tributarias.

De un análisis de los antecedentes se tiene que, de fs. 46 a 53 del Anexo 1, cursa la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0225/2013 de 30 de diciembre, por la que la ARIT revocó parcialmente la Resolución Administrativa Tributaria Municipal N° 169/2013 de 15 de agosto emitida por la entidad demandante, dejando sin efecto la obligación tributaria del IPBI de las gestiones 2003 y 2005 (antecedente administrativo 10); de fs. 71 a 73 del Anexo 1, cursa el recurso jerárquico interpuesto por la Jefa de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, sin embargo, este Tribunal Supremo de Justicia no puede ingresar a analizar la problemática planteada puesto que, la omisión argumentativa reclamada no fue motivo del recurso jerárquico conforme prevé el art. 198-e) del Cód. Trib. Boliviano, por lo que en resguardo del principio per saltum desarrollado en el Fundamento Jurídico VI.1 de la presente sentencia no corresponde que sea atendido este reclamo.

VII.2. De la presunta vulneración de derechos por parte de la AGIT.

VII.2.1. De la presunta emisión de dos Resoluciones sobre el mismo caso.

El actor sostiene que, al haber emitido la AGIT la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526 de 31 de marzo que en su parte resolutiva dispone la anulación de obrados hasta el Auto de Admisión de Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014 emitido por la ARIT, y posteriormente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014 confirmando la resolución de recurso de alzada, la autoridad recursiva administrativa jerárquica dictó 2 resoluciones sobre el mismo caso, vulnerando el debido proceso, los principios de seguridad jurídica, legalidad, verdad material y el derecho a la defensa, citando los arts. 115 y 180 de la C.P.E., además de los principios de imparcialidad, transparencia, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia y verdad material, citando los arts. 3.3, 30.1.4.5.6.7.8 y 11 de la L.O.J., y, 1.2 y 16 del Cód. Proc. Civ.

De una revisión de actuados se tiene que, la entidad demandante en su memorial de interposición de recurso jerárquico señaló como argumento que, por un error involuntario, la diligencia de notificación masiva con la Resolución Determinativa Mixta N° 8067/2010 de la gestión 2005 se entrepapeló, remitiéndose a la instancia de impugnación otra en su lugar, concluyendo en el Otrosí 1 que precisamente se adjuntaba la documental extrañada; en tal virtud, la ARIT emitió el Auto de Admisión de Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014 (fs. 74 del Anexo 1) admitiendo el recurso interpuesto y proveyendo al Otrosí 1 de la siguiente manera: “Por adjuntada la documentación que indica”; radicado el recurso ante la AGIT, esta instancia mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014 de 31 de marzo (fs. 88 a 93 del Anexo 1) concluyó que, la ARIT se pronunció de manera imprecisa respecto de la prueba presentada por la administración tributaria, señalando que, según los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano la admisión y valoración de la prueba adjunta a los recursos jerárquicos, es propia de la instancia jerárquica, anulando en consecuencia obrados hasta el referido auto de admisión con el fin de que la ARIT emita un nuevo auto pronunciándose esta vez sobre la prueba de la administración tributaria conforme a lo anotado; en ese sentido, la ARIT dando cumplimiento a lo dispuesto por la instancia jerárquica, mediante Auto de Admisión de Recurso Jerárquico de 15 de mayo de 2014 (fs. 107 del Anexo 1) además de admitir el recurso de la administración tributaria , respecto del otrosí 1 señaló: “Con referencia a la documentación adjuntada, la administración tributaria deberá cumplir lo dispuesto por el art. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano, ante la instancia jerárquica, conforme dispone la

resolución de recurso jerárquico…", sin embargo, extrañamente de fs. 118 del Anexo 1 cursa un memorial por el que la Jefa de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre admitiendo haber sido notificada con el nuevo auto de admisión de recurso jerárquico, se apersonó ante la AGIT pidiendo: "tener presente la diligencia de notificación masiva la cual se adjuntó para efectos de revisión dentro del proceso…" y sea valorada la misma de acuerdo al principio inquisitivo, previsto en el art. 10 del D.S. N° 27241.

De los antecedentes expuestos se tiene que, evidentemente la ARIT no dio cumplimiento a lo establecido por la normativa aplicable en caso de presentación de prueba de reciente obtención a la interposición del recurso jerárquico, pues al advertir que la administración tributaria adjuntaba prueba a su recurso que no fue presentada oportunamente –diligencia de notificación masiva de la gestión 2005 con la firma del Oficial de Diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre-, debió imprimir el trámite previsto en el art. 219-d) del Cód. Trib. Boliviano referido a la recepción de prueba de reciente obtención únicamente dentro de los 10 días de notificación con la admisión del recurso, y si bien la administración tributaria presentó prueba juntamente a su recurso jerárquico, y no dentro de los 10 días de notificada con la admisión del recurso que establece el procedimiento, era obligación de la ARIT emitir el auto de admisión observando el último párrafo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano aplicable por disposición del art. 215 de la misma norma, es decir, disponer que la administración tributaria acredite que la omisión en la presentación oportuna de la prueba no le es atribuible y presentar juramento de prueba de reciente obtención, dejando a la autoridad jerárquica la verificación del cumplimiento de tales exigencias, pues al emitir la resolución de alzada la ARIT ya perdió competencia.

Al no haberse cumplido con estas formalidades que, como se tiene glosado en el Fundamento Jurídico VI.3, tienen como finalidad resguardar el principio de preclusión y eficacia vinculados al debido proceso, al disponer la ARIT a través de su Auto de Admisión de Recurso Jerárquico de 4 de febrero de 2014 simplemente "Por adjuntada la documentación que indica" sin establecer el cumplimiento de las formalidades referidas, se ocasionó indefensión en el sujeto pasivo que en ese momento también se encontraba pendiente de la sustanciación del recurso, y por consiguiente se vulneró el debido proceso, siendo correcta la decisión de la AGIT a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0526/2014 de 31 de marzo de anular obrados hasta el auto de admisión del recurso jerárquico disponiendo que la ARIT emita uno nuevo, esta vez teniendo el cuidado de observar los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano.

Habiéndose reencausado el procedimiento de oficio por la AGIT en atinada aplicación del art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo concordante con el art. 55 de Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo –anulabilidad y nulidad de actos y procedimientos-, se continuó con la tramitación del recurso jerárquico culminando el mismo con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014 de 14 de julio que confirmó la resolución de alzada, en tal virtud, no ha existido la emisión de dos resoluciones por la misma autoridad sobre la misma causa, siendo que la primera al anular obrados depuró el procedimiento de vicios que puedan afectar derechos, garantías o principios inherentes a las partes, y la segunda resolución, ingresó a resolver el fondo del recurso jerárquico, por lo mismo no se advierte vulneración alguna al debido proceso, la seguridad jurídica, la legalidad, la verdad material y el derecho a la defensa, mucho menos vulneración de los principios de imparcialidad, transparencia, probidad, honestidad, legalidad, eficacia, eficiencia y verdad material, siendo inatendible por ello este reclamo de la entidad demandante.

Con relación a la S.C. Plurinacional N° 1542/2014 de 25 de julio invocada por la administración tributaria , tal cual se ha desarrollado precedentemente, no resulta aplicable al caso concreto puesto que no cumple con la identidad de presupuestos fácticos similares para que sea aplicable al caso concreto, pues la misma hace referencia a la emisión de fallos administrativos resolviendo una misma situación jurídica con dos criterios distintos.

VII.2.2. De la presunta interpretación errónea de los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano por parte de la AGIT.

Conforme se tiene desarrollado en el Fundamento Jurídico VI.3 de la presente Sentencia, el ofrecimiento y producción de la prueba en materia tributaria obedece al Principio de Oportunidad, es decir, la observancia de las partes del plazo establecido por la normativa para las probanzas, caso contrario la prueba por regla debe ser rechazada, sin embargo la misma normativa prevé la excepcionalidad de que la prueba inoportuna pueda ser admitida y valorada por el órgano que administra justicia tributaria, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el último párrafo del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, es decir, 1) Se acredite que la omisión no fue por causa propia; y, 2) Se preste el juramento de reciente obtención de la prueba.

En el caso concreto, tratándose de la sustanciación de un recurso jerárquico y la pretensión de la administración tributaria de producir prueba de reciente obtención, conforme prevé el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano aplicable por expresa disposición del art. 215-III de la misma norma, era deber ineluctable del actor acreditar que la omisión de la presentación de la prueba oportunamente no es atribuible a dicha entidad, así como prestar el juramento respectivo; de una revisión de obrados se establece que, el Gobierno Autónomo Municipal de Sucre a través de su Jefatura de Ingresos ni ha acreditado debidamente que la omisión en la presentación oportuna de la presentación de la diligencia masiva de la gestión 2005 no le sea atribuible, y tampoco cursa en obrados actuado alguno que refiera que se haya prestado el juramento, siendo insuficiente el memorial de fs. 118 del Anexo 1 que solicita tener presente la diligencia de notificación masiva extrañada con la firma del oficial de diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre (fs. 60 del Anexo 1) y que la misma sea valorada conforme al principio inquisitivo previsto en el art. 10 del D.S. N° 27241, pues la administración tributaria debió observar las formalidades extrañadas; de ahí que, al considerar la AGIT como no válida la prueba de reciente obtención de la administración tributaria , por los argumentos expuestos en el presente acápite y en el acápite anterior, ha interpretado correctamente los arts. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano, ajustando su entendimiento y razonamiento a los cánones de razonabilidad de interpretación de la norma referidos a la oportunidad de la prueba, debiendo también rechazarse este argumento de la entidad demandante.

VII.3. Respecto de la correcta o incorrecta notificación masiva de las Resoluciones Determinativas por Liquidación Mixta Nos. 2499/2008 y 8067/2010.

La entidad demandante considera incorrecta la interpretación de la AGIT de los arts. 83-6, 89, 93-I-3, 97-III y 108-I-7 del Cód. Trib. Boliviano, y 13 del Reglamento al Código Tributario Boliviano que estableció no haberse demostrado la correcta notificación de las Liquidaciones por Determinación Mixta Nos. 2499/2008 y 8067/2010, dejando en consecuencia sin efecto el IPBI de las gestiones 2003 y 2005 por considerar la acción de la administración tributaria prescrita.

Al respecto, la resolución impugnada en su fundamentación técnico-jurídica refiere:

"(…).

(…), respecto al IPBI gestión 2003, se tiene que la Administración Tributaria Municipal, emitió la Liquidación por Determinación Mixta G.M.S./J.D.I. Nº 2499/2008, de 8 de diciembre de 2008, en la que establece deuda tributaria por el IPBI gestión 2003, por el inmueble 56035, misma que habría sido notificada mediante notificación masiva; a tal efecto se tiene que la Administración Tributaria Municipal, presentó en la instancia recursiva fotocopias legalizadas de 2 publicaciones realizadas en el periódico 'Correo del Sur', el 10 y 27 de diciembre de 2008 (fs. 6-12 de antecedentes administrativos c.2) en las cuales se observa que contienen una lista de sujetos pasivos, entre los cuales se encuentra Félix Solis Paucara, como el número de la Liquidación por Determinación Mixta Nº 2499/2008.

(…) en el presente caso (…) la primera publicación se realizó el 10 de diciembre de 2008 y la segunda el 27 de diciembre de 2008, lo que significa que entre la primera y segunda publicación, transcurrieron 17 días, es decir, más de los 15 días establecidos por ley, incumpliendo la referida norma, afectando la validez de la notificación de la Liquidación por Determinación Mixta Nº 2499/08, de 8 de diciembre de 2008, además se observa que la diligencia de notificación fue realizada el 31 de diciembre de 2008 (fs. 12 de antecedentes administrativos, c.2)

Ahora, en cuanto al IPBI gestión 2005, se evidencia que la Administración Tributaria Municipal, emitió la Liquidación por Determinación Mixta Nº 8067/2010, de 29 de octubre de 2010, en la que establece deuda tributaria por el IPBI gestión 2005, por el inmueble N° 56035; al respecto en antecedentes se evidencia, que cursan fotocopias legalizadas de dos (2) publicaciones; la primera de 5 de diciembre de 2010 y la segunda de 20 de diciembre de 2010 (fs. 13, 15-20 de antecedentes administrativos, c.2), evidenciándose que se dio cumplimiento con el plazo de 15 días entre la primera y segunda publicación, conforme prevé el num. 2, del art. 89 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano); siguiendo con la revisión del procedimiento de notificación masiva, se observa que cursa en antecedentes administrativos la diligencia de notificación de la Liquidación por Determinación Mixta Nº 8067, efectuada el 28 de diciembre de 2010 (fs. 21 de antecedentes administrativos c.2); observándose que dicha diligencia no contiene la firma del oficial de diligencias, hecho que determinó que la resolución de alzada, establezca que la misma carece de validez.

(…).

De lo anterior, se concluye que las notificaciones masivas efectuadas, de las Liquidaciones Mixtas Nos. 2499 de 8 de diciembre de 2008 y 8067 de 29 de octubre de 2010, correspondientes al IPBI gestiones 2003 y 2005, no cumplen con el procedimiento establecido en el art. 89 de la L. N° 2492 (Cód. Trib. Boliviano); por lo que, no surten efectos jurídicos para la interrupción de la prescripción del IPBI de las gestiones fiscales 2003 y 2005".

Del análisis de los fundamentos de la AGIT, compulsados con este motivo expresado en la demanda se tiene que, en los hechos la controversia radica en establecer la legalidad o no de la notificación masiva practicada por la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre con las Liquidaciones Mixtas Nos. 2499/2008 de 8 de diciembre y 8067/2010 de 29 de octubre, pues el efecto de haber cumplido o no con las formalidades establecidas por ley, es la interrupción o no de la prescripción tal cual afirma el ente demandante.

En tal sentido, debemos remitirnos al Fundamento Jurídico VI.2 de la presente Sentencia, estableciendo que, si bien no se cuestiona el procedimiento de la determinación

de la deuda tributaria en el presente caso, pues está claro que la administración tributaria en aplicación de los arts. 93-I-3 y 97-III del Cód. Trib. Boliviano ha procedido a determinarla de forma mixta, es decir en virtud a los datos aportados por el sujeto pasivo o tercero responsable, constituyendo la Liquidación efectuada en aplicación del art. 108-I-7 del mismo Cód. Trib. Boliviano título de ejecución tributaria, correspondía su comunicación al sujeto pasivo para posteriormente en caso de incumplimiento iniciar la fase de ejecución tributaria. Es así que, invocando los arts. 83-6 y 89 del Cód. Trib. Boliviano, y 13 del Reglamento al Código Tributario Boliviano la administración tributaria refirió haber comunicado las Liquidaciones Mixtas Nos. 2499/2008 y 8067/2010 al contribuyente a través de notificaciones masivas, correspondiendo a este tribunal el control de la legalidad de lo actuado.

- Respecto de la Liquidación Mixta N° 2499/2008 correspondiente a la gestión 2003.

Una vez emitida la Determinación por Liquidación Mixta GMS/JDI 2499/2008 de 8 de diciembre (Antecedente Administrativo 3), que estableció la deuda tributaria del IPBI de la gestión 2003 del inmueble de propiedad de Félix Solis Paucara con registro 56035 en un monto de Bs 845.-, la administración tributaria invocando el procedimiento de notificación masiva previsto en los arts. 83-6 y 89 del Cód. Trib. Boliviano, y 13 del Reglamento al Código Tributario Boliviano realizó los siguientes actuados: 1) Primera publicación de 10 de diciembre de 2008 en el periódico de circulación nacional "Correo del Sur" citando a Félix Solis Paucara –entre otros- para que se apersone y sea notificado con la resolución determinativa emergente de Liquidación Mixta N° 2499/2008 con la deuda de la gestión 2003 de Bs 845.00; 2) Segunda publicación del emplazamiento en el mismo medio de prensa el 27 de diciembre de 2008; y, 3) Diligencia de notificación masiva de 31 de diciembre de 2008 estableciendo que, al haberse publicado las notificaciones masivas el 11 y 27 de diciembre de 2008, constatándose su incomparecencia dentro del plazo previsto por ley, se dio por notificado al contribuyente Félix Solis Paucara con la liquidación referida.

Al respecto, es claro el procedimiento establecido por el art. 89-1 y 2 del Cód. Trib. Boliviano al señalar que la administración tributaria citará a los sujetos pasivos o terceros interesados a través de medio de prensa de circulación nacional, para que comparezcan a sus dependencias a efectos de su notificación con la resolución determinativa, en este caso mixta, dentro de quinto día de la publicación, transcurrido este plazo sin que se haya apersonado, la administración tributaria publicará por segunda vez el emplazamiento en el mismo medio de prensa, debiendo existir un lapso de quince días entre la primera publicación y la segunda, y de producirse nuevamente la incomparecencia, previa constancia de esta en el expediente se tendrá por practicada la notificación.

En el caso concreto, la primera publicación a que hace referencia la normativa glosada fue practicada el 10 de diciembre de 2008 y la segunda el 27 del mismo mes y año, es decir la segunda publicación fue realizada a los diecisiete días de efectuada la primera, incumpliendo por ello la administración tributaria el mandato del art. 89-2 del Cód. Trib. Boliviano que establece el plazo de 15 días para la realización de la segunda y última publicación de la notificación masiva, aspecto que ha sido también reconocido por el propio actor en su recurso jerárquico, señalando que no se habrían vulnerado los derechos del contribuyente, pues inclusive se le habría otorgado un mayor tiempo del establecido por la propia ley; al respecto, corresponde precisar que las normas procesales son de orden público y de cumplimiento obligatorio, pues en esencia tienden a resguardar derechos sustantivos, de ahí la obligación de su observancia; en el caso concreto, al haberse inobservado el plazo de

quince días para la segunda publicación de la notificación masiva –art. 89.2 del Cód. Trib. Boliviano- y haberse efectuado la misma al décimo séptimo día, la administración tributaria ha hecho una interpretación errónea de la normativa aplicable, y por el contrario la AGIT al establecer la invalidez de la notificación masiva con la Liquidación Mixta N° 2499/2008 y por lo mismo establecer que no se ha operado la interrupción de la prescripción del IPBI correspondiente a la gestión 2003, según el art. 61-a) del Cód. Trib. Boliviano ha ajustado su decisión a derecho, por consiguiente no se ha cumplido la condición establecida en el art. 14 de la RAT JDI 071/2008 de la administración tributaria y la acción de la administración tributaria para el cobro de la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2003 ha prescrito, correspondiendo desestimar el reclamo del actor.

Asumiendo este mismo entendimiento, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia mediante Sentencia N° 274/2016 de 14 de junio estableció:"…la notificación masiva con la Resolución Determinación por Liquidación Mixta Nº 54/2009 fue realizada el 8 de noviembre de 2009 y el 29 de noviembre, es decir 21 días más después de la primera; de igual manera la notificación con la Resolución Determinación por Liquidación Mixta Nº 290/2010 fue realizada el 29 de noviembre y 15 de diciembre de 2010, es decir 16 días posteriores de la primera publicación, evidenciándose que no se cumplió con el plazo establecido en el art. 89 de la L. N° 2492 que claramente señala que la segunda y última publicación, se realizará en los mismos medios, a los 15 días posteriores a la primera y en las mismas condiciones, motivo por el que se demuestra la existencia de vicios en las notificaciones masivas que afectan su validez, lo que causa indefensión al contribuyente…".

- Respecto de la Liquidación Mixta N° 8076/2010 correspondiente a la gestión 2005.

En este caso, dictada la Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 8067/2010 de 29 de octubre, la administración tributaria estableció la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2005 en un monto de Bs 1.108.-, produciéndose los siguientes actuados: 1) Primera publicación de 5 de diciembre de 2010 en el periódico de circulación nacional "Correo del Sur" citando al contribuyente para que se apersone y sea notificado con la resolución determinativa emergente de Liquidación Mixta 8067/2010; 2) Segunda publicación de la notificación en el mismo medio de prensa el 20 de diciembre de 2010; y, 3) Diligencia de notificación masiva de 28 de diciembre de 2010 estableciendo que, al haberse publicado las notificaciones el 5 y 20 de diciembre de 2010, y ante su incomparecencia dentro de plazo de ley, se dio por notificado al contribuyente Félix Solis Paucara con la Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 8067/10, extrañándose en la parte final del documento la firma del oficial de diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre.

El art. 89-2 del Cód. Trib. Boliviano establece que, cumplida la segunda y última publicación en el plazo de 15 días, y sin que comparezca tampoco en esta oportunidad el contribuyente, previa constancia en el expediente se lo dará por notificado.

De obrados se establece que, la administración tributaria si bien observó el intervalo de los 15 días entre la primera y segunda publicación de la notificación masiva previsto en la norma, no ha dado cumplimiento a la última parte del num. 2 del mencionado art. 89 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que, a fs. 12 del Anexo 3 cursa la diligencia de notificación masiva de 28 de diciembre de 2010 (Antecedente Administrativo 8) estableciendo que, al haberse publicado las notificaciones masivas el 5 y 20 de diciembre de 2010, y no haber comparecido el contribuyente, se lo dio por notificado con la Liquidación por Determinación Mixta GMS/JDI 8067/10, sin embargo, en la parte final de la diligencia referida no figura la firma del oficial de diligencias del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, refiriendo más tarde la administración

tributaria en su recurso jerárquico que el documento extrañado se habría entrepapelado y por lo mismo se habría mandado a las instancias de impugnación tributaria otro en su lugar.

Ahora bien, el hecho de que la administración tributaria haya pretendido presentar en su recurso jerárquico como prueba de reciente obtención la diligencia extrañada, sin observar los presupuestos del art. 81 y 219-d) del Cód. Trib. Boliviano conforme ya se tiene glosado en las Conclusiones VII.2.1 y VII.2.2, es contrario a los principios de preclusión y eficacia, vinculados con el debido proceso, en tal razón al haber establecido la AGIT que la notificación masiva con la Liquidación Mixta N° 8067/2010 no cumplió con el procedimiento establecido en el art. 89 del Cód. Trib. Boliviano ha ajustado su razonamiento a derecho, concluyéndose en definitiva que la liquidación mixta del adeudo tributario por concepto del IPBI de la gestión 2005 tampoco ha sido legalmente notificada, por consiguiente no se ha cumplido la condición establecida en el art. 14 de la RAT JDI 071/2008 de la administración tributaria para que opere la interrupción de la prescripción en este caso, siendo también correcta la decisión de la AGIT al considerar prescrita la acción de la administración tributaria para el cobro de la deuda tributaria correspondiente a la gestión 2005.

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. Nº 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Jefatura de Ingresos del Gobierno Autónomo Municipal de Sucre, consiguientemente, se mantiene incólume la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1042/2014 de 14 de julio dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada María Cristina Díaz Sosa por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

108

Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 637 a 642 vta., interpuesta por la Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba a través de su Directora de Recaudaciones Jenny Sonia Herbas Pozo, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1127/2014 de 29 de julio, pronunciada por el Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria Daney David Valdivia Coria, respuesta a la demanda de fs. 649 a 652; réplica de fs. 678 a 681 vta.; dúplica de fs. 689-690 vta.; apersonamiento y contestación del tercer interesado de fs. 760 a 763 vta., los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petición.

Bajo el título de violaciones al acto administrativo impugnado, sobre la incorrecta interpretación en el cómputo de la prescripción, señala:

a) Pedido de prescripción planteado con anterioridad a la existencia del proceso de fiscalización N° 3/2011 de 9 de junio.

La Sociedad Hotelera Portales S.A., mediante memorial de 27 de julio de 2009, se habría apersonado ante la Administración Tributaria Municipal, pidiendo la prescripción inicialmente de las gestiones 1999 y 2000, y ante su rechazo mediante Nota D.J.T N° 2056/2009 de 10 de septiembre, por memorial de 11 de enero 2010, amplió su petición de prescripción a las gestiones 2003 y 2004, que derivó en la emisión de la R.A. N° P240/12 de 20 de marzo de 2012 que su parte resolutiva declaró improcedente la prescripción del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles correspondientes a las gestiones 1999, 2000, 2003 y 2004 del inmueble con Registro N° 131488. Ante esta resolución planteó recurso de alzada que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0220/2013 que anuló obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el Auto de Admisión del Expediente ARIT-CBA-0124/2012 de 31 de enero de 2013 de acuerdo a lo establecido por el art. 198 parág. III de la L. N° 2492. Posteriormente impugnada esta resolución derivó en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 1247/2013 de 29 de julio la cual confirmó a la de alzada. Hace notar que esta resolución forma parte del expediente N° AGIT/ 1040/2013/ CBA-0124/2012, por lo cual con referencia a las gestiones 2003 y 2004 existiría una causal de interrupción

consistente en la R.A. N° P240/12 de 20 de marzo de 2012, por ende plenamente vigentes y exigibles, específicamente el periodo fiscal de la gestión 2003.

b) Pedido de prescripción planteada de manera posterior al inicio del proceso de determinación de oficio N° 03/2011.

Dentro del proceso de determinación de oficio N° 03/2011, la Sociedad Hotelera Portales S.A, planteó prescripción de las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006 a través de memorial de 27 de abril de 2012, presentado el 2 de mayo del mismo ario, a sabiendas de la existencia de una respuesta a su pedido de prescripción inicial que fue respondida por la R.A. N° P 240/2012 de 20 de marzo, lo que infiere a que al haberse ya planteado la misma solicitud el 11 de enero de 2010 por las gestiones 2003 y 2004 y reiterar aquello el 27 de abril de 2012 junto a las gestiones 2005 y 2006, generó otra interrupción de la prescripción de estas gestiones 2003 y 2004.

A continuación transcribe el art. 61 de la L. N° 2492, referido a la interrupción de la prescripción por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable o por la solicitud de facilidades de pago, interrumpida ésta, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en se produjo la interrupción. En esa línea la resolución jerárquica impugnada omitió pronunciarse sobre estos aspectos, limitando su análisis sobre la existencia de una sola causal de interrupción consistente en la declaración jurada suscrita por la Sociedad Hotelera Portales S.A.

La R.A. N° P 240/2012 de 20 de marzo quedó vigente e incólume, no pudiendo desconocerse la existencia de este acto, sin pronunciarse que este acto en sí, constituye una causal de interrupción de la prescripción, además que no podría ser objeto de una nueva revisión o simplemente dejar de considerar su existencia con referencia a la cosa juzgada. Tanto la Administración Tributaria Municipal como la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria obraron en razón a la existencia de causales de interrupción válidamente generadas antes de la existencia de la Resolución Determinativa DIR N° 937/13 de 20 de noviembre de 2013, desconociéndose la aplicación del art. 180 de la C.P.E., en lo relativo a la legalidad y seguridad jurídica.

En tal sentido la resolución jerárquica impugnada genera una total incertidumbre jurídica y atenta contra los derechos del Estado en cuanto a la exigibilidad de los adeudos tributarios de la gestión 2003.

Peticiona, se declare probada la demanda y se deje sin efecto la resolución jerárquica impugnada, anule obrados hasta que se emita resolución que determine la validez de la R.A. N° P 240/2012 de 20 de marzo.

2.- Contestación a la demanda y petición.

El art. 60 de la L. N° 2492, establece que el término de prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del periodo de pago respectivo; el art. 61 del mismo cuerpo legal señala que la prescripción se interrumpe por: 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; interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción. Para el impuesto a la propiedad de bienes

inmuebles de la gestión 2003, cuyo vencimiento de pago se produjo el ario 2004, el cómputo de la prescripción de 4 años, se inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008, consecuentemente la declaración jurada de 1 de septiembre de 2009 y notificación con la orden de fiscalización, efectuada el 11 de junio de 2011, no interrumpieron, ni suspendieron el curso de la prescripción para la gestión 2003, al ser estas actuaciones posteriores a la fecha en que operó la prescripción.

Pide, declarar improbada la demanda contenciosa administrativa de contrario, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1127/2014 de 29 de junio.

II.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- El 20 de marzo de 2012, la Administración Tributaria Municipal, emitió la R.A. N° P240/2012, que declaró improcedente la prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, de las gestiones 1999, 2000, 2003 y 2004, impetrada por el representante legal de la Sociedad Hotelera Portales S.A., contra la que interpuso recurso de alzada, emitiéndose la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0228/2012 de 20 de agosto, que revocó la citada resolución administrativa; ante dicha determinación, se interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1062/2012 que anuló la resolución de alzada, hasta el Auto de Admisión de 29 de mayo de 2012 a objeto de dar cumplimiento al inc. b) del parág. I del art. 198 del Cód. Trib.; posteriormente en cumplimiento de la resolución jerárquica, el 26 de abril de 2013, se emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0220/2013, que anuló obrados hasta el auto de admisión; ante la cual se interpuso recurso jerárquico que mereció la Resolución AGIT-RJ 1247/ 2013, que confirma la resolución de alzada que dispuso el rechazo del recurso de alzada, interpuesto por Waldo Monje Verástegui.

Posteriormente el 10 de junio de 2011 se notificó a Waldo Monje Verástegui representante de la Sociedad Hotelera y Turística Portales S.A., con la Orden de Fiscalización N° 3/2011, con el propósito de verificar el cumplimiento del pago del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, correspondientes a las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006 del bien inmueble ubicado en calle Pando N° 1271, solicitando la presentación de documentación de descargo, ante cuyo incumplimiento generó la emisión de la Vista de Cargo N° 0003.2/2012. A su vez el 2 de mayo de 2012 el sujeto pasivo, solicitó la declaración de prescripción del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006.

Después el Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba, emitió la R.D. N° 937/13 de 20 de noviembre de 2013 que resolvió declarar improcedente la solicitud de prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 59 al 61 de la L. N° 2492, al existir interrupción evidenciada en el término de la prescripción del inmueble N° 131488. Por otra parte, determinó la obligación tributaria del contribuyente sobre base cierta, en aplicación del art. 47 de la L. N° 2492, en la suma de Bs 1.567.483.-, por concepto del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006, monto que deberá ser actualizado al momento del pago. De igual modo, calificó la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, en observancia de lo dispuesto por el num. 3 del art. 160 de la L. N° 2492 al haber incumplido con el pago del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por las gestiones 2003, 2004, 2005 y 2006, con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 165 del Cód. Trib., y 42 del D.S. N° 27310, cuyo monto asciende al monto de Bs 948.826.-, que deberá ser actualizado al momento del pago.

2.- Interpuesto recurso de alzada por el contribuyente, emergió la Resolución ARIT-CBA/RA 0158/2014 de 21 de abril, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, que confirma la resolución determinativa impugnada.

3.- Planteado recurso jerárquico por el contribuyente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 1127/2014 de 29 de julio, que determinó revocar parcialmente la de alzada, disponiendo en consecuencia, mantener firme y subsistente la deuda tributaria correspondiente al Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por las gestiones 2004, 2005 y 2006; y sin efecto legal el adeudo correspondiente a la gestión 2003 por concepto del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles, por prescripción.

III.- Problemática planteada.

Que, del análisis del contenido de la demanda que impugna la resolución de recurso jerárquico, se establece que el punto de controversia radica en determinar: si operó la prescripción de la obligación tributaria de la gestión 2003.

IV.- Análisis jurídico legal jurisprudencial.

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. 109-1 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 117-1 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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V.- Análisis de la problemática planteada.

La Administración Tributaria Municipal de Cochabamba basa su reclamo en que, ante el pedido de prescripción del impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 1999 y 2000 solicitado mediante memorial de 27 de julio de 2009, posteriormente ampliado por escrito de 11 de enero de 2010 para las gestiones 2003 y 2004, que fue declarado improcedente a través de la R.A. N° P240/2012 de 20 de marzo, y al haber sido impugnada la misma y resuelta por resoluciones impugnatorias que anularon la admisión del recurso de alzada, y adquirido firmeza aquello, existiría una causal de interrupción en el cómputo para la

prescripción de la gestión 2003, identificando a la misma como a la referida R.A. N° P240/2012.

Al respecto, las resoluciones impugnatorias emitidas sobre esta resolución se limitaron anular la admisión del recurso de revocatoria, a efectos de cumplir con la forma en la interposición del recurso conforme manda el art. 198 parág. I del Cód. Trib., es decir no entraron a considerar el fondo de la pretensión del contribuyente sobre la prescripción impetrada.

Adicionalmente esta resolución administrativa no determina ninguna obligación tributaria, por ende no suspende ni interrumpe el plazo para la prescripción menos causa estado o cosa juzgada.

En relación con la prescripción del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por la gestión 2003, se debe considerar que su vencimiento se produjo en la gestión 2004 y que el término de la prescripción de 4 arios, debe ser computado de acuerdo con lo dispuesto por el art. 59 de la L. N° 2492. En este sentido, el término de la prescripción inició el 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008. Tomando en cuenta la declaración jurada presentada por el contribuyente el 1 de septiembre de 2009 y la notificación con la orden de fiscalización que se produjo el 10 de junio de 2011, tomando en cuenta que se trata de actos que fueron cumplidos con posterioridad al 31 de diciembre de 2008, no pudieron suspender ni interrumpir el curso de la prescripción, por lo que se concluye que el impuesto a la propiedad de bienes inmuebles por la gestión 2003, evidentemente prescribió respecto de las acciones de la administración tributaria a efecto de controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar, determinar tributos e imponer sanciones.

Si bien la Administración Tributaria Municipal toma al formulario de declaración jurada del contribuyente para el pago del Impuesto a la propiedad de bienes inmuebles de las gestiones 2003, 2004, 2005, 2006, presentado el 1 de septiembre de 2009, como un reconocimiento del adeudo tributario, pero que además, evidentemente, fue presentado fuera de plazo, razón por la cual correctamente la autoridad impugnada señaló que debe aplicarse el inc. b) del art. 61 de la L. N° 2492.

Diferente tratamiento respecto de las gestiones 2004, 2005 y 2006, debiendo computarse el mismo nuevamente a partir del 1 de octubre de 2009, concluyendo el 1 de octubre de 2013, de acuerdo a lo dispuesto por la parte in fine del referido art. 61 del Cód. Trib., cuyo contenido textual señala: "Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquél en que se produjo la interrupción."

Finalmente la seguridad jurídica a la que hace alusión el demandante, se relaciona a la armonía social, a efectos de evitar la prolongación de situaciones que generan incertidumbre para el sujeto pasivo, toda vez que la prescripción es un instituto imprescindible para un sistema jurídico que protege la seguridad jurídica ante la pasividad del ejercicio de un derecho o la extinción de una facultad prevista en el ordenamiento normativo.

Del análisis precedente, se evidencia que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la resolución jerárquica impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al contrario se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de tal manera que se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N°

620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 637 a 642 vta., planteada por Administración Tributaria Municipal del Gobierno Autónomo Municipal de Cochabamba a través de su Directora de Recaudaciones Jenny Sonia Herbas Pozo, en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 1127/2014, de 29 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

109

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 5 a 12 vta., en la que la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Cristina Elisa Ortiz Herrera, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 22; la contestación de la AGIT de fs. 41 a 49 vta.; la réplica de fs. 84 a 87 vta.; la dúplica de fs. 90 a 92; 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 parte demandante señala que el 23 de diciembre de 2011 se notificó al representante legal de la Asociación Nacional de Suboficiales y Sargentos de las FFAA con la Orden de Verificación Nº 2011OVE0013 FORM.7531 y requerimiento Nº 111384 de 22 y 23 de diciembre de 2011 respectivamente, comunicándole que sería sujeto a un proceso de determinación, siendo emplazado a presentar documentación, correspondiente a los periodos de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, que verificada la documentación se evidenció el incumplimiento a deberes formales, efectuándose el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 52330, siendo que se habría establecido incumplimientos al deber formal de entrega de toda la información y documentación requerida durante el procedimiento de fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares, por lo que el 21 de diciembre de 2012 se procedió a emitir la Vista de Cargo con CITE SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/1249/2012 al evidenciar que el contribuyente omitió declarar y pagar correctamente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT) correspondientes a los periodos de enero a diciembre de 2009, llegándose a emitir la R.D. Nº 01447/2013, apelada por la parte contribuyente resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0403/14 de 28 de abril de 2014 que anuló la Resolución determinativa hasta el vicio más antiguo es decir hasta la vista de cargo, consecuentemente la administración tributaria habría interpuesto recurso jerárquico, que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/14 de 21 de julio de 2014 la Autoridad General de Impugnación Tributaria confirmó la resolución de recurso de alzada, lo cual motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante se apersona y promueve el proceso contencioso administrativo en razón a que:

Manifiesta que la AGIT no realizó un verdadero análisis del procedimiento de determinación, ya que al haberse anulado hasta la Vista de Cargo N° 1249/2012 se procedió de forma errónea y no realizó una correcta valoración del procedimiento de determinación, no obstante que la administración tributaria habría realizado un completo análisis y verificación de la información del propio contribuyente que consistía en el Estado de Resultados de la gestión 2009, comprobantes de contabilidad de ingresos así como de la información obtenida del Sistema Integrado de Recaudación para la Administración Tributaria SIRAT 2 del Servicio de Impuestos Nacionales, identificados los ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente determinándose ingresos por servicios prestados, por préstamos de dinero, alquileres, hospedaje, filiación, elementos de prueba que sustentan la determinación de los ingresos no declarados de manera mensual obtenida de la documentación del contribuyente, de sus comprobantes de ingresos, libros mayores y Estado de resultados, llegándose a verificar que el IVA fue omitido en los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, reparos que se originaron por ingresos no declarados por préstamos de dinero, alquileres, hospedaje, filiación, papelería y otros, de acuerdo al art. 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0043-05 de 9 de diciembre de 2005, arts. 17 de la L. Nº 2492 CTB, 4-d), 5 y 7 de la L. Nº 843 y 4 y 7 del D.S. N° 21530, que también en la determinación de ingresos no declarados se estableció reparos en el IT por impuesto omitido en los periodos observados, de acuerdo a los arts. 72, 74 y 75 de la L. Nº 843, el inc. b) del art. 2 del D.S. N° 21532, constatando que se realizó el relevamiento de información y verificación de la documentación presentada, observando la subcuenta referida a productos prestaciones emergencia, entendiendo como intereses percibidos que generan prestamos regulares y los préstamos de emergencia otorgados a sus asociados, además de efectuarse una comparación de los ingresos percibidos según los comprobantes de contabilidad con los libros mayores del sujeto pasivo es decir que se procedió a la validación de la correspondencia del registró del Ingreso con la cuentas de los libros mayores por periodo fiscal, por lo que la determinación de reparos IVA e IT se identificó los ingresos no declarados por el contribuyente, aclarando que el concepto de "Recuperación del Ministerio de Defensa" se refiere a los descuentos por planilla que realiza a los asociados de ASCINALSS por la recuperación de préstamos otorgados a los mismos y no así por otro concepto distinto, por lo que considera que se habría demostrado el proceso de determinación expuesto en la vista de cargo, los resultados emergentes de la misma, así como la elaboración de los papeles de trabajo en los que se plasman las observaciones que son objeto de reparo de acuerdo al art. 104 de la L. Nº 2492.

Añade también que la AGIT no considero que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, en ese sentido afirma que la Resolución de recurso jerárquico impugnada omitió, que se realizó sobre base cierta en conformidad con el art. 43-I de la L. N° 2492 en conformidad a la documentación otorgada por el contribuyente y que se encuentra en la vista de cargo, donde se expuso la liquidación previa de la deuda tributaria con el cuadro de determinación de ingresos no declarados y cuadro de subconceptos y fundamentos legales de los Cargos, en base a la información de los papeles de trabajo, por lo que aduce que se registró como ingresos no declarados los intereses cobrados por la recuperación de préstamos a los asociados (prestatarios), recuperación de préstamos que recibe ASCINALSS del Ministerio de Defensa de descuentos realizados por

planilla de sueldos por dicho concepto, habiendo procedido a su análisis diferenciando las transacciones gravadas y no gravadas, habiéndose extraído de sus comprobantes diarios el importe cobrado por intereses por periodo fiscal totalizando y comparando con el importe registrado en su estado de resultados, importe considerado como base imponible del impuesto omitido, además de haber tomado en cuenta los intereses generados por préstamos de emergencia y prestamos regulares realizados, siendo los elementos de prueba, por cuanto la documentación fue proporcionada por el contribuyente, considerando también que se diferenció el importe al capital y el de intereses, ya que para la determinación de la base imponible, los importes que corresponden a intereses registrados en la cuenta de productos por prestaciones regulares y productos por prestaciones de emergencia, no así el importe por devolución de capital según se tiene en sus comprobantes de contabilidad de ingresos, concluyendo al respecto la AGIT no analizó debidamente este aspecto que señala se encuentra en la vista de cargo.

Alega que la AGIT no tomo en cuenta que el contribuyente no tiene carácter de entidad financiera, sobre el particular refiere que la Asociación Nacional de Suboficiales Sargentos de las Fuerzas Armadas (ASCINALSS) está inscrita en el Padrón Nacional de Contribuyentes con actividad económica principal de Servicios dentro de los cuales se establecen prestamos de dineros a los asociados, así como alquileres de bienes inmuebles, actividades que considera se encuentran alcanzadas por el IVA e IT, no encontrándose inscrita como entidad financiera regulada por la ASFI, en incumplimiento del art. 2 de la L. N° 843, por consiguiente se procedió al cobro de los intereses del IVA e IT, lo cual también afirma se encuentra en la vista de cargo, aspecto que también asevera fue inobservado por la AGIT, que considera pretende favorecer al contribuyente quien incumplió el pago de sus obligaciones tributarias al no haber realizado dosificaciones en los periodos observados y que actualmente el contribuyente tendría dados de alta según el Padrón Nacional de Contribuyente, habiéndose demostrado indica el incumplimiento de la no emisión de facturas de enero a diciembre de 2009, alegando en consecuencia que la administración tributaria habría hecho un correcto procedimiento para la determinación de la deuda.

Asimismo, afirma que las observaciones realizadas en la resolución jerárquica impugnada son erróneas, sobre el particular manifiesta que la Autoridad de Impugnación Tributaria a través de la resolución ahora impugnada pretende justificar la nulidad dispuesta, sin embargo alega que estableció el cuadro de sub conceptos y fundamentos legales de los cargos de la información extractada de los papeles de trabajo es decir sobre base cierta en los cuales se observó los ingresos percibidos por intereses, también contenidos en la vista de cargo donde estableció dichos reparos, que no fueron observados por el contribuyente.

Respecto a la cuenta producto prestaciones emergencia, indica que se extrajo de los estados financieros de sus mayores de la documentación presentada y explicada por el contribuyente, ingresos que el contribuyente declaró como ingresos corrientes en sus estados financieros de cuyos préstamos se tomó como ingreso la retribución, sólo por los intereses obtenidos por préstamo de dinero en los plazos de financiamiento, sin que el contribuyente haya acreditado que sea entidad financiera, por lo que sostiene que el reparo que estableció es correcto, debido a que la cuenta estaría conformada por interés percibido por préstamos de emergencia y no se consideró el capital devuelto por sus asociados cuyo respaldo seria el cuadro resumen de recuperaciones por el Ministerio de Defensa de préstamos de emergencia proporcionado por el contribuyente, detalle de descuentos del Ministerio de Defensa, extracto bancario (4/2009), cuadro del total de intereses percibidos por abril/2009 donde se observaría una diferencia y detalla que algunos asociados cubren sus obligaciones prestatarias, sin la

intervención del Ministerio de Defensa que realiza el descuento, aspectos que afirma no fueron valorados por la ARIT.

Sobre la observación de las prestaciones regulares, señala que la información fue extraída de los estados financieros, libros mayores, documentación presentada por el contribuyente, que se refiere a préstamos personales regulares de dinero que sus socios solicitan para beneficio propio, afirmando que al no ser una entidad financiera ASCINALSS los intereses están gravados por el IVA y el IT.

Con relación a la observación de alquileres complejo deportivo, alquileres edificio, alquileres inmuebles filiales, alquileres multifuncional Juancito Pinto, alquiler salones, otros alquileres, hospedaje, hospedaje central, hospedaje filial, manifiesta que pueden ser corroborados en el Padrón Nacional de Contribuyentes donde se encontraría en el sistema como actividad principal: servicios, actividades de otras asociaciones (logias), que de acuerdo al art. 3-e) de la L. N° 843, el alquiler de bienes muebles e inmuebles se encuentran alcanzados por el IVA e IT y el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), en consecuencia los diferentes conceptos en los que opera el contribuyente estarían sujetos a los impuestos alcanzados según el Padrón de Inscripción de Impuestos del Contribuyente, sin que se haya presentado documentación de respaldo que acredite que sea una Institución de Seguro Social y Entidad Financiera.

Adicionalmente señala que la AGIT no considero que según el Padrón de Contribuyente, ASCINALSS está inscrito a los impuestos IVA, IT e IUE y los ingresos percibidos por hospedaje le alcanzan, reiterando que sobre este hecho la administración tributaria, obró de forma correcta.

Concluyendo sobre este punto, que la resolución jerárquica ahora impugnada no tomo en cuenta que la percepción de ingresos por filiación es un servicio prestado por el contribuyente que se halla sujeto a los impuestos del IVA e IT; y, con relación a otros ingresos, la cuenta fue extraída de los estados financieros, que el propio contribuyente declaró, sin que haya respaldado los mismos.

Arguye que la AGIT no ha realizado un verdadero análisis de la vista de cargo, sobre este punto, la parte demandante afirma que la vista de cargo cumple con los requisitos establecidos por ley, aclarando que inclusive se determinó el cuadro de determinación de ingresos no declarados de la información extraída de los papeles de trabajo en los cuales se encuentran los papeles de trabajo.

También denuncia que equivocadamente la resolución de recurso jerárquico establece que se vulnero el debido proceso y el derecho a la defensa; ya que la administración tributaria hizo el uso correcto de la determinación sobre la base cierta, en base a la documentación que fue presentada por el contribuyente, teniendo presente que el sujeto pasivo conoció los reparos encontrados al ser notificado, habiéndosele otorgado, un plazo para que presente descargos con el objeto de desvirtuarlos y según indica en resguardo de su derecho a la defensa previsto en los arts. 119-II de la C.P.E., y 98 de la L. N° 2492, empero el sujeto pasivo efectuó observaciones acerca de supuestas operaciones no gravadas por el IVA e IT por memorial de 22 de febrero de 2013 sin que haya presentado documentación que le sirva a su defensa, ni desvirtúe los reparos establecidos, memorial que indica habría sido confuso y que mezcla dos procedimientos distintos y de dos periodos diferentes, ya que se refiere a 2 vistas de cargo diferentes, en consecuencia considera que el procedimiento de determinación ahora cuestionado habría cumplido con todas las

formalidades de ley, sin que se haya vulnerado el debido proceso y el derecho a la defensa, deduciendo que la AGIT no efectuó un análisis detallado de todo el trabajo realizado, que tampoco especificó de qué manera se habría incurrido en tales vulneraciones, afirmando que desde la primera notificación con la orden de verificación tuvo pleno conocimiento de que se llevaba a cabo un proceso de fiscalización, desde la fase de fiscalización hasta la emisión de la resolución determinativa de acuerdo a las previsiones del art. 68-8 de la L. N° 2492, no obstante se hace figurar erradamente que la vista de cargo se encontraría viciada de nulidad y que vulnera el debido proceso y el derecho a la defensa.

La decisión emitida por la AGIT, es ultra petita y vulnera el principio de congruencia y el debido proceso, por cuanto manifiesta que fue pronunciada de forma muy detallada sobre puntos que no fueron motivo de impugnación, sin que se haya ceñido únicamente a los agravios; empero introdujo de oficio y maliciosamente otras pretensiones, incumpliendo el art. 211-I de la L. N° 2492 en infracción del principio de oficialidad y congruencia previsto en la Sentencia N° 288/13 de 2 de agosto de 2013 del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que considera que la AGIT actuó de manera arbitraria.

Respecto a la legalidad y buena fe, señala que se presume la legalidad y buena fe de las actuaciones de la administración tributaria en virtud del art. 28 de la L. N° 1178, citando sobre el principio de buena fe, la S.C. N° 0258/07-R de 10 de abril de 2007, concluyendo que con ello, demuestra que la AGIT vulneró la Constitución Política del Estado y la L. N° 2492.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada su demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1078/14 de 21 de julio de 2014, manteniendo firme y subsistente la R.D. N° 1447/13 de 13 de diciembre de 2013.

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 presentado el 28 de mayo de 2015, que cursa de fs. 41 a 49, mediante el cual, expresó lo siguiente:

Sobre que la AGIT no habría realizado un verdadero análisis del procedimiento de determinación, indica que la administración tributaria notificó a ASCINALSS con la orden de verificación, asimismo notificó mediante cedula con la vista de cargo; y, como resultado de la verificación evidencio que el contribuyente no determinó correctamente sus obligaciones, por lo que la administración tributaria habría establecido sobre la base cierta el impuesto omitido del IVA e IT correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, con una deuda tributaria de 2.003.083 UFV equivalente a Bs 3.601.223.-, que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y la multa por el incumplimiento de deberes formales, habiéndose emitido la R.D. N° 01447/13 de 13 de diciembre de 2013, proceso del que establece que con la orden de fiscalización el sujeto pasivo fue notificado conjuntamente un requerimiento de documentación donde se solicitó extractos bancarios, comprobantes de ingresos con respaldo documentado, estados financieros de las gestiones 2009 y 2010, plan de cuentas y libros de contabilidad entre otros, haciendo referencia a la documentación en la que se basó la administración tributaria para emitir la vista de cargo, sobre la cual la AGIT advierte que no expone mayor detalle sobre la naturaleza y composición de los ingresos observados, aspecto que se pueden apreciar en los documentos presentados por el sujeto pasivo de acuerdo al análisis de cuentas según Libros mayores que se encuentran en papeles de trabajo, clasificados por cuentas, según la

clasificación exhibida –indica- en la vista de cargo en donde la administración tributaria realizó el análisis de los ingresos según la cuenta N° 411001 productos prestaciones emergencia, que totaliza los periodos de enero a diciembre de 2009 importe que indica no habría sido facturado ni declarado, sin embargo la administración tributaria, respecto a las sub cuentas de sus acreedores, los comprobantes de ingresos registran la recuperación de los préstamos emergencia, además cuentas con comprobantes de ingreso presupuestario, liquidación para descuento, estado de cuenta resumen, notas de envío de los depósitos y los depósitos, documentos que desglosan el pago total en importes por la devolución de capital, el pago de intereses y formularios, conceptos que según la AGIT considera que la administración tributaria habría discriminado, ya que solo habría observado los dos últimos, es decir intereses y formularios.

En cuanto a los ingresos por prestaciones regulares, según la cuenta N° 411003 productos prestaciones regulares, que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009, importe que no habría sido facturado ni declarado, cuenta que registra abonos por la recuperación de préstamos regulares, según sub cuentas de sus acreedores, contando con cuadros que exponen detalles según extractos bancarios y cuadros que discriminan los intereses cuyos totales conformarían el importe observado, además señala que el cuadro resumen de recuperaciones de la gestión 2009 sobre préstamos de emergencia que contiene todo lo cobrado incluyendo el capital y otros conceptos, también se observaría nuevamente la señalada discriminación.

Sobre los ingresos por prestaciones regulares según las cuentas Nos. 411004 ingresos no identificados prestamos regulares y 411005 ingresos no identificados prestamos de emergencia, observadas, señala que no se adjuntó documentación adicional, que permita identificar si los importes registrados corresponden exclusivamente a intereses o si incluyen capital u otros conceptos más, si se considera que en la conclusión expuesta en los papeles de trabajo, la administración tributaria señala que estableció ingresos no identificados por prestamos regulares que no fueron facturados ni declarados, lo cual para la AGIT resulta incierto, en relación a si correspondía o no se efectúe la discriminación de conceptos.

Sobre los ingresos por alquileres de las cuentas Nos. 412001 alquileres complejo deportivo, 412002 alquileres edificios, 412004 alquileres inmuebles filiales, 412005 alquileres multifuncional Juancito Pinto, 412006 alquiler salones y 412009 otros alquileres observados, indica que fue en base a conceptos que por su meridiana claridad se entiende que no necesitan ser desglosados, al igual que las observaciones efectuadas a los ingresos por hospedaje según las cuentas 412007 hospedaje central y 412008 hospedaje filiales.

Adicionalmente en cuanto a los ingresos por filiación según la cuenta N° 4123001 filiación que fue observada que cuenta con respaldo documental refiere que se estableció ingresos por filiación importe que no fue facturado, ni declarado.

Sobre los ingresos de la cuenta N° 412012 papelería y formularios, señala que no fue facturado ni declarado que cuentan con respaldo documentado que se necesita exponer si dichos ingresos se encontrarían sujetos a IVA e IT.

En cuanto al concepto observado de la cuenta N° 422011 otros ingresos, cuyo importe no habría sido facturado, ni declarado, al respecto la AGIT observa que las deudas no establecen si corresponde a un servicio prestado o a un préstamo y que estarían sujetos al IVA e IT y en caso de prestación de servicios según el art. 4-b) de la L. N° 843, refiriendo que el hecho imponible para el IVA se perfecciona en el momento en que finalice la ejecución o

prestación, en ese sentido la administración tributaria habría incluido ingresos por servicios prestados en otras gestiones, lo cual estaría fuera del alcance de lo establecido, al igual que los pagos por importes adeudados según compromisos con deudores desconociéndose la composición de dichos pagos.

Adicionalmente en cuanto a las recomendaciones sobre ciertos comprobantes al desconocer a qué tipo de ingresos se refieren, son inciertos, aspecto que la administración tributaria, no consideró, ya que la formalización del cargo no emitió aclaración al respecto; y, la conclusión del papel de trabajo por la determinación de otros ingresos, no aclara las razones por las que los conceptos fueron observados, ni en papeles de trabajo, ni el informe final, ni en la vista de cargo que fue puesta en conocimiento del sujeto pasivo, concluyendo que ni los papeles de trabajo, ni en la vista de cargo, tampoco en la resolución determinativa contienen las razones de hecho que fundamenten la decisión de la administración tributaria y si bien contiene fundamentos de derecho, carece de los fundamentos de hecho o el origen de las observaciones que dan lugar al establecimiento de los reparos de acuerdo al art. 96 de la L. N° 2492, resultando insuficiente registrar las cuentas observadas y sus totales, extrañando que en la vista de cargo debe contener una narrativa o explicación de las causas por las que se formulan observaciones.

En consecuencia advierte que la administración tributaria ha vulnerado el debido proceso y del derecho a la defensa, respecto a la omisión de los fundamentos de hecho, que debe contener la vista de cargo que sirvió de base para la emisión de la resolución determinativa, cuando la misma es un procedimiento reglado y no discrecional, por cuanto considera que los hechos y elementos sobre los que se apoya la administración tributaria deben ser puestos en conocimiento del sujeto pasivo y que al existir falta de especificidad en la formulación de los ingresos observados en la vista de cargo vicia de nulidad este acto, según el art. 96-III de la L. N° 2492 por incumplimiento de requisitos formales, así como de los arts. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113.

En cuanto a la denuncia de que la AGIT efectúa observaciones erróneas, afirma que de la lectura del recurso de alzada formulado por la ASCINALSS, el sujeto pasivo formulo aspectos de forma, como de fondo, como la prescripción plazos y términos expedidos por la administración tributaria, nulidad de notificación, objeto acerca de la base cierta y demás defectos técnicos en la resolución recurrida en ese entonces, donde no se habría hecho discriminación y análisis de la naturaleza y concepto de los ingresos que genera el contribuyente, aspectos que considera fueron analizados en la Resolución de Alzada en cumplimiento del art. 211 del Cód. Trib. Boliviano al haber emitido pronunciamiento sobre las cuestiones planteadas por el sujeto pasivo en su recurso de alzada, por consiguiente ese fallo no habría vulnerado el debido proceso, tampoco sería incongruente, no obstante que la resolución de recurso jerárquico impugnada se encontraría plenamente respaldada con fundamentos técnico jurídicos, por cuanto los argumentos de la parte demandante en este sentido son incongruentes y faltan a la verdad de los hechos y antecedentes, sin que se haya desvirtuado el contenido de la resolución demandada, por lo que se ratifica en todos los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico.

Adicionalmente en cuanto a los vicios de anulabilidad de la vista de cargo por incumplimiento de requisitos esenciales cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3 y las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ/0270/2006, AGIT-RJ-1141/2014 y AGIT-1170/2014. Asimismo en cuanto a la determinación sobre base cierta ha señalado en las Resoluciones Jerárquicas STG-RJ0345/2008, AGIT-RJ-1219/2014 y AGIT-RJ-1718/2014, para luego hacer

referencia a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo de Justicia en las Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 510/2013 de 27 de noviembre.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

III.- 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:

La administración tributaria notifico personalmente con la Orden de Verificación N° 2011OVE00013 al representante de la Asociación Nacional de Oficiales y Sargentos de las Fuerzas Armadas el 23 de diciembre de 2011, sobre los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009, posteriormente luego de presentada la respectiva documentación, el 13 de diciembre fue efectuada el acta de contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, por considerar que hubo incumplimiento del deber formal de entregar toda la información requerida, llegándose a emitir el Informe final SIN/GDLPZ/DF/FVE/INF/5875/2012, para que el 23 de enero de 2013, la administración tributaria notifique mediante cedula al sujeto pasivo con la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/01249/12 de 21 de diciembre de 2012 donde habría establecido sobre la base cierta el impuesto omitido por IVA e IT del periodo observado, deuda tributaria que indica es de 2.003.083 UFV equivalente a Bs 3.601.223.-, que comprende el tributo omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales, habiéndosele otorgado el plazo de 30 días para que formule sus descargos.

El sujeto pasivo o contribuyente presentó memorial el 22 de febrero de 2013 aclarando que es una entidad con gestión económica financiera independiente y demás aspectos, que hacen a sus actividades, argumentos que fueron rechazados por la administración tributaria mediante informe SIN/GDLPZ/DF/FVE-INF/0777/2013, para luego emitir la R.D. N° 014476/20134 de 13 de diciembre de 2013, donde determino la deuda tributaria por IVA e IT de los periodos de enero a diciembre de 2009, ascendiendo a Bs 3.735.880.-, equivalente a 1.972.681 UFV que incluiría el tributo omitido, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales, la sanción por omisión de pago del 100% sobre el tributo omitido, resolución con la que se notificó por cedula al sujeto pasivo el 6 de enero de 2014.

Contra esta determinación, ASCINALSS interpuso recurso de alzada el 27 de enero de 2014, es así que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0403/14 de 28 de abril de 2014 por la que dispuso anular la resolución determinativa hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la vista de cargo, inclusive, ordenando que la Gerencia Distrital de La paz del Servicio de Impuestos Nacionales determine correctamente la base imponible del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009 en cumplimiento a los arts. 96 y 99 del Cód. Trib. Boliviano.

La Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico en 21 de mayo de 2014, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/14 de 21 de julio de 2014, por la que dispuso confirmar la resolución de recurso de alzada, anulando obrados con reposición hasta

el vicio más antiguo es decir hasta la vista de cargo a fin de que la administración tributaria emita una nueva vista de cargo que exponga el origen de los ingresos observados como base para la determinación del IVA e IT de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2009 si correspondiere y se adecue a lo previsto por los arts. 96 de la L. Nº 2492 y 18 del D.S. N° 27310, de acuerdo al art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano.

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, de fs. 137 se decretó "autos para sentencia".

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: i) Si es que la resolución de recurso jerárquico ha realizado observaciones erróneas, debido a que no ha efectuado un análisis del procedimiento de determinación, al no haber considerado que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, que el contribuyente no tiene el carácter de entidad financiera, en consecuencia no se efectivizó un análisis de la vista de cargo, determinando que existió vulneración al debido proceso y derecho a la defensa; ii) Si la decisión de la AGIT es ultrapetita y vulnera el principio de congruencia; y, iii) Si obvio la presunción de legalidad y buena fe de la administración tributaria.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Nº 620.

IV.2. Sobre si la resolución de recurso jerárquico realizó observaciones erróneas, debido a que no ha efectuado un análisis del procedimiento de determinación, al no haber considerado que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta, que el contribuyente no tiene el carácter de entidad financiera, en consecuencia no se efectivizó un

análisis de la vista de cargo, determinando que existió vulneración al debido proceso y derecho a la defensa.

De la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/14 de 21 de julio de 2014 se evidencia que la parte ahora demandante reitera los mismos argumentos sostenidos en su recurso jerárquico, los cuales fueron objeto de discernimiento por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, donde verificó la existencia de vicios de nulidad durante el proceso de determinación, cuyo análisis contradictoriamente extraña la parte demandante.

Es así que, se advierte que la AGIT haciendo hincapié sobre los vicios de nulidad en la vista de cargo y resolución determinativa, acudiendo inclusive a la doctrina y normativa aplicable al caso de autos, como es los arts. 36 de la L. Nº 2341; 47, 96 y 99 de la L. Nº 2492; 18 y 19 del D.S. N° 27310, ha considerado que con la orden de fiscalización y requerimiento de documentación, el contribuyente fue notificado, habiéndosele solicitado extractos bancarios, comprobantes de ingresos con respaldo documentado, estados financieros de las gestiones 2009 y 2010, plan de cuentas, libros de contabilidad (diario y mayor) además de otra documentación que sirvió para que se emita la Vista de cargo en la que la administración tributaria señalo que los ingresos no declarados por los conceptos de prestaciones emergencia, prestaciones regulares, ingresos no identificados, prestaciones regulares, ingresos no identificados prestaciones emergencia, alquileres complejo deportivo, alquileres edificios, alquileres inmuebles filiales, alquiler multifamiliar Juancito Pinto, Alquiler Salones, Hospedaje Central, Hospedaje Filiales, otros Alquileres, Filiación papelería y formularios; y, otros ingresos por Bs 8.062.024.-, que se exponen en dos cuadros, el primero que agrupa las observaciones por conceptos y el segundo las agrupa por periodos fiscales y dos cuadros en los que establece la alícuota de los impuestos al IVA e IT de Bs 1.048.062.-, y Bs 241.862.-, respectivamente.

Asimismo refiere que en el cuadro de sub conceptos y fundamentos legales de los cargos, habría expuesto el concepto de cargo, donde se establece la percepción de ingresos y el hecho generador al haberse efectivizado el hecho material, afirmando que los elementos de prueba los comprobantes de ingresos, estado de resultados y los extractos bancarios y que el sujeto pasivo no tiene pruebas sobre la declaración de sus ingresos, por lo que las observaciones corresponderían a ingresos no facturados ni declarados, por lo que la AGIT considera que la vista de cargo no expone mayor detalle sobre la composición de los ingresos observados, de acuerdo a la documentación presentada por el contribuyente según se desprende del análisis de las cuentas según libros mayores que se encuentran en papeles de trabajo, clasificados por cuentas, aspecto que la AGIT constata que se realizó un análisis de los ingresos según la cuenta N° 411001 productos prestaciones emergencia, que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009, en Bs 811.656,23 importe que indicaría que no fue facturado ni declarado, que registra la recuperación de préstamos de emergencia, según sub cuentas de sus acreedores, los comprobantes de ingresos que registran la recuperación de los préstamos emergencia, además de contar con los comprobantes de ingreso presupuestario, liquidación para descuento, estado de cuenta resumen, notas de envío de los depósitos y los depósitos, documentos que desglosan el pago total en importes por la devolución de capital, el pago de intereses y formularios, conceptos que la administración tributaria según la AGIT discrimino, ya que observo solo estos dos últimos intereses y formularios.

Asimismo añade que la determinación sobre ingresos por prestaciones regulares según la cuenta N° 411003 productos prestaciones regulares que totaliza para los periodos de enero a diciembre de 2009 Bs 5.838.056,86 importe que señala no fue facturado ni declarado cuenta que registra abonos por la recuperación de préstamos regulares, según sub cuentas de sus acreedores, así como la cuenta con cuadros que exponen detalles según extractos bancarios y cuadros que discriminan los intereses, cuyos totales conforman el importe observado, además se encontrarían en el cuadro resumen de recuperaciones de la gestión 2009 sobre préstamos de emergencia que expone el total cobrado, incluido el capital y otros conceptos, al respecto la AGIT advierte que la discriminación realizada por la parte ahora demandante.

Adicionalmente en la determinación sobre los ingresos por prestaciones regulares según las cuentas N° 411004 ingresos no identificados y 411005 ingresos no identificados, prestamos de emergencia observadas por Bs 85.083,04 y Bs 35.990,73 respectivamente, importes que aparentemente no habrían sido facturados, ni declarados, cuentas que registran abonos por recuperaciones no identificadas por prestamos regulares y de emergencia, algunas de las cuales, se advierte fueron identificados, empero no se adjunta documentación adicional para poder identificar si los importes registrados corresponden únicamente a intereses o incluyen capital y otros conceptos, pese a que se exponga en los papeles de trabajo, sin embargo para la AGIT es incierto que la administración tributaria establezca que los ingresos no identificados por prestamos regulares que no fueron facturados ni declarados, ya que en relación a si correspondía o no se efectúe la discriminación de conceptos.

En cuanto a los ingresos por alquileres, la AGIT considera que se encuentran respaldadas documentalmente con comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestarios, notas de servicio, notas de remisión de boletas de depósito, boletas de depósito, contratos entre otros conceptos que la AGIT considera que no necesitan ser desglosados.

Sobre los ingresos de hospedaje según la cuentas N° 412007 hospedaje central y 412008 hospedaje filiales, observadas por Bs 163.424.-, y Bs 81.175.03 respectivamente importes que no fueron facturados ni declarados que afirma que cuentan con respaldo documentado como son los comprobantes de contabilidad, notas de remisión de boletas de depósito, boletas de depósito, contratos, informes y otros, los que considera que tampoco necesitan ser desglosados. Asimismo en cuanto a los ingresos por filiación según la cuenta N° 413001 filiación observada por Bs 16.822.50, que no fue facturado ni declarado contarían con respaldo documentado consistente en comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestario, notas de servicio, recibos de afiliación, informes entre otros, conceptos que necesitan ser desglosados debido a que son ingresos por emisiones de carnets, descuentos, recuperación de préstamos emergencia, depósitos bancarios y otros aspectos que resulta incierto, al no exponer un análisis de las causas por las que dichos ingresos se encontrarían sujetos al IVA e IT; sin embargo los papeles de trabajo como conclusión señalarían producto de la revisión se estableció ingresos por filiación, importe que no habría sido facturado ni declarado.

Con relación a los ingresos según la cuenta N° 412012 papelería y formularios observada por Bs 100.649.53 importe que no fue facturado, ni declarado también contarían con respaldo documentado consistente en comprobantes de contabilidad, comprobantes de ingresos presupuestarios, notas de remisión de boletas de depósitos, boletas de depósito y

otros, que según la AGIT resulta necesario exponer si dichos ingresos se encontrarían sujetos a IVA e IT.

Y en cuanto al concepto observado de la cuenta N° 422011 otros ingresos, observada por Bs 47.110.55 que tampoco habría sido facturado, ni declarado, el cual contendría varios conceptos por ingresos no declarados, entre los que se puede citar los registrados según Comprobante de Contabilidad Ingreso N° I-000000012, correspondientes a gestiones anteriores, deudas donde no se establecería si corresponde a un servicio prestado o a un préstamo y que estas estarían sujetos al IVA e IT y en caso de prestación de servicios, cabe señalar que según el art. 4-b) de la L. N° 843, se refiere al nacimiento del hecho imponible para el IVA y su perfeccionamiento, por lo que la AGIT considera que la administración tributaria incluyó ingresos por servicios prestados en otras gestiones, lo que podría estar fuera del alcance establecido, asimismo esta cuenta expondría pagos por importes adeudados según compromisos suscritos con deudores, desconociéndose la composición de dichos pagos.

Con relación al Comprobante N° I-000000035 por Bs 160 el Informe N° 67/08 de 15 de febrero de 2009, habría recomendado efectuar el cierre del cargo personal de Bs 160.-, para cubrir la obligación por parte de la institución asumida de la filial de Tarija. Asimismo el Comprobante N° I-000000025 registraría el ingreso por un descuento judicial por ejecución de sentencia, desconociéndose a qué tipo de intereses se refieren estos, hechos inciertos que la administración tributaria no consideró, ya que en la formulación del cargo no se emitió aclaración al respecto, concluyendo que del papel de trabajo por la determinación de Otros ingresos, sin que haya aclaración especifica de las razones por las que los conceptos fueron observados ni en los papeles de trabajo, ni el informe final ni en la vista de cargo que fue de conocimiento del contribuyente.

Razones por las que se desprende que la AGIT consideró que ni los papeles de trabajo, ni la vista de cargo así como la resolución determinativa contienen los motivos de hecho que fundamenten el porqué de la decisión de la administración tributaria, ya que si bien contienen los fundamentos de derecho, carece de los fundamentos de hecho o el origen de las observaciones que desembocaron en los reparos, tal como prevé el art. 96 de la L. N° 2492, por cuanto no es suficiente hacer un listado de las cuentas observadas y sus totales sino que la vista de cargo debe contener también una explicación de las causas por las que se formulan observaciones, lo que no aconteció en el caso de autos y que nuevamente es advertido por este tribunal, por cuyos motivos resulta evidente que la administración tributaria incurrió en vulneración al debido proceso y derecho a la defensa por omisión en los fundamentos de hecho en la vista de cargo que sirvió de base para la emisión de la resolución determinativa, ya que estos pronunciamientos propios de la administración tributaria responden a un procedimiento establecido al efecto, debiendo regirse a ciertos requisitos a momento de su emisión, respondiendo precisamente a que no puede dejarse de poner en conocimiento al contribuyente o sujeto pasivo los hechos y elementos sobre los que se apoya para su determinación, por consiguiente al haberse evidenciado que la vista de cargo se encuentra viciada de nulidad por dichos motivos ante la inobservancia del art. 96 de la L. Nº 2492 por lo que de acuerdo a los arts. 36-II de la L. N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, la AGIT en correcta aplicación de la normativa atinente al caso de autos dispuso la nulidad de ese acto administrativo confirmando para ello el correcto análisis efectuado por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, consecuentemente no se constata que la AGIT a través de la resolución de recurso jerárquico haya procedido a efectuar observaciones erróneas, ni

que haya omitido realizar un análisis del procedimiento de determinación, con todas las implicancias que este amerita, más al contrario debido a ese análisis ha observado el incumplimiento de requisitos formales que incumple la vista de cargo emitida por la ahora demandante cuya reposición corresponde precisamente en resguardo del debido proceso y derecho a la defensa.

IV.2. Sobre si la decisión de la AGIT es ultrapetita y vulnera el Principio de Congruencia

En cuanto a que la resolución de recurso jerárquico sea ultra petita, de la revisión del fallo ahora impugnado se constata que al haberse circunscrito a los puntos impugnados en la resolución de recurso jerárquico, no es evidente que sea ultra petita, es decir no se ha pronunciado más allá del petitorio o los hechos sometidos a su conocimiento, conforme se tiene del acápite que antecede, razones por las que tampoco se advierte que esta resolución sea incongruente con la pretensión de la entonces recurrente es decir, que sin modificar el hecho, se pronunció respecto a lo aducido en el recurso jerárquico en pleno ejercicio de su derecho a la defensa en la instancia de impugnación tributaria; en consecuencia, no es evidente que se hubiera vulnerado el principio de congruencia como se afirma en la demanda contencioso-administrativa en análisis.

IV.3. Sobre si la AGIT obvio la presunción de legalidad y buena fe de la administración tributaria.

De acuerdo a lo que se ha expuesto ampliamente en el Acápite IV.2. de la presente sentencia, la AGIT se ha limitado a efectuar la revisión de los agravios formulados por la administración tributaria en contra de la resolución de recurso de alzada, criterios que se hallan plenamente fundamentados y que de ninguna manera van en contra de lo que se entiende por Principio de Legalidad, más al contrario precautelando este principio se ha procedido al respectivo control de legalidad, advirtiéndose que se ha dado cumplimiento a la normativa aplicable al caso de autos, ante la inobservancia de la propia administración tributaria de requisitos establecidos para la correcta emisión de la vista de cargo, en concordancia al sistema de principios que rigen en materia administrativa, conforme ha contemplado la S.C. Plurinacional Nº 0249/2012 de 29 de mayo, indica que: “Sobre los principios que rigen la actividad administrativa. Así en la S.C. N° 1464/2004-R de 13 de septiembre, realizó un desarrollo de los mismos en los siguientes términos: “III.1.1. El principio de legalidad en el ámbito administrativo, implica el sometimiento de la administración al derecho, para garantizar la situación jurídica de los particulares frente a la actividad administrativa; en consecuencia, las autoridades administrativas deben actuar en sujeción a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que les están atribuidas y de acuerdo a los fines que les fueron conferidos. Este principio está reconocido en el art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo que señala: ‘La administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso’; esto implica, además, que los actos de la administración pueden ser objeto de control judicial (vía contenciosa administrativa), como lo reconoce el art. 4-i) de la Ley de Procedimiento Administrativo , al establecer que “El Poder Judicial, controla la actividad de la administración pública conforme a la Constitución Política del Estado y las normas legales aplicables (…). Otro signo del principio de sometimiento de la administración al derecho está referido a que la administración no puede sustraerse del procedimiento preestablecido, sino que debe sujetar su actuación y el de las partes en su caso, a lo previsto en la norma que regula el caso en cuestión. Conforme a esto, la Ley de Procedimiento Administrativo en su art. 2 establece

que: ‘I La administración pública ajustará todas sus actuaciones a las disposiciones de la presente ley”.

Sobre lo alegado respecto de la presunción de la buena fe de los funcionarios de la administración tributaria, que debe primar, por lo que es al contribuyente a quien corresponde demostrar que su inscripción en los registros tributarios es correcta, dicho principio se encuentra inserto en el inc. c) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, Nº 2314, aplicable en virtud de lo dispuesto por el art. 200 de la L. Nº 2492, Código Tributario, que no obstante no puede ser entendido según pretende la parte demandante; en el caso de autos, la verdad formal y material, supera el supuesto de buena fe, porque como se ha repetido en la fundamentación de la presente resolución, el procedimiento sancionador no fue correcto, habiendo situado al contribuyente en situación de indefensión, razón por la cual se determinó su anulación con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, la emisión de la vista de cargo, tomando en cuenta que los principios que rigen una materia, orientan e informan la aplicación del derecho sobre la base de la ponderación, no se trata de reglas de aplicación directa, en tal sentido, se advierte que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 5 a 12 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1078/2014 de 21 de julio, emitida 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

110

Cervecería Boliviana Nacional Sociedad Anónima
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la empresa Cervecería Boliviana Nacional S.A. (fs. 118-127), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0992/ 2014, de 7 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 105-114); la contestación (fs. 169-175); el apersonamiento de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO La Paz), como tercero que podría ser afectado en sus derechos (fs. 207); la réplica (fs. 179-184); la duplica (fs. 190-191), los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Juan Ernesto Berrios Pardo y Edgar Freddy Zambrana Álvarez, se apersonan ante este Tribunal en representación de la empresa Cervecería Boliviana Nacional S.A., manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalan que el 22 de noviembre de 2013, Cervecería Boliviana Nacional S.A. fue notificada con vista de cargo, donde, resultado del proceso de verificación externa, la administración tributaria detectó indebido beneficio de crédito fiscal, observaciones que se originarían en los movimientos de las cuentas corrientes registradas a favor de "Servicios a Empresas S.A.", estableciendo una liquidación previa de Bs 3.114.988.-, importe que incluye el impuesto omitido, intereses, y sanción preliminar del 100%.

Refieren, que solicitaron dejar sin efecto este acto, demostrando que contrató los servicios de "Servicios a Empresas S.A.", para que por cuenta y cargo de Cervecería Boliviana Nacional S.A., realizara cobros, transferencias, giros, depósitos, débitos y/o créditos, a través de la apertura de cuentas corrientes; y que GRACO La Paz, erróneamente y sin analizar los fundamentos expresados en el memorial de descargos, señaló que las facturas presentadas no cumplen con lo dispuesto por el art. 1311 del Cód. Civ., al no encontrarse legalizadas por el representante legal de la empresa.

Emitida la resolución determinativa, esta fue impugnada y confirmada por las resoluciones de recursos de alzada y jerárquica, siendo esta última, motivo de impugnación ante esta instancia.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Vulneración del art. 8 de la L. N° 843 y el Principio de Legalidad.

1. Señala, que por razones ajenas a su voluntad, Cervecería Boliviana Nacional S.A. se vio obligada a manejar sus cuentas a través de otra empresa, debido a que el SIN congeló sus cuentas bancarias por una supuesta deuda derivada de la compensación y la quiebra de la Cervecería Taquiña.

Ante el congelamiento y la imposibilidad de manejar sus cuentas, decidió contratar los servicios de la empresa "Servicios a Empresas S.A.", para que la misma se haga cargo de las cobranzas, transferencias, giros, depósitos, débitos y/o créditos bancarios por ventas y pagos a sus proveedores locales y del exterior; a este fin, procedió a la apertura de cuentas corrientes, operaciones que se encontrarían respaldadas en un contrato presentado como descargo y que es de conocimiento del SIN.

Manifiesta que los adeudos determinados, se refieren a pagos realizados al exterior, puesto que, además del importe de la deuda que era debitada en la cuenta, la institución bancaria efectuaba otro débito por concepto de comisiones, emitiendo por este servicio la factura a nombre de "Servicios a Empresas S.A.", gastos que corresponderían a Cervecería Boliviana Nacional S.A., y no así a la empresa contratada, ya que mensualmente, por todos los débitos de estas comisiones, "Servicios a Empresas S.A." transfería el gasto y compensaba el crédito y débito de dichas comisiones, con la emisión de la factura a nombre de Cervecería Boliviana Nacional S.A.

Refieren que las facturas emitidas por la empresa contratada, Cervecería Boliviana Nacional S.A., los registró como gastos bancarios por las gestiones 2009 y 2010; demostrando así, que se trataría de una operación efectivamente realizada cuyo crédito fiscal pertenece a Cervecería Boliviana Nacional S.A.

2. Señalan que la resolución de recurso jerárquico, no observó la falta de la factura original, ni su vinculación con la actividad, sino que, no se habría demostrado que la transacción haya sido efectivamente realizada; y sobre esta afirmación, refiere que el computo del crédito fiscal está condicionado a la existencia real de la operación, que en principio se respalda en la factura debidamente autorizada y dosificada por la administración tributaria, y cuando exista duda de ello, recién sería necesario probar con otros medios de prueba que la operación haya sido realizada; contrariamente, la administración tributaria y la AGIT, forzando la interpretación del art. 8 de la L. N° 843, afirmarían que no se cumplió con el tercer requisito.

Manifiestan que para el computo del crédito fiscal, el art. 8 de la L. N° 843 exige únicamente que las compras o servicios estén vinculadas a la actividad gravada, y al desconocer la AGIT el crédito fiscal que le correspondería, vulneró el Principio de Legalidad previsto en la Constitución Política del Estado y lo establecido en el citado artículo.

Vulneración del art. 70-4), 5) y 6) de la L. N° 2492.

Refieren que la AGIT no observó la validez de las facturas ni la vinculación con las actividades gravadas, sino los medios fehacientes de pago que demuestren la realización efectiva de la operación, y para desvirtuar esa afirmación, Cervecería Boliviana Nacional S.A. cumplió con las obligaciones establecidas en los arts. 70.4), 5) y 6) de la L. N° 2492, respaldando sus actividades y operaciones con libros, registros, facturas y notas fiscales presentados a la administración tributaria.

Añaden, que el hecho generador se produjo con la remisión de pagos al exterior, por cuyo servicio, la entidad bancaria debitó su comisión de la cuenta corriente de "Servicios a Empresas S.A.", emitiendo factura al mismo, quien a su vez, efectuaba el traspaso de estas comisiones, emitiendo mensualmente otra factura a favor de Cervecería Boliviana Nacional S.A.; demostrando de esta manera, que los gastos por servicios están relacionados con la actividad gravada.

Pese a ello, la AGIT afirmaría que no se adjuntó toda la documentación requerida, extrañando que no se presentó los registros contables y las boletas de depósito bancario de Cervecería Boliviana Nacional S.A. a "Servicios a Empresas S.A.", cuando se habría explicado y justificado que por el congelamiento de sus cuentas bancarias, no podían manejar dineros y por consiguiente, tampoco podían realizar depósitos y que por ese motivo, se suscribió el contrato de prestación de servicios con "Servicios a Empresas S.A.".

Vulneración del principio de verdad material previsto en los arts. 74-1) y 201 de la L. N° 2492.

Citando la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, señala que la AGIT, vulneró el principio de verdad material conexo al art. 74-1 de la L. N° 2492; al no investigar, que por el contrato suscrito entre Cervecería Boliviana Nacional S.A., y "Servicios a Empresas S.A.", la institución Bancaria, además del importe de la deuda que debitaba de la cuenta corriente, efectuaba otro debito por concepto de comisiones, facturando por este servicio a "Servicios a Empresas S.A.". Ya que de haberse efectuado esta labor investigativa, se habría llegado a la convicción de que Cervecería Boliviana Nacional S.A. pagó las comisiones por los pagos realizados al exterior, debiéndosele beneficiar con el crédito fiscal que le correspondía.

Señalan que la factura mensual emitida por "Servicios a Empresas S.A." a Cervecería Boliviana Nacional S.A., transfería el gasto y compensaba el crédito y débito correspondiente al IVA e IT, Cervecería Boliviana Nacional S.A. por su parte, registró estas transferencias como gastos bancarios, documentación que se habría presentada a la administración tributaria y que sería, el principal y primer documento fehaciente de pago que responde a una operación real y legalmente realizada, demostrando que se trata de una operación efectivamente realizada cuyo crédito fiscal corresponde a Cervecería Boliviana Nacional S.A.

I.3. Petitorio.

Concluye, que por todos los fundamentos de derecho expuestos, se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0992/2014 de 7 de julio, dejando sin efecto la R.D. N° 17-0951-2013 de 27 de diciembre.

II.- De la contestación de la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responde negativamente a la demanda, señalando:

Previo análisis de los antecedentes administrativos, manifiesta que el sujeto pasivo, pese haber tenido plena facultad de presentar mayores elementos que demuestren la efectiva realización de las transacciones, no lo hizo; y que al haber manifestado que contrato los servicios de la empresa "Servicio a Empresas S.A.", para el manejo de sus movimientos económicos, debió presentar toda la documentación cierta y contundente que demuestre que los gastos bancarios por los que la empresa "Servicio a Empresas S.A." emite factura, son gastos en los que incurre Cervecería Boliviana Nacional S.A., más cuando la actividad de la

empresa contratada, no es la de una entidad financiera que preste servicios bancarios, sino de prestación de servicios que requiere el pago efectivo de la transacción.

Refiere que al no haber presentado toda la documentación que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria, se hace ra7onable la determinación impuesta, puesto que el sujeto pasivo no demostró fehacientemente que se hubiera realizado efectivamente la transacción, y que si bien en materia administrativa debe aplicarse la verdad material, el ente fiscal, en función a la documentación presentada por el sujeto pasivo determinó la realidad que estos demuestran, por lo que no se evidenciaría vulneración a tal principio.

II.1. Petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita declarar improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Cerveceria Boliviana Nacional S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0992/2014, de 7 de julio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

a) El 7 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó a Cervecería Boliviana Nacional S.A., orden de verificación con alcance al crédito fiscal IVA de compras realizadas al proveedor "Servicios a Empresas S.A.", por los períodos fiscales enero a diciembre 2009 y 2010, requiriendo, la presentación de notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA y documentos de respaldo de los medios fehacientes de pago por las facturas observadas.

b) El 14 de octubre de 2013, Cervecería Boliviana Nacional S.A., señala que el requerimiento fue atendido por una anterior solicitud; asimismo, refiere que las facturas requeridas corresponden a traspasos de gastos bancarios.

c) Emitido el informe respectivo, el 22 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó a Cervecería Boliviana Nacional S.A., vista de cargo que establece sobre base cierta un tributo omitido de 1.656.551 UFV, equivalente a Bs 3.114.988.-, importe que incluye el impuesto omitido, intereses, y sanción preliminar del 100% por la conducta tributaria calificada preliminarmente como omisión de pago.

d) Presentados los descargos y emitido el informe de conclusiones, el 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó a Cervecería Boliviana Nacional S.A., resolución determinativa que resuelve determinar la apropiación indebida de crédito fiscal IVA de los periodos fiscales enero a diciembre 2009 y 2010, por las facturas emitidas por "Servicio de Empresas S.A.", estableciendo una deuda tributaria de Bs 1.100.162.-, que comprende tributo omitido, más intereses y sanción por omisión de pago al no existir el hecho generador del tributo.

e) Impugnada la resolución determinativa, la ARIT por resolución de recurso de alzada, resuelve confirmar la misma. Impugnada a su vez la resolución de alzada, la AGIT por resolución de recurso jerárquico, resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa de 27 de diciembre de 2013.

IV.- De la problemática planteada.

Que del análisis y compulsa de lo anteriormente señalado, en relación con los datos procesales y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ-0992/2014, se establece que para el caso, los puntos de controversia a determinar son los siguientes:

1. Si conforme al art. 8 de la L. N° 843, el cómputo de crédito fiscal IVA debe respaldarse en principio con la presentación de la factura y de generarse duda, recién sería necesario probar con otros medios de prueba.

2. Si el sujeto pasivo al respaldar sus actividades y operaciones con libros, registros, facturas y notas fiscales, demostró la efectiva realización de la operación.

3. Si la AGIT vulneró el principio de verdad material previsto en los arts. 74-1) y 201 de la L. N° 2492, al no haber efectuado una labor investigativa.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Si conforme al artículo 8 de la L. N° 843, el cómputo de crédito fiscal IVA debe respaldarse en principio con la presentación de la factura y de generarse duda, recién sería necesario probar con otros medios de prueba.

El demandante alega que el computo del crédito fiscal está condicionado a la existencia real de la operación, que en principio se encuentra respaldado por un documento debidamente emitido (facturas autorizadas y dosificadas por la administración tributaria), y cuando exista duda de ello, recién sería necesario probar con otros medios de prueba, como libros contables, inventarios, que la operación haya sido realizada.

Al respecto, el Tribunal Supremo de Justicia, mediante el 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 3 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".

Al mismo tiempo, la Sentencia de Sala Plena N° 177/2016 de 21 de abril, señaló: "...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, 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 los criterios precedentes establecidos por este Tribunal Supremo de Justicia, el demandante no puede alegar que el cómputo del crédito fiscal se encontraría condicionado, que para demostrarse la efectiva realización de la transacción bastaría la sola presentación de la factura y su vinculación a la actividad gravada del sujeto pasivo; sino que, para beneficiarse el sujeto pasivo con el cómputo del crédito fiscal IVA, resulta indispensable

demostrar la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) La existencia de la factura; 2) Que se encuentre vinculada con la actividad por la que el sujeto resulta responsable del gravamen; y, 3) La transacción se haya efectivamente realizada.

V.2. Si el sujeto pasivo al respaldar sus actividades y operaciones con libros, registros, facturas y notas fiscales, demostró la efectiva realización de la operación.

Cervecería Boliviana Nacional S.A., manifiesta que la AGIT no observó la validez de las facturas ni la vinculación con las actividades gravadas, sino los medios fehacientes de al exterior ni cobra comisiones por gastos bancarios, ni tampoco el pago efectuado por estos conceptos constituye un gasto del contribuyente...".

Por su parte la AGIT, señaló: "...al no presentar el sujeto pasivo documentos que demuestren la efectiva realización de la transacción, puesto que se limitó a presentar las facturas y registros contables sin mayor documentación; no obstante, que pese haber tenido plena facultad de presentar mayores elementos que demuestren la efectiva realización de las transacciones y desvirtúen las observaciones de la administración tributaria, no las hizo; al respecto, cabe poner de manifiesto que de acuerdo a lo aseverado por el mismo contribuyente durante el proceso de determinación, recurso de alzada y recurso jerárquico, habría contratado los servicios de la Empresa de Servicio a Empresas S.A., para que maneje sus movimientos económicos, lo que conlleva a establecer que el sujeto pasivo, debió presentar toda la documentación cierta y contundente que demuestre que los gastos bancarios por los que la Empresa de Servicio a Empresas S.A., emite Factura, son gastos en los que incurre la Cervecería Boliviana Nacional SA., más cuando la actividad de la Empresa de Servicio a Empresas S.A., no es la de una entidad financiera que preste servicios bancarios, puesto que la transacción consignada en las facturas emitidas por el proveedor son por la compra de un objeto o por la prestación de un servicio, que requiere el pago para que sea efectiva la transacción.".

Citando los precedentes emitidos por este Supremo Tribunal de Justicia en el acápite anterior y en virtud del art. 70-4) de la L. N° 2492, Cervecería Boliviana Nacional S.A. se encontraba obligada a respaldar sus actividades y operaciones con la empresa "Servicio a Empresas S.A.", mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; por lo que, no es suficiente contar materialmente con la factura, sino que ésta debe estar respaldada con documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción y si bien la precitada norma no especifica los medios probatorios de pago, no es menos cierto que debe demostrarse que el pago fue realizado al proveedor, con el cual se da certeza de la cancelación o pago del servicio o compra referida en la factura.

V.3. Si la AGIT vulneró el principio de verdad material previsto en los arts. 74-1) y 201 de la L. N° 2492, al no haber efectuado una labor investigativa.

Citando la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, Cervecería Boliviana Nacional S.A. señala que la administración tributaria y la AGIT vulneraron el Principio de Verdad Material conexo al art. 74-1 de la L. N° 2492; al no investigar, que por el contrato suscrito entre Cervecería Boliviana Nacional S.A. y "Servicios a Empresas S.A.", los pagos por las comisiones de los desembolsos realizados al exterior le corresponderían a Cervecería Boliviana Nacional S.A.

Conforme establece el art. 70-4) y 5) de la L. N° 2492, en un proceso de determinación, el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar todas sus actividades y operaciones gravadas, demostrando la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; en ese entendido, no existe vulneración del Principio de Verdad, cuando el exterior ni cobra comisiones por gastos bancarios, ni tampoco el pago efectuado por estos conceptos constituye un gasto del contribuyente...".

Por su parte la AGIT, señaló: "...al no presentar el sujeto pasivo documentos que demuestren la efectiva realización de la transacción, puesto que se limitó a presentar las facturas y registros contables sin mayor documentación; no obstante, que pese haber tenido plena facultad de presentar mayores elementos que demuestren la efectiva realización de las transacciones y desvirtúen las observaciones de la administración tributaria, no las hizo; al respecto, cabe poner de manifiesto que de acuerdo a lo aseverado por el mismo contribuyente durante el proceso de determinación, recurso de alzada y recurso jerárquico, habría contratado los servicios de la Empresa de Servicio a Empresas S.A., para que maneje sus movimientos económicos, lo que conlleva a establecer que el sujeto pasivo, debió presentar toda la documentación cierta y contundente que demuestre que los gastos bancarios por los que la Empresa de Servicio a Empresas S.A., emite Factura, son gastos en los que incurre la Cervecería Boliviana Nacional S.A., más cuando la actividad de la Empresa de Servicio a Empresas S.A., no es la de una entidad financiera que preste servicios bancarios, puesto que la transacción consignada en las facturas emitidas por el proveedor son por la compra de un objeto o por la prestación de un servicio, que requiere el pago para que sea efectiva la transacción.".

Citando los precedentes emitidos por este Supremo Tribunal de Justicia en el acápite anterior y en virtud del art. 70-4) de la L. N° 2492, Cervecería Boliviana Nacional S.A. se encontraba obligada a respaldar sus actividades y operaciones con la empresa "Servicio a Empresas S.A.", mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos; por lo que, no es suficiente contar materialmente con la factura, sino que ésta debe estar respaldada con documentación que demuestre la efectiva realización de la transacción y si bien la precitada norma no especifica los medios probatorios de pago, no es menos cierto que debe demostrarse que el pago fue realizado al proveedor, con el cual se da certeza de la cancelación o pago del servicio o compra referida en la factura.

V.3. Si la AGIT vulneró el principio de verdad material previsto en los arts. 74-1) y 201 de la L. N° 2492, al no haber efectuado una labor investigativa.

Citando la S.C. N° 1724/2010-R de 25 de octubre, Cervecería Boliviana Nacional S.A., señala que la administración tributaria y la AGIT vulneraron el Principio de Verdad Material conexo al art. 74-1 de la L. N° 2492; al no investigar, que por el contrato suscrito entre Cervecería Boliviana Nacional S.A. y "Servicios a Empresas S.A.", los pagos por las comisiones de los desembolsos realizados al exterior le corresponderían a Cervecería Boliviana Nacional S.A.

Conforme establece el art. 70-4) y 5) de la L. N° 2492, en un proceso de determinación, el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar todas sus actividades y operaciones gravadas, demostrando la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; en ese entendido, no existe vulneración del Principio de Verdad, cuando el sujeto pasivo no presenta toda la documentación probatoria que sustente la efectiva realización de la transacción, más cuando se determinó, que la empresa "Servicios a

Empresas S.A.", no presta servicios financieros por pagos al exterior ni cobra comisiones por gastos bancarios.

VI.- Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620, 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. 118-127, interpuesta por la Empresa Cervecería Boliviana Nacional S.A.; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0992/2014 de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

111

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 70 a 75, en la que la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (administración tributaria) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 emitida el 30 de junio de 2014, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 98 a 101, apersonamiento y contestación de CARGILL Bolivia S.A., como tercero interesado, réplica de fs. 170 a 173, dúplica de fs. 176-177 vta., antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señaló que el 19 de diciembre de 2012, la empresa contribuyente CARGILL S.A., solicitó autorización para la aprobación de la Declaración Jurada Rectificatoria (F-210) Impuesto al Valor Agregado (IVA) con número de orden 7936505728 correspondiente al periodo fiscal mayo/2012.

Refirió que el Departamento de Fiscalización observó en el Informe SIN/GGSCZ7DF7VE/INF/0700/2013 de 29 de mayo, que la documentación presentada por el contribuyente no cumple con lo dispuesto en los arts. 78-II del Cód. Trib. Boliviano, 28 del D.S. N° 27310 y 12-II del D.S. N° 27874. Añadió que las declaraciones juradas rectificatorias fueron llenadas con errores porque revisado el F-251 (solicitud de rectificación del F-210 IVA) se evidenció que el Rubro 2) “Detalle de datos a rectificar” en la columna c) “Valor a rectificar” consigna importes que reflejan rectificaciones así como los datos de la DDJJ F-210-7936505728, motivo por el cual, el proyecto de rectificatoria presentado por la contribuyente contiene datos que no corresponde validar por lo que se emitió la R.A. N° 23-000269-13.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Ratificándose plenamente en la resolución pronunciada, señaló que la resolución jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) no ha revisado las observaciones legalmente establecidas por la administración tributaria y ha dejado sin efecto aquella contenida en el Código 3, a pesar de que desde el inicio y durante todo el proceso de fiscalización se efectuaron las actuaciones y verificaciones de la documentación presentada por el contribuyente de acuerdo a los arts. 100, 101 y 104 del Cód. Trib. Boliviano, concluyéndose que no se demostró la efectiva realización de la transacción por lo cual, se

pretende hacer valer crédito fiscal con base en documentación insuficiente, toda vez que se presentaron notas fiscales sin respaldo contable-financiero, por lo que no se demostró que se hubieran llevado a cabo las transacciones con los proveedores.

1. Apuntó que en el Código 3, se observaron facturas porque la documentación presentada no acredita la realización de la transacción ya que la contribuyente presentó como medios de pago cheques que no fueron cobrados por el proveedor sino por terceras personas que detentan poderes notariados.

2. Con relación a los proveedores de CARGILL S.A., las notas fiscales incluidas en el denominado Código 3, evidencian que esos proveedores no presentaron declaraciones juradas y que no declararon las ventas contenidas en las facturas presentadas por la contribuyente en el periodo mayo/2012, es el caso de los proveedores: Mancilla Cordero Andrés con NIT 1332473013, quien declaró como ventas del periodo un importe menor al declarado por la Empresa CARGILL S.A., que en consecuencia, se benefició de un crédito fiscal inexistente, conforme se demostró en la información registrada en el Sistema de la Administración Tributaria, la cual tiene la validez probatoria señalada en el art. 7 del D.S. N° 27310.

Acotó que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios de probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como por la inexistencia de la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, motivo por el cual se determinó que no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los arts. 70-4) y 5) y 76 del Cód. Trib. Boliviano y 8 de la L. N° 843.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, y en definitiva, se declare firme la R.A. N° 23-000269-13 de 29 de junio de 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 7 de mayo de 2015, que cursa de fs. 98 a 101, señalando que se debe aclarar que el sujeto aportó las facturas observadas, comprobantes de diario, recibos, cheques y extractos bancarios. En cuanto a las facturas Nos. 516, 517, 518 y 555 correspondientes a Ana Helen Vergara Hermeres; 5227 y 5239 emitidas por Trans La Esperanza (Juan Carlos Choque Flores), 216 y 218 expedidas por Servicios de Montaje y Mantenimiento Industrial (Renar Menacho Leaños), 881 de Import Export de Genaro Espinoza, se evidencia que los cheques fueron girados a nombre del proveedor y que fueron entregados a los mismos según recibos y también cobrados por ellos mismos, por lo que la observación de la administración tributaria no corresponde, debiendo considerarse como válido el crédito fiscal.

En cuanto a la factura N° 68 de Pedro Moreno Paz se verifica que el cheque fue girado a nombre del Banco Bisa Vta. 241280-201-5, la cual según el comprobante de depósito corresponde a Pedro Moreno Paz; es decir, que el pago fue realizado a través del depósito en cuenta del proveedor por lo que también quedó desvirtuada la observación de la administración tributaria.

En la factura N° 151, emitida por Milton Claudio Bejarano, se observa que el cheque fue emitido a nombre del proveedor; sin embargo, según el recibo fue entregado a Carlos M. Velasco Peña, empero la propia administración tributaria evidenció la existencia del Testimonio de Poder N° 481/2011, respecto al cual no se evidencia que hubiera sido declarado nulo o sin validez como instrumento público de modo que no puede desconocerse su mandato solo porque también es mandatario de otro proveedor, por ello no corresponde la depuración de esas facturas.

Citó como doctrina tributaria señalada en la Resolución STG-RJ/0049/2007, como precedente y, como jurisprudencia la S.C. N° 0824/2012 de 20 de agosto.

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.- De la contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 160 a 165 vta., la contestación de la Empresa CARGILL Bolivia S.A., como tercero interesado en el proceso, en la cual propugnó parcialmente la resolución impugnada en la parte referida al Código 3.

III.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda.

IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración tributaria controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de confirmar lo resuelto en alzada, respecto a dejar sin efecto la depuración de facturas en el denominado Código 3, porque considera que las notas fiscales fueron observadas por no contar con suficiente documentación contable y/o financiera, medios de probatorios de pago que demuestren la procedencia y cuantía del crédito fiscal declarado, así como por la inexistencia de la efectiva realización de las transacciones por las notas fiscales observadas, motivo por el cual se determinó que no eran válidas para el cómputo del crédito fiscal en aplicación a lo establecido en los arts.

Al efecto, especificó que observó facturas porque la documentación presentada no acredita la realización de la transacción ya que la contribuyente presentó como medios de pago cheques que no fueron cobrados por el proveedor sino por terceras personas que detentan poderes notariados. Con relación a los proveedores de CARGILL S.A., el proveedor Andrés Mancilla Cordero declaró un importe menor al declarado por la empresa CARGILL S.A., que en consecuencia, se benefició de un crédito fiscal inexistente.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

En el marco de la controversia planteada por la entidad demandante, la revisión de los antecedentes administrativos, evidencia lo siguiente:

La administración tributaria emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-000269-13 de 20 de mayo de 2013, con la que rechazó la petición de aprobación de declaración jurada rectificatoria presentada por la empresa contribuyente CARGILL Bolivia S.A.

En dicha resolución se da cuenta de que la petición de rectificación se refería a las siguientes casillas: a) Compras vinculadas directamente a exportaciones y, b) compras

vinculadas con operaciones gravadas más servicios conexos menos devoluciones y otros autorizados.

Como resultado de la verificación efectuada por la administración tributaria fueron observadas 185 facturas, por diferentes conceptos denominados Códigos 1 (no presenta suficientes respaldos de sus medios de pago), 2 (factura no vinculada con la actividad, 3 (facturas sin respaldo de la efectiva realización de la transacción económica que dé lugar al beneficio del crédito fiscal) y, 4 (sin factura original).

Siendo que para el presente proceso interesa el Código 3, (facturas sin respaldo de la efectiva realización de la transacción económica que dé lugar al beneficio del crédito fiscal), se tiene que la administración tributaria observó las facturas Nos. 55, 516, 517, 518, 57, 58, 880, 59, 60, 68, 61, 62, 151, 555, 5227, 885, 886, 887, 216, 5239 y 218.

En relación a dichas facturas (Código 3), la resolución en análisis que fue el origen de las resoluciones de instancia administrativa y del presente proceso, sostiene que evidenció la existencia de algunas compras declaradas carecen de elementos que respalden la transacción económica o la transferencia de bienes y servicios; es decir, que no se demuestra que correspondan al hecho generado y tampoco cuentas con medios de pago fehacientes debido a que los pagos efectuados mediante cheque no fueron cobrada por el proveedor o beneficiario (persona natural) titular del NIT.

Por otro lado, los proveedores de las facturas alcanzadas por el Código 3, no presentan declaraciones juradas y/o no declaran en sus ventas las facturas presentadas por CARGILL durante el periodo mayo de 2012, es el caso del proveedor Mancilla Cordero Andrés que declaró un importe menor al declarado por la empresa contribuyente por lo que se benefició con crédito fiscal inexistente.

Notificada la empresa con la antedicha resolución, presentó recurso de alzada que fue resuelto con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0093/2014 de 24 de febrero, que en lo que atañe al Código 3, determinó revocar parcialmente la resolución administrativa de rectificatoria, reconociendo a favor de la Empresa CARGILL, el crédito fiscal depurado por ese concepto.

Con ese antecedente, la administración tributaria y la empresa contribuyente plantearon recurso jerárquico que fue conocido y resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, que confirmó la resolución de alzada, dando origen al presente proceso planteado por el ente fiscal, que fue tramitado como ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Tanto el Tribunal Supremo como la autoridad jerárquica, han asumido que las transacciones declaradas por el contribuyente generan crédito fiscal a su favor cuando: 1) exista factura original; 2) exista vinculación entre la transacción y la actividad gravada; y 3) que la transacción se haya realizado efectivamente; ello conforme a las previsiones legales de los arts. 4 y 8 de la L. N° 843 y 8 del D.S. N° 21530.

Se aclara que conforme con la previsión del art. 37 del D.S. N° 27310 (con la modificación dispuesta por el D.S. N° 0771 de 19 de enero de 2011), se estableció el monto mínimo de Bs 50.000.-, a partir del cual todo pago por operaciones de compra y venta de bienes y servicios, debe estar respaldado con documento emitido por una entidad de

intermediación financiera regulada por la Autoridad de Supervisión del Sistema Financiero ASFI.

En el caso de las compras por importes inferiores a dicho monto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0620/2013 ha considerado que: "…las compras que se encuentren por debajo de ese límite, el sujeto pasivo no se encuentra obligado a la presentación de medios fehacientes de pago; sin embargo, contablemente se debe demostrar que la transacción se ha realizado con la presentación de los registros contables correspondientes siendo válida la imputación del crédito fiscal...", criterio que se comparte en el marco de la previsión del art. 70-4) del Cód. Trib. Boliviano.

Ahora bien, la administración tributaria, sin especificar en la demanda a qué facturas se refiere, cuestiona dos aspectos, primero, el cobro de los cheques pagados por los proveedores a terceros con poder notariado y segundo, que los proveedores declararon montos inferiores a los consignados en las facturas presentadas por CARGILL S.A.

En el primer caso, cheques cobrados por personas con mandato otorgado por los "proveedores" que figuran en el Padrón de Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales". Justificó su observación señalando que los cheques emitidos a los proveedores Andrés Nacila Cordero y Milton Claudio Bejarano fueron cobrados por Carlos Manuel Velasco Peña, situación que demuestra que ninguna de las compras efectuadas por CARGILL Bolivia S.A., cuentan con medio fehaciente de pago.

Sobre el particular, la propia demandante reconoce que el Banco de Crédito de Bolivia S.A., con nota PR/TRA B00605-20130401-112473 de 24 de abril de 2013, confirmó que cobraron los cheques instransferibles otras personas con poderes; consiguientemente, recordando que es facultad de las personas físicas y naturales actuar por si o a través de mandatario, conforme a las previsiones contenidas en los arts. 804 y 821 del Cód. Civ., por tanto, la observación de la administración carece de sustento legal y es subjetiva en cuanto a las suposiciones que formula en su demanda.

En cuanto se refiere a la afirmada obtención de crédito fiscal inexistente en razón de que el proveedor Andrés Mancilla Cordero presentó declaraciones por montos inferiores a los consignados en las facturas presentadas por la empresa CARGILL Bolivia S.A., se tiene que la administración tributaria al depurar el crédito fiscal con ese argumento ha trasladado la responsabilidad del proveedor, a quien corresponde declarar y pagar el débito fiscal en forma coherente con los montos facturados y no consideró la existencia de la factura en original, ni su vinculación con las actividades de la empresa y, tampoco el pago efectuado que permitían que la empresa contribuyente se beneficie del crédito fiscal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0947/2014 de 30 de junio, 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. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

112

Compañía Boliviana de Energía Eléctrica Sociedad Anónima
c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 203 a 210, complementada, modificada y aclarada de fs. 276-277, en la que el representante legal de la Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (COBEE) impugna la Resolución Ministerial R.J. 111/2014 emitida el 15 de agosto, por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, la contestación de fs. 406 a 420 vta., apersonamiento del tercero interesado cursante de fs. 424 a 438, renuncia al derecho de réplica de fs. 446, decreto de fs. 447, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y,

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

1.- El demandante señaló que el 26 de diciembre de 2012, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad (AE), mediante Resolución AE Nº 642/2012 dispuso rechazar la impugnación interpuesta por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (COBEE) contra la Resolución CNDC 308/2012-14 de 13 de septiembre de 2012 referida a la aprobación del informe de programación de mediano plazo en la cesión ordinaria de CNDC, correspondiente al periodo noviembre 2012-octubre 2016.

2.- Interpuesto el recurso de revocatoria, la AE mediante Resolución AE Nº 102/2013, dispuso rechazar el recurso interpuesto por COBEE y por tanto confirmar en todas sus partes el acto impugnado.

3.- El 15 de abril de 2013, la COBEE presentó recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 102/2013.

4.- Mediante Resolución AE Nº 430/2013, de 25 de julio se decidió rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 316/2013-2 de 27 de marzo de 2013 que aprobó el informe preliminar de precios de nodo correspondientes al periodo mayo 2013 a octubre 2013.

5.- Interpuesto el recurso de revocatoria, mediante Resolución AE Nº 574/2013, de 23 de octubre se dispuso rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por COBEE, confirmando en todas sus partes la Resolución AE Nº 430/2013, de 25 de julio.

6.- El 13 de noviembre de 2013 COBEE formuló recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 574/2013-1

7.- Mediante Resolución AE Nº 469/2013 de 21 de agosto la AE determinó rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 317/2013-1 de 24 de abril que aprueba el final de precios de nodo periodo mayo/203-octubre/2013.

8.- Interpuesto el recurso de revocatoria, mediante Resolución AE Nº 594/2013 de 30 de octubre se dispuso rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por COBEE contra la Resolución AE Nº 469/2013 y por ende confirmar en todas sus partes el acto impugnado.

9.- El 20 de noviembre de 2013, COBEE interpuso recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 594/2013

10.- Mediante Resolución AE Nº 6/2014 la AE dispuso rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 322/2013-4 de 13 de septiembre que aprueba el informe de mediano plazo correspondiente al periodo noviembre/2013-octubre/2017. CNDC 323/2013-5 de 27 de septiembre que aprueba el informe preliminar de precios de nodo del periodo noviembre/2013-abril/2014 y CNDC 325/2013-1 de 24 de octubre que aprueba el informe final del precios de nodo del periodo noviembre/203-abril/2014.

11.- Interpuesto el recurso de revocatoria, mediante Resolución AE Nº 116/2014, se dispuso rechazar el mismo y confirmar en todas sus partes la Resolución AE Nº 6/2104.

12.- El 7 de abril de 2014, COBEE formuló recurso jerárquico contra la Resolución N° 116/2014, habiendo el Ministerio de Hidrocarburos y Energía pronunciado los Autos de 15 de noviembre, 26 de marzo y 28 de mayo, todos de 2013, acumulado en un solo procedimiento administrativo los 4 recursos jerárquicos deducidos por COBEE.

13.- Finalmente, con Resolución Ministerial RJ Nº 111/14 de 15 de agosto de 2014, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía rechazó el recurso jerárquico interpuesto por la Empresa COBEE S.A., contra las Resoluciones Administrativas AE Nos. 102/2013, de 1 de marzo, 574/2013 de 23 de octubre, 594/2013 de 30 de octubre y 116/2014 de 18 de marzo, todas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad y en su mérito confirmó todos los actos administrativos recurridos.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.1. Violación del art. 29 del Reglamento de Operaciones de Mercado Eléctrico ROME, aprobado por D.S. Nº 26093 de 2 de marzo de 2001.

El demandante refirió que reclamó en la vía administrativa la comisión de una ilegalidad y arbitrariedad por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga CNDC, situación que fue resuelta por la AE y el MHE en detrimento de sus intereses, transgrediendo el Principio de la Seguridad Jurídica, así como el art. 29 del ROME, habida cuenta que el informe de programación de mediano plazo, informe preliminar de precios de nodo, e informe de precios de nodo, son documentos técnicos elaborados con el CNDC que sirven de base para que la AE apruebe dos veces al año los “Precios de nodo de energía y potencia” en base a los cuales se remunera a lo largo del año a los agentes del sector eléctrico, entre ellos la entidad demandante.

Agregó que la transgresión a la norma aludida se materializa en el informe de mediano plazo periodo noviembre 2012 - octubre 2016 emitido por la CNCD que en lo más relevante anotó que todas las centrales operan a su máxima capacidad en la hora de demanda máxima en los 3 sub periodo a excepción algunas centrales en el Sistema Zongo que en el segundo y tercer sub periodo no alcanzan su máxima capacidad, por lo que en este caso, la potencia de cada central en cada sub periodo es igual a la relación entre su potencia máxima individual y la suma de las potencias máximas multiplicada por la potencia total colocada por el conjunto de centrales de la cascada.

Añadió que en el informe de precios de nodo del periodo noviembre 2012 – abril 2013 en el acápite referido a la "Capacidad garantizada de centrales hidroeléctricas", rectificó y declaró que en el informe de mediano plazo periodo noviembre 2012 octubre 2016, se consideró que en el periodo seco no debería ocurrir vertimientos en el cálculo de la potencia garantizada hidroeléctrica por la poca potencia de agua, sin embargo este aspecto no se encuentra establecido en la normativa vigente, razón por la cual, paras determinar la potencia garantizada hidroeléctrica en este informe se habilita la opción de vertimientos en el modelo, demostrándose que todas las centrales generan a su capacidad efectiva en los 3 sub periodos por lo que la capacidad garantizada de las centrales hidroeléctricas es igual a su capacidad efectiva.

Afirmó que en forma contraria a la rectificación anotada precedentemente, en los posteriores Informes del CNDC se incurre en una irregularidad cuando se indica que de acuerdo al Punto 4 inc. f) de la Norma Operastiva Nº 2, se simula la operación del centrales únicas (Kanata, Quehata) o del conjunto de centrales en cascada (Corani, Yura, Miguillas, Zongo, y Taquesi), utilizado el modelo NPC simulando un despacho uninodal, considerando un parque término ficticio de costos crecientes y sin considerar vertimientos, realizando el CNDC con estas decisión una manipulación del parámetro "Vertimientos", causando una reducción en la remuneración del demandante por la operación del sistema de generación hidroeléctrica Zongo (sistema Zongo),

1.2. Implicancia de la deshabilitación de la función "Vertimientos" en las simulaciones del modelo NCP.

Sobre este punto, indicó que a partir de noviembre de 2012, para la determinación de la capacidad determinada de centrales hidroeléctricas, en los informes, el CNDC simuló un despacho uninodal considerando un parque térmico ficticio de costos crecientes y sin considerar vertimientos en el periodo seco, generalizando de esta manera la restricción a cualquier sistema, negando las particularidades que posee cada sistema. Que en el caso del Sistema Zongo, el CNDC adiciona a este sistema una restricción que no existía para cuando fue construido mi existía sino hasta 13 años después de su última ampliación, alterando la configuración topológica a simple voluntad y sin justificación alguna, lo que constituye una arbitrariedad, habida cuenta que la funcionalidad de los vertimientos en la configuración topológica de un sistema hidráulico en cascada que cuenta tanto con centrales de embalse como centrales de pasada como es el Sistema Zongo de COBEE, no puede generalizarse con el aplicable a sistemas hidráulicos en cascada con centrales de embalse solamente.

Aclaró que por la decisión descrita precedentemente, el CNDC no representa de manera real el Sistema Zongo para el cálculo de la potencia garantizada de las Centrales Hidroeléctricas de COBEE, aspecto que resulta contrario al Informe de Precios de Nodo periodo noviembre/2012 abril/2013 otros hechos que demuestran que la ANH prescindió del procedimiento legalmente establecido cuando desestimó el recurso de revocatoria

presentado, cuando pueden desestimarse los recursos interpuestos contra una resolución preparatoria o de mero trámite que no produce indefensión ni impide la continuación del procedimiento, lo que no ocurre en el caso, porque el Auto de 5 de marzo de 2012, a todas luces produjo la dejó sin defensa a COBEE y es un acto definitivo que perjudicó los derechos subjetivos de la empresa.

1.3. Representación adecuada de la Topología Hidráulica en el modelo NCP.

Sobre el punto, transcribiendo los arts. 29 y 32 del ROME señaló que resulta importante considerar el componente "Topología del Sistema Hidráulico", para lo cual se precisa que la topología es la rama de las matemáticas que trata especialmente de la continuidad y de otros conceptos más generales originados de ella, entendiéndose entonces para el presente caso a la topología hidráulica como la forma en que están conectadas entre sí las centrales hidráulicas que conformar un sistema hidroeléctrico en cascada que configuran la relación de continuidad física de dicho sistema.

Argumentó que para el caso de COBEE la función topología del Modelo NCP representa la forma en que se conectan o suceden de una a otra las centrales hidroeléctricas del Sistema Zongo, y cómo y por donde utilizan el recurso agua dichas Centrales tanto de embalse como de pasada a lo lardo de la Cascada, por lo que, la optimización del despacho de unidades de pasada como parte del sistema en cascada que se realiza en el modelo NCP debe aprovechar toda la funcionalidad y continuidad de la topología existente, así como todo el caudal disponible en la cascada.

Acotó que los vertimientos en la simulación de un sistema hidroeléctrico en cascada en el modelo NCP representan además las vías existentes de conducción del recurso hídrico en la topología del sistema, como podría ser la conducción a través del cauce natural del rio, manteniendo la continuidad hidráulica de todo el sistema, componente esencial de la configuración topológica del Sistema Zongo de COBEE, en virtud a la posibilidad cierta del despacho de agua a través del cauce natural del rio Zongo.

Efectuando una explicación técnica sobre el funcionamiento del Sistema Zongo en época seca, dio a conocer que la restricción de vertimientos en época seca en el Modelo NCP solo es aplicable a sistemas hidráulicos en cascada con solamente centrales de embalse, ya que solamente en este caso se podría afirmar que la posibilidad de que un vertimiento suceda en época seca sea ínfima, no siendo esta la realidad del concepto vertimiento en época seca del Sistema Zongo de COBEE, cuya realidad es que por funcionalidad los vertimientos en época seca en este sistema son más beneficiosos y óptimos, no debiendo ser tachados de desperdicios de agua, por lo que la restricción de vertimientos de la CNDC no resulta propia del Sistema Zongo por no obedecer a su topología ni a su configuración, por lo que el tratar de imponer esta restricción a través de un modelo informático como es el NCP resulta un exceso y un abuso.

Señaló que deshabilitar el parámetro Vertimientos en el Modelo NCP para el cálculo de la potencia garantizada hidroeléctrica para el Sistema Zongo en época seca es un procedimiento incorrecto que vulnera el art. 29 del ROME e incluye una restricción ficticia al Sistema Zongo que contradice su topología y diseño, a más de que dicha restricción no estuvo en la normativa de la época en la que fue creado el Sistema Zongo, mi tampoco en la normativa actual.

1.4. Efecto Antieconómico por deshabilitar "Vertimientos¨" en el modelo NCP

Afirmó que aceptar esta restricción implicaría un encarecimiento del Sistema y una reducción de ingresos a COBEE en detrimento del sistema que debería funcionar a costo mínimo siendo aquello función ineludible del CNDC conforme dispone los arts 19-b) de la Ley de Electricidad y 3-a) del ROME y 1 del Reglamento de Funciones y Organización del CNDC aprobado mediante D.S. Mº 29624 de 2 de julio de 2008

Añadió que en el Punto 2 del Tercero Considerando de la R.M. N° 111, hoy impugnada, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía remite su análisis a los ejemplos de cálculo emitidos por el CNDC, sin tomar en cuenta que todos estos ejemplos que no pueden ser válidos en vista que ninguno corresponde a una simulación adecuada del funcionamiento real del Sistema Zongo, siendo preocupante que hasta la fecha de presentación de la demanda, el CNDC no presentó los resultados completos de sus simulaciones con el modelo NCP que demuestren que la operación del Sistema Zongo deshabilitando los Vertimientos hacia centrales aguas abajo, dé como resultado un menos costo de abastecimiento.

1.5. Procedimiento legal para ajustes de capacidad garantizada hidroeléctrica.

En relación a este punto manifestó que la simple deshabilitación de los vertimientos en el Sistema NCP constituye una manipulación arbitraria de la configuración del modelo, considerando que la potencia que un sistema hidroeléctrico puede garantizar es un aspecto auditable en campo, debiéndose cumplir con la norma y las pruebas técnicas ya conocidas para dicha medición y determinación. Como prueba de lo que afirma, transcribió la Norma Operativa Nº 2 “Determinación de la Potencia Firme”

Resaltó que COBEE solicitó realizar la prueba de capacidad eléctrica en época seca en vista que el CNDC afirmó que la empresa demandaste no puede garantizar su capacidad efectiva en esta época, afirmación que estaría sustentada en la deshabilitación (con un clik) del parámetro vertimientos en el modelo NCP, cuando este aspecto solamente podía ser sustentado en una prueba en campo conforme manda la Norma Operativa Nº 2, siendo el demandante quien realizó se practica esta prueba que fue negada por el Ministerio demandado bajo un supuesto “error conceptual”.

Finalmente, hizo hincapié en el hecho que la solicitud de prueba de campo tuvo plena justificación y es conducente a asegurar que el valor de potencia garantizada del Sistema Zongo esté efectivamente disponible para el abastecimiento de la demanda, resultando entonces que la negativa del Ministerio de Hidrocarburos y Energía para realizar la prueba solicitada inicialmente fijada para el 24 de julio de 2014 y denegada dos días antes de que se realice constituye en una evidente transgresión del derecho a la defensa y al debido proceso.

1.6. Con relación al manejo de información por parte del CNDC.

Refirió que en el Punto 3 de la resolución del ministerio demandado, hoy impugnada, se remarca que a lo largo del procedimiento administrativo el representante de los generadores en el CNDC no hizo constar ninguna observación o reclamo en representación de la empresa demandante, siendo así que COBEE cursó las notas L-1068/12; L-0314/13 y L-0412/13 al representante de los generadores, haciendo conocer oportunamente sus objeciones a los informes y solicitando que se haga constar las mismas en el acta correspondiente, por lo que si existió alguna omisión por parte de aquel representante corresponde a una actuación ineficiente. Inadecuada y parcializada no atribuible a COBEE y menos invalidan los reclamos efectuados.

I.3. Petitorio.

Con estos argumentos, solicitó se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia, se revoque totalmente el acto administrativo contenido en la Resolución Ministerial R.J. 111/2014 de 15 de agosto, así como las Resoluciones Administrativas AE Nos. 116/2014 de 16 de marzo, 6/2014 de 6 de enero, 594/2013 de 20 de octubre, 469/2013 de 21 de agosto, 574/2013 de 23 de octubre, 430/2013 de 25 de julio, 102/2013 de 1 de marzo, y 642/2012 de 26 de diciembre.

II. De la contestación de la demanda.

Citado con la demanda, el Ministro de Hidrocarburos y Energía, se apersonó al proceso y contestó a la demanda con memorial presentado el 22 de julio de 2016, en el que haciendo un recuento de los antecedentes administrativos que dieron lugar a la Resolución Ministerial R.J. 111/2014 de 15 de agosto y los argumentos de la empresa demandante, contestó negativamente la demanda señalando:

I. Con referencia al Punto IV.1. Violación del art. 29 del Reglamento de Operaciones del Mercado Eléctrico ROME, señaló que en el demandante efectuó copia de distintos apartados de 3 informes emitidos por el CNDC que a su juicio resultan contradictorios, añadiendo que manejar arbitrariamente el parámetro vertimientos le causa una reducción en su remuneración, empero, dentro de estos fundamentos no señala cual es la violación al art. 29 del ROME infiriéndose de la lectura de la demanda que dicha violación a criterio del demandante se debe al hecho de que en el cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo en época seca, el CNDC deshabilitó los vertimientos en el modelo NCP, aspecto que implicaría no representar adecuadamente a dicho sistema.

Transcribiendo la última parte del art. 29 del ROME refirió que, contrariamente a la afirmación del demandante, esta norma faculta al CNDC incluir en el modelo, en este caso del modelo NCP las restricciones que sean necesarios en los distintos periodos, en el caso presente la restricción de vertimientos en época seca, por tanto, no existe ninguna transgresión como erróneamente denuncia el demandante.

II. Con referencia a las implicancias de la deshabilitacion de la función “vertimientos” en las simulaciones del Modelo NCP, apuntó que COBEE se refiere al componente “Topología del Sistema Hidráulico”, entendiendo el demandante que la función topología del Modelo NCP representa en simulaciones digitales la forma en que se conectan y se suceden de una a otra las centrales hidroeléctricas del sistema Zongo y cómo y por donde se utilizan dichas aguas las centrales tanto de embalse como de pasada a lo largo de la cascada, aspecto que constituye una copia de los fundamentos del recurso de revocatoria y jerárquico, olvidando el demandante refutar los fundamentos de la resolución ministerial que impugna en el presente proceso, es decir, no fundamenta el por qué se habrían transgredido el art. 29 del ROME y la Norma Operativa Nº 2., cuando aquella resolución ministerial se remitió a los alcances de la definición del término “Topología”, aplicado al diseño y operación de centrales hidroeléctricas así como la función que cumplen los vertimientos dentro de un sistema de generación hídrica, reiterando de esa manera las definiciones que el demandante utilizó en sus recursos administrativos.

Transcribiendo los fundamentos de la demanda y en relación a los vertimientos, concluyó este punto que el volumen vertido no constituye un parámetro constante siendo variable en función a la cantidad de agua en cada etapa, que si bien es cierto que el vertimiento es una acción intencional de conducción del recurso hídrico, no es menos cierto que la normativa permite la deshabilitación del vertimiento adoptando un valor “cero”.

III. Que es un vertimiento en el Sistema Zongo de COBEE en época seca. En lo que a este punto se refiere, la respuesta señaló que el fundamento de la demanda continúa girando en torno al cuestionamiento y rechazo del demandante al cálculo de potencia garantizada de su empresa para el Sistema Zongo por parte del CNDC, basado en una supuesta modificación de la topología de dicho Sistema ocasionado por la deshabilitación de los vertimientos. En este punto –continúa la respuesta-, el demandante también se limitó a copiar y/o transcribir los fundamentos de sus recursos administrativos, los que fueron respondidos debidamente en la Resolución Ministerial RJ 111/2014, análisis que no mereció ninguna objeción por parte del demandante en la presente acción.

Arguyó que la resolución hoy impugnada y las que la antecedieron, no se traducen en un par de conceptos como lo hace la demanda, sino que contiene fundamentos técnicos con el respaldo necesario y detallado en todo el contenido de las resoluciones, no siendo evidente que las determinaciones de la CNDC y del Ministerio de Hidrocarburos y Energía con el pronunciamiento de dichas resoluciones contrarié la verdad material y la seguridad jurídica, no siendo entendible como una demanda puede ser la repetición de aspectos que ya fueron dilucidados en sede administrativa.

IV. Efecto antieconómico por deshabilitar vertimientos en el modelo NCP. En la respuesta se indicó que cuando COBEE señala que el CNDC está encareciendo el Sistema con la deshabilitación de vertimientos, al igual que en los puntos anteriores, lo único que se hace es copiar el fundamento del recurso jerárquico, por lo que corresponde reiterar la respuesta dada en la R.M. Nº 111/2014, correspondiendo aclarar que para este reclamo en sede administrativa, el demandante utilizó un ejemplo de cálculo hipotético que también sirvió de base paras el informe del CNDC, con la diferencia que el CNDC realizó un análisis considerando datos más próximos a la realidad del parque generador y llegó a conclusiones distintas a las del demandante, olvidando éste que el informe de programación de mediano plazo en su num. 3.1, contiene el resultado del despacho económico realizado en el Modelo NCP sin vertimientos en el Sistema Zongo, lo que significa que el reclamo del demandante en este punto no tiene ningún asidero legal.

V. Con referencia al procedimiento legal para ajustes de capacidad garantizada hidroeléctrica. En este punto la autoridad demanda consideró útil analizar los alcances de los términos capacidad garantizada y capacidad definida según la normativa aplicable al caso, para lo cual señaló que según la Norma Operativa Nº 2 “Determinación de la potencia firme”, la capacidad garantizada de un conjunto de centrales hidroeléctricas en Cascada es la capacidad correspondiente a la energía firme hidráulica ofertada al mercado que un conjunto de centrales hidroeléctricas puede colocar óptimamente en la curva de duración de carga en el periodo de punta, pudiendo ser ajustada en el año respectivo, en función a los resultados de las pruebas de la capacidad efectiva por el CNDC; mientras que la capacidad efectiva hidroeléctrica, es la capacidad efectiva medida en barras de generación que una central hidroeléctrica es capaz de generar.

Efectuada la conceptualización precedente, manifestó que de acuerdo a lo dispuesto por la Ley de Electricidad Nº 1604, el CNDC tiene la función de planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional con el objetivo de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo y según el art. 32 del ROME, el CNDC es el responsable de realizar la operación de mediano plazo cumpliendo las disposiciones de este reglamento, quedando claro que la instancia para realizar las mediciones de la potencia efectiva y el cálculo de la potencia garantizada es el CNDC.

Afirmó que el demandante incurre en un error al pretender asignarle un miso significado a la capacidad efectiva y capacidad garantizada pues sin duda, ambos términos difieren uno del otro, resultando entonces que la modificación de la capacidad garantizada de una central hidráulica en la aprobación de los informes de programación de mediano plazo por parte del CNDC sobre la base de los cálculos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo, a costo mínimo, no es jurídicamente contraria al ordenamiento jurídico aplicable

II.1. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y sea con costas en mérito a que el demandante no desvirtuó la legalidad de la Resolución Ministerial RJ Nº 11/2014 de 15 de agosto.

III.- De la notificación al tercero interesado.

Conforme consta en el memorial de fs. 424 a 438, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad (AE), se apersonó al proceso en su condición de tercero interesado, señalando idénticos antecedentes administrativos que los esgrimidos por el demandante, para luego indicar que COBEE no supo demostrar la ilegalidad de la resolución recurrida en el presente proceso, solicitando tener presente que la diferencia existente entre el ente regulador y COBEE consiste en el cálculo de la capacidad garantizada hidroeléctrica del Sistema Zongo a efecto de su remuneración, siendo la realización de las pruebas innecesarias para este objeto, por lo que, en definitiva solicito se declare improbada la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos.

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

I.- La (AE), pronunció la Resolución AE Nº 642/12 de 26 de diciembre de 2012, por la que rechazó la impugnación interpuesta COBEE contra la Resolución CNDC 308/2012-14 de 13 de septiembre de 2012 referida a la aprobación del informe de programación de mediano plazo en la cesión ordinaria de CNDC, correspondiente al periodo noviembre/2012 octubre/2016 (fs. 43 a 53 del expediente).

- La Compañía Eléctrica COBEE interpuso recurso de revocatoria contra la Resolución AE Nº 642/2012 (fs. 53-56 del expediente), que fue resuelto mediante la Resolución Administrativa AE Nº 102/2013, dispuso rechazar el recurso interpuesto por COBEE y por tanto confirmar en todas sus partes el acto impugnado (fs. 57-63 del expediente).

- COBEE presentó recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 102/2013 en los términos del memorial que discurre de fs. 64 a 71 del cuaderno procesal.

II.- La AE, el 25 de julio de 2013 pronunció la Resolución AE Nº 430/2013, por la que decidió rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 316/2013-2 de 27 de marzo de 2013 que aprobó el informe preliminar de precios de nodo correspondientes al periodo mayo/2013 a octubre/2013 (fs. 72 a 86 del expediente).

- COBEE interpuso el recurso de revocatoria (fs. 87 a 93 del expediente), que fue resuelto mediante Resolución AE Nº 574/2013, de 23 de octubre, rechazando el recurso

interpuesto, confirmando en todas sus partes la Resolución AE Nº 430/2013, de 25 de julio (fs. 93-104).

- COBEE, el 13 de noviembre de 2103, formuló recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 574/2013, conforme consta en el memorial de fs. 105 a 109 vta., del expediente.

III.- Mediante Resolución AE Nº 469/2013 de 21 de agosto la AE determinó rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 317/2013-1 de 24 de abril que aprobó el informe final de precios de nodo periodo mayo/203 octubre/2013 (fs. 110 a 122 del expediente.

- Interpuesto el recurso de revocatoria por COBEE conforme consta de fs. 123 a 127 vta., del expediente, mediante Resolución AE Nº 594/2013 de 30 de octubre se dispuso rechazar el recurso deducido contra la Resolución AE Nº 469/2013 y por ende confirmar en todas sus partes el acto impugnado (fs. 128 a 139 del cuaderno procesal).

- El 20 de noviembre de 2013, COBEE interpuso recurso jerárquico contra la Resolución AE Nº 594/2013 en los términos del memorial de fs. 140 a 145 del expediente.

IV.- La AE, mediante Resolución AE Nº 6/2014 la AE de 6 de enero, dispuso rechazar la impugnación interpuesta por COBEE contra la Resolución CNDC 322/2013-4 de 13 de septiembre que aprobó el informe de mediano plazo correspondiente al periodo noviembre/2013 octubre/2017. CNDC 323/2013-5 de 27 de septiembre que a su vez aprobó el informe preliminar de precios de nodo del periodo noviembre/2013 abril/2014 y CNDC 325/2013-1 de 24 de octubre y que aprueba el informe final del precios de nodo del periodo noviembre 203 abril/2014 (fs. 146 a 160 del expediente).

- COBEE interpuso el recurso de revocatoria (fs. 161-165), siendo resuelto mediante Resolución AE Nº 116/2014, se dispuso rechazar el mismo y confirmar en todas sus partes la Resolución AE Nº 6/2104.

- El 7 de abril de 2014, COBEE formuló recurso jerárquico contra la resolución 116/2014 conforme consta de fs. 175 a 179 vta., del expediente.

- A raíz de los varios recursos jerárquicos formulados por COBEE conforme consta en los puntos precedentes, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía pronunció el Auto de 26 de marzo de 2013, que resolvió: “Disponer la acumulación de los procedimientos recursivos correspondientes a los recursos jerárquicos interpuestos por COBEE contra la Resolución AE Nº 102/2012 de 1 de marzo, Resolución AE Nº 574/2013, de 23 de octubre y AE 594/2013 de 30 de octubre, debiendo imprimirse el trámite de rigor en los plazos correspondientes a esta última” (fs. 450-452 del Anexo Nº 2).

- Resolviendo los recursos jerárquicos acumulados, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía pronuncio la Resolución Ministerial RJ Nº 111/14 de 15 de agosto de 2014, por la que rechazó el recurso jerárquico interpuesto por la Empresa COBEE S.A., contra las Resoluciones Administrativas AE Nos. 102/2013, de 1 de marzo, 574/2013 de 23 de octubre, 594/2013 de 30 de octubre y 116/2014 de 18 de marzo, todas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad y en su mérito confirmó todos los actos administrativos recurridos, resolución que originó el proceso del caso de autos.

V.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal

que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el representante de la empresa demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada y los que le antecedieron.

En este contexto, se identifican el siguiente objeto de la litis.

Si la Resolución Ministerial RM RJ 111/2014 de 15 de agosto así como los actos administrativos que la originaron y que fueron confirmados por el Ministerio demandado, consistentes en las Resoluciones Administrativas AE Nos. 102/2013, de 1 de marzo, 574/2013 de 23 de octubre, 594/2013 de 30 de octubre y 116/2014 de 18 de marzo, todas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad, transgredieron el art. 29 del ROME, y determinaron una modificación a la representación de la topología del Sistema Hidroeléctrico Zongo en el modelo virtual NCP.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Resolviendo el punto de controversia, se tiene que, de los fundamentos de la demanda se evidencia que el actor controvierte la decisión del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, aduciendo que la resolución que resolvió los recursos jerárquicos acumulados, se constituye en copia de distintos apartados de tres informes emitidos por el CNDC que a más de ser contradictorios, sirvieron de base para la emisión de las resoluciones administrativas de la AE, las que precisamente fueron impugnadas a través de los recursos revocatorios y jerárquicos, acusándolas de transgresoras del art. 29 del ROME, en virtud a que en el cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo en época seca, el CNDC deshabilitó los vertimientos en el modelo NCP, restricción inexistente a momento de la creación de este Sistema Hidroeléctrico y que no correspondía a la realidad física del sistema, calificando esta restricción de un procedimiento incorrecto que deshabilita el parámetro vertimiento para el cálculo de la potencia garantizada hidroeléctrica en época seca.

Contrariamente a lo afirmado por el demandante, la autoridad demandada afirma que la norma cuya violación denuncia el representante de COBEE al CNDC al incluir en el modelo

NCP las restricciones que sean necesarios en los distintos periodos del año, en el caso que nos ocupa, la época seca, se encuentra plenamente permitida precisamente por el art. 29 del ROME, por lo que no existió ninguna transgresión.

Establecida así la controversia en el caso de autos, resulta necesario analizar el texto de la norma cuya violación denuncia el demandante. El art. 29 del D.S. Nº 26093 de 2 de marzo de 2001 señala: "(Programaciones efectuadas por el comité). El comité efectuará la programación de la operación para los siguientes períodos, con las características que en cada caso se indican: a) Programación de mediano plazo. Esta programación se realizará dos veces al año, en marzo y septiembre, y cubre períodos de 48 meses, que comienzan en mayo y noviembre respectivamente. En esta programación se determina la operación semanal esperada del Sistema Interconectado Nacional en el período indicado. b) Programación estacional. Esta programación se efectuará mensualmente y cubre, con detalle semanal, el período estacional en curso. Se define como período estacional a los semestres que comienzan con la primera semana de mayo y noviembre de cada año. c) Programación semanal. Es la programación que se realizará semanalmente y cubre, con detalle horario, la semana calendario siguiente. d) Programación diaria. Esta programación, también denominada pre despacho, se realizará diariamente y cubre con detalle horario las 24 horas del día siguiente. El Comité deberá contar con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones para realizar las programaciones indicadas. Los modelos tendrán como función objetivo minimizar los costos de operación de generación más los costos de falla, dentro de las restricciones vigentes y las condiciones de desempeño mínimo. El modelo de optimización permitirá calcular la valorización del agua de los embalses a optimizar con el costo futuro de reemplazo probable, denominado valor del agua del embalse".

Se aclara que cuando la norma glosada se refiere al "Comité", se está refiriendo al Comité Nacional de Despacho de Carga CNDC creado por el art. 18 de la L. N° 1604 de 21 de diciembre de 1994 de Electricidad, que en virtud a esta norma, tiene entre otras, la función de: "Planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional, con el objetivo de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo...". Asimismo, en función a lo dispuesto por el art. 32 (Programación de mediano plazo) del ROME, el CNDC es responsable de realizar la programación de la operación de mediano plazo cumpliendo las disposiciones de dicho reglamento, utilizando los antecedentes definidos de acuerdo al art. 31 del citado Reglamento, así como los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de la operación, que definen la ubicación económica de las cantidades semanales disponibles de energía hidráulica y el despacho hidrotérmico del mercado, teniendo en cuenta el parque generador disponible, la red de transporte y las condiciones de desempeño mínimo vigentes.

Fue precisamente en aplicación de la normativa glosada y citada supra, que el CNDC formuló los informes de mediano plazo periodo noviembre/2012 octubre/2016, e informe de precios de nodo del periodo noviembre/2012 abril/2013, ambos referidos al cálculo de la potencia garantizada de centrales hidroeléctricas.

Ahora bien, el demandante señaló la existencia de contradicción entre dichos Informes; asimismo, aduce que la manipulación arbitraria del parámetro vertimientos por parte del CNDC causa un detrimento en su remuneración, mostrando a su criterio que la violación a la señalada normativa se debe al hecho de que en el cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo en época seca, este cálculo sea realizado en el modelo NCP

deshabilitándose por parte del CNDC los parámetros de vertimientos del modelo, hecho que implicaría no representar adecuadamente al Sistema Zongo; pese a estos argumentos de orden técnico no demostrados fehacientemente, el demandante no señala de manera clara cuál sería a su criterio la violación a la norma señalada, en la cual ha incurrido el CNDC; asimismo, del análisis del artículo en cuestión, se evidencia que versa en relación a modelos que permiten representar adecuadamente sistemas y sus restricciones, en ese sentido, se entiende que se debe tomar en cuenta en el funcionamiento del modelo todos los elementos de funcionamiento del sistema y sus restricciones, razón por la que el CNDC en el marco de sus competencias debe incluir en el modelo utilizado NCP, las restricciones que se hacen necesarias en los distintos periodos, en este caso la restricción de vertimientos en época seca, por lo cual, cuando el CNDC deshabilita en el sistema este parámetro en época seca, de ninguna manera vulnera el art. 29 del ROME, porque el artículo en cuestión le otorga esta facultad, más aún cuando los "Vertimientos" señalados por el demandante no constituyen un parámetro constante en el funcionamiento del modelo, siendo evidente que esta variable es aplicada en el modelo en función al volumen de agua en cada etapa, hecho que muestra por que la normativa no restringe ni prohíbe la posibilidad de que el CNDC simule la deshabilitación de los vertimientos para la operación del sistema, en la búsqueda de un beneficio para el propio sistema, y más aún su argumento queda sin sustento si es el demandante quien no aporta los elementos técnicos y jurídicos que demuestren que la simulación de deshabilitación de vertimientos es contraria y violatoria a la normativa señalada.

Asimismo, de la revisión de normativa inherente al caso de autos referente al derecho administrativo regulatorio eléctrico no se advierte la existencia de normativa regulatoria que obligue o impida al CNDC a habilitar o deshabilitar los vertimientos dentro de la operación del modelo NCP, puesto que dicha operación de simulación (habilitar o deshabilitar los vertimientos) constituye una facultad del CNDC como responsable de la operación del SIN, en la búsqueda de criterios de eficiencia y despacho a mínimo costo. Concluyéndose que la empresa demandante no ha demostrado la aludida vulneración del art. 29 del Reglamento Operativo del Mercado Eléctrico.

Por otra parte, la empresa demandante señaló que la modificación de la topología del Sistema Zongo se produce al deshabilitarse los "Vertimientos" en la modelación de la topología y continuidad de las centrales de pasada de dicho sistema en el modelo NCP, porque se eliminaría un componente esencial y existente para el balance hidráulico y se invalida la representación adecuada del sistema en su conjunto. Sobre el particular, el manual del NCP (Punto 6.1 "Balance de agua en plantas hidroeléctricas") describe la representación del balance de agua en las plantas hidroeléctricas, "…donde V(i,t) representa el volumen almacenado del agua en planta i, etapa T. El volumen turbinado se representa por Q(i,t), mientras que el volumen vertido es S(i,t). De acuerdo a la formula descrita para el efecto, se dio la posibilidad de representar el tiempo de viaje del agua entre dos plantas en cascada, siendo m,i el tiempo de recorrido entre la planta de agua arriba m y la planta de cuestión i. Para cada planta i, M(i) es el conjunto de plantas ubicadas inmediatamente aguas arriba de i. El aporte natural incremental a la planta i representado por A(i,t), mientras que el riego y la evaporación son representadas por I(i,t) y E(i,t), respectivamente.

De lo expuesto, queda claro, que el volumen vertido S(i,t), no constituye un parámetro constante, siendo más bien uno variable en función a la cantidad de agua en cada etapa t. Si bien es cierto que el vertimiento es una acción provocada de conducción del recurso hídrico, la normativa no restringe la posibilidad de adopción de un valor S(i,t) = 0 (deshabilitar los

vertimientos), para la operación del sistema. Dicha condición no implica la modificación de la fórmula del balance hidráulico, preservando la invariancia y continuidad topológica de la Planta de COBEE.

Sobre la capacidad garantizada que sólo puede ser ajustada en la gestión o año respectivo, en función a los resultados de las pruebas de la capacidad efectiva efectuadas por el CNDC, y al no haberse realizado ninguna medición conforme la Norma Operativa Nº 2, no sería posible modificar la citada capacidad garantizada, por no operar ella a través de una manipulación arbitraria de la configuración del modelo NCP, extrayendo para el informe de mediano plazo del periodo noviembre/2012 octubre/2016 emitido por el CNDC, entendiendo sobre esa base que la capacidad garantizada de las centrales hidroeléctricas es igual a su capacidad efectiva.

A efectos de una mejor comprensión, se tienen que de acuerdo a la Norma Operativa Nº 2 "Determinación de la potencia firme" ("NOp.2'), se dio las siguientes definiciones de capacidad garantizada y capacidad efectiva:

Capacidad garantizada de un conjunto de centrales hidroeléctricas en Cascada, es la capacidad correspondiente a la energía firme hidráulica ofertada al mercado que un conjunto de centrales hidroeléctricas puede colocar óptimamente en la curva de duración de carga en el periodo de punta; consiguientemente, la capacidad garantizada podrá ser ajustada en el año correspondiente, en función a los resultados de las pruebas de la capacidad efectiva efectuadas por el CNDC.

Capacidad efectiva hidroeléctrica, entendida como la medida en barras de generación, que una central hidroeléctrica es capaz de generar.

De acuerdo a la definición dada, la capacidad efectiva corresponde a la capacidad resultante de la medición en barras de generación de una central hidráulica siguiendo el procedimiento establecido por la Normativa Nº 31 (Procedimiento para medir y determinar la potencia efectiva de centrales de generación hidrométrica, consumos propios y perdidas), con la posibilidad de efectuar la medición de la potencia efectiva a través de dos tipos de ensayos; la ordinaria y extraordinaria. De acuerdo al num. 7, el ensayo ordinario se realiza a requerimiento del CNDC de acuerdo a dicha norma operativa; entre tanto el ensayo extraordinario se realiza a requerimiento del CNDC o del agente, cuando ingrese una nueva unidad o cuando existan razones fundamentales que impliquen una variación de la potencia efectiva. Además, de acuerdo al num. 11 de la referida norma operativa, la potencia efectiva permanece vigente hasta que se modifique por medio de un ensayo extraordinario.

En cambio la Capacidad Garantizada, es entendida como el resultado de un cálculo efectuado por el CNDC, de acuerdo a lo establecido en la Norma Operativa Nº 2 (Determinación de la potencia firme), que responde a los criterios y procedimientos señalados en el num. 4 de la misma norma, operativizandose a través de las simulaciones realizadas en el SDDP y NCP, donde a diferencia de lo anterior (capacidad efectiva) la capacidad garantizada no constituye un valor dado por una medición, sino que es resultado de un proceso de cálculo y optimización para determinar la participación que han de tener los diferentes agentes (generadores térmicos e hidroeléctricos) en el mercado eléctrico, sobre la base de un despacho económico

Respecto a que el encarecimiento del sistema se dio por reducción de potencia garantizada hidroeléctrica y mayor requerimiento de potencia garantizada termoeléctrica, de acuerdo a la simulación efectuada por el CNDC con los mismos datos utilizados por COBEE y

con el software NCP replicando los valores encontrados, dicha entidad arribó a la siguiente conclusión: “La incoherencia estructural de la cascada ‘Topológica’, desaprovechándose el recurso hídrico (2m2/s/ en las 2 primeras centrales; puesto que con esta cascada se generaría 840 MWh por día, sin embargo si la topología del ejemplo fuera coherente se lograría generar 1032 MWh por día y no existiría vertimientos al aprovechar los 7 m3/s en las 3 centrales, suponiendo que el mismo es continuo. En el ejercicio de COBEE sin vertimientos, la generación hidroeléctrica de la cascada es de 737 MWh por día”.

Asimismo, efectuada la simulación, el CNDC encontró como resultado que el sistema genera 737 MWh por día sin realizar vertimientos, debido a que la cantidad de agua es limitada, realizando un uso racional del recurso hídrico para asegurar el suministro seguro y a costo mínimo. Observó por otra parte que el agua almacenada (0.259 Hm3) en la primera central (H1) se vacía a horas 24:00 y el costo total de operación es de 3.921,3 $us. Similar al costo de operación del ejemplo de COBEE, sin vertimientos.

En el mismo ejemplo, el CNDC consideró el escenario donde las centrales hidroeléctricas generan a máxima capacidad en el periodo de punta por 3 horas llegando a determina que bajo estas condiciones de operación del embalse, la energía generada por la cascada es de sólo 713 MWh por día, en lugar de los 737 MWh por día, del caso anterior, debido a la necesidad de verter 21.600 ms3 de agua para generar la máxima capacidad de las centrales hidráulicas durante las 3 horas, resultando que el costo total de producción se incrementa de 3.921,3 $us., a 4.337,01 $us., representando una diferencia de 415,71 $us., en una día, respecto al primer ejercicio. Por su parte, la AE estableció consecuencias adicionales en el ejemplo anterior, traducido en una menor cantidad de agua turbinada y un mayor uso del parque generador, término que a su vez implica una mayor cantidad de gas a ser utilizado. Evidenció también que la cantidad de agua vertida alcanza un valor de 21.600 ms3 para poder empuntar durante las 3 horas, volumen que no se turbinó en las plantas H1 y H2, lo que imposibilitó el aprovechamiento racional y óptimo del agua, encareciendo de esta forma la operación del sistema eléctrico.

De todo lo expuesto, se concluye que no existe encarecimiento del sistema por la reducción de la potencia garantizada de la entidad regulada, conforme a las conclusiones arribadas por la CMDC en los ejemplos de simulación efectuados por ésta, por lo que la aprobación de los precios nodo de potencia y energía correspondiente al periodo impugnado, sobre la base de la programación realizada por el CNDC del funcionamiento de las Centrales del Sistema Zongo perteneciente a la entidad demandante.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución Ministerial R.J. Nº 111/2014 de 15 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 203 a 210, complementada, modificada y aclarada de fs. 276-277, interpuesta por José Gualberto Villarroel Román, en representación de la

Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., Bolivia Power Company Limited Sucursal Bolivia (COBEE); y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial R.J. Nº 111/2014 de 15 de agosto, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, así como las Resoluciones Administrativas AE Nos. 102/2013, de 1 de marzo, 574/2013 de 23 de octubre, 594/2013 de 30 de octubre y 116/2014 de 18 de marzo, todas emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad, conforme a los fundamentos de la presente sentencia.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

113

Industrias Duralit S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 209 a 214 vta., interpuesta por María Roxana Domínguez Durán en representación legal de Industrias Duralit S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), respuesta de fs. 324 a 329, intervención del tercero interesado cursante de fs. 334-335 vta., informe de fs. 340, decreto de fs. 342 y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de Industrias Duralit S.A., señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 1 de septiembre de 2014, quedando agotada la vía administrativa de impugnación de la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014, emitida por la Gerencia Distrital de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contencioso administrativa.

Agregó que, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba del SIN, el 29 de julio de 2013, notificó a Industrias Duralit S.A., con la Orden de Verificación N° 00130VE05926, comunicando que se dispuso la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente por los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, como resultado de dicho proceso de fiscalización, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 29-00088-13 estableciendo la existencia de una deuda tributaria que asciende a 129.708- UFV's (Ciento veintinueve mil setecientos ocho 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), Indicó que, mediante nota fechada en 28 de noviembre de 2012 presentó ante la administración tributaria impugnación de la referida vista de cargo, acompañando documentos de descargo; sin embargo, no obstante la prueba de que acompañó se emitió la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014, emitida por GRACO Cochabamba, estableciendo una deuda tributaria de Bs 254.953.-, (Doscientos cincuenta y cuatro mil novecientos cincuenta y tres 00/100 Bolivianos), equivalentes a 133.505 UFVs, por concepto de tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales correspondiente al IVA de los periodos fiscales febrero a diciembre de la gestión 2009.

Añadió que la referida resolución determinativa fue impugnada mediante recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, revocando parcialmente la R.D. N° 17-00058-14; modificando el tributo omitido de UFVs 49.912 (Cuarenta y nueve mil novecientos doce Unidades de Fomento a la Vivienda), debido a la validez de las facturas Nos. 4134 y 315, referidas a subsidios de lactancia y servicios de comedor respectivamente, por lo que, formuló recurso jerárquico, interponiendo idéntico recurso GRACO Cochabamba, que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, por la cual la autoridad demandada revocó parcialmente la resolución de alzada y por ende la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Bajo el subtítulo "Depuración del crédito fiscal por bonificaciones en ventas facturas Nos. 360 y 469", expresó que la administración tributaria arbitrariamente depuró estas facturas que fueron emitidas por bonificaciones a sus comisionistas bajo el argumento que no se presentó documentación en prueba suficiente que demuestre la efectiva realización de las transacciones y su procedencia, que la AGIT acertadamente en la resolución del recurso jerárquico reconoció que la administración tributaria no solicitó certificaciones de los proveedores y que Duralit S.A., presentó documentación que se constituía en prueba clara, empero, por la falta de la certificación de los proveedores, confirma la depuración de dichas facturas..

Señaló que, respecto a aquella observación se presentaron como descargo las facturas originales emitidas a nombre de Duralit S.A., evidenciándose que se trata de pagos efectuados por bonificaciones a sus distribuidores, demostrando también en relación a que la transacción fue efectivamente realizada, por lo que la apropiación del crédito fiscal cumplió con los requisitos sustanciales y formales que permiten ser válidos para fines fiscales.

En relación a las facturas Nos. 51, 62 y 66 por servicio de transporte, manifestó que tanto la administración tributaria como la AGIT establecieron que no se demostró la efectiva realización de las transacciones y que la documentación y certificación emitida por Pamela Jhonson Flores serían inconsistentes por consignar fecha anterior a la de la liquidación presentada por CEINA Ltda., que resulta ser el trasportador de carga internacional, aclarando que por procedimiento interno Duralit S.A., para hacer efectivo el pago a dicha transportadora recibe por parte de ésta la liquidación de importación con el detalle de todos los gados ocurridos con sus respectivos documentos de respaldo, recibida esta liquidación, que en el presente caso fue presentada el 28 de marzo de 2009, se realiza el registro contable y se procede con el pago que fue solicitado por la nombrada Pamela Jhonson, quién autorizó el pago mediante abono en la cuenta corriente de CEINA Ltda., situación que fue claramente demostrada, evidenciándose a su vez la efectiva realización de la transacción.

Sobre la factura N° 277 emitida por Gonzalo Mamani, cuya depuración por la administración tributaria fue confirmada por la AGIT, indicó ya se asumió el importe total de dicha factura más multas intereses y accesorios a la fecha de su pago -tal como consta en los comprobantes que se adjunta al presente- (sic), por lo que, añade, la ARIT Cochabamba y la AGIT al omitir una debida valoración de la documentación presentada, transgredió el debido proceso garantizado en el art. 115-II de la C.P.E., citó al efecto la S.C. N° 0584/2006-R de 20 de junio referida a las garantías constitucionales del debido proceso.

Finalmente, refirió que la AGIT vulnero los arts. 81 y 200 (no indica de que norma), referidos a la apreciación pertinencia u oportunidad e las pruebas y los principios que rigen los recursos administrativos, olvidando la obligación que tiene la autoridad demandada del establecimiento de la verdad material.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto y por ende se revoque parcialmente también la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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:

En relación a lo alegado por el demandante sobre las facturas Nos. 51, 62 y 66, señaló que de la lectura del Contrato de Transporte y Nacionalización de Mercancía, queda claro que el transportador es CEINA, quién podrá utilizar los medios de transporte que sean convenientes a los intereses de las partes contratantes, que es lo que usualmente ocurre con este tipo de transportadoras que buscan otros medios para transportar los insumos al país, debido al volumen de la mercancía.

Añadió que según el contrato suscrito con CEINA Ltda., esta transportadora debió prestar servicio de transporte de carga internacional desde San Pablo Brasil hasta Cochabamba en nuestro país, pactándose el pago en 3 cuotas, de 7.500 a ser pagada a la firma del contrato, 33.750 a ser cancelada a la llegada de la mercancía a la estación de Guaracachi en Santa Cruz de la Sierra y la tercera cuota de 33.750 a ser cancelada a la llegada de la mercancía a los almacenes de Industrias Duralit S.A., en Cochabamba, informando CEINA Ltda., el presupuesto ejecutado, mediante liquidaciones presentadas el 26 de marzo, 25 de junio, y 28 de octubre de 2009 en relación a la importación de 200, 400 y 200 toneladas de amianto sama.

Refirió que en tales liquidaciones, se observó que el tramo carretero dentro del territorio nacional (Santa Cruz - Cochabamba), fue ejecutado por Pamela Jhonson Flores, quién según las facturas Nos. 51, 62 y 66 recibió como pago Bs 43.910.-, Bs 183.113.-, y Bs 91.557.-, solicitando por su parte CEINA Ltda., el reembolso de los conceptos en los que habría incurrido, dando a entender que al momento de esta solicitud ya habría cancelado a los proveedores de los servicios de transporte, situación que no fue aclarada por el demandante, más si se considera que las certificaciones emitidas por Pamela Jhonson son de data anterior a la fecha de las liquidaciones presentadas por CEINA Ltda.

Indicó también que la administración tributaria presentó reportes de las DDJJ del IVA de Pamela Jhonson Flores, correspondientes a los periodos marzo, junio y octubre en de 2009 en las que dicha contribuyente declaró un total de ventas que fueron facturadas precisamente en las facturas observadas 51, 62 y 66, consignándose montos menores a los consignados en las facturas.

Añadió que por los antecedentes anotados, Duralit S.A., no demostró la efectiva realización de las transacciones, toda vez que la prueba presentada resulta inconsistente,

dónde la AGIT confirmó la resolución inferior en cuanto a la observación de las facturas Nos. 53, 62 y 66 se refiere.

Indicó que, en relación a la depuración de la factura N° 277, emitida por Gonzalo Edgar Mamani Quispe en 11 de febrero de 2009 por Bs 26.370.-, el demandante no impugnó nada al respecto en la instancia del recurso jerárquico, por lo que, fue confirmada la depuración de la misma.

Por último, como respaldo a sus fundamentos transcribió una suerte de precedentes sin especificar a qué resolución jerárquica pertenecen y las SS.CC. Nos. 0903/2012 de 22 de agosto; 1642/2010-R de 15 de octubre.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto.

II.2. Réplica y dúplica.

Conforme consta en el informe de fs. 340, tanto demandante cuanto demandado, no hicieron uso del derecho a la réplica y dúplica, por lo que de fs. 343 se pronunció el decreto de "Autos para resolución"

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial que cursa de fs. 354-355 vta., se apersonó Mario Vladimir Moreira Arias, en representación de la Gerencia GRACO Cochabamba del SIN, en su calidad de tercero interesado, propugnando en parte la resolución jerárquica impugnada y solicitó.

Por lo expuesto solicitó se declare improbada la demanda dejando vigente en parte la resolución de la AGIT impugnada en el presente proceso.

Corresponde mencionar que el demandante notificó a la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba como tercero interesado, entidad que mediante memorial de fs. 251-253, se apersonó al proceso planteando excepción previa de "Impersonería en el demandado o tercero interesado", que, si bien es cierto que no mereció el trámite correspondiente resolviendo tal petición, no es menos evidente que este aspecto no fue reclamado por las partes en litigio, habiendo sido subsanado con el apersonamiento de GRACO Cochabamba como tercero interesado, reconduciéndose de esta manera el proceso.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

De la revisión de los antecedentes administrativos que informan la causa, se establecen los siguientes extremos:

1. El 22 de julio de 2013, la Administración Tributaria GRACO Cochabamba emitió la Orden de Verificación N° 00130VE05926, comunicando el inicio de un proceso de determinación en relación al IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente Duralit S.A., por los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, comunicando también el detalle de diferencias detectadas a través del cruce de información, solicitando la presentación de documentación en originales de las DDJJ, libros de compras IVA, facturas de compras originales, medios de pago de las mismas y cualquier otra documentación que el fiscalizador solicite en relación a los periodos observados (fs. 4-6 del Anexo N° 3).

2. Como resultado de dicho proceso de fiscalización, la administración tributaria el 18 de octubre de 2013, emitió la Vista de Cargo N° 29-00088-13 estableciendo la existencia de

una deuda tributaria que asciende a 129.708- UFV's (Ciento veintinueve mil setecientos ocho 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), que incluye impuesto omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción preliminar por la conducta calificada como omisión de pago y las multas por incumplimiento a deberes formales según actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación (fs. 638-647 del Anexo N° 4).

3. Mediante nota fechada en 28 de noviembre de 2012 Duralit S.A., presentó descargos ante la administración a la referida vista de cargo, acompañando documentos de descargo; por lo que la administración tributaria el 20 de enero de 2014 emitió el informe en conclusiones CITE; SIN / GGCSBA/ UJCC / UT/INF/ 00013/2014 (fs. 942-950 del Anexo N° 4), que sirvió de base para que GRACO Cochabamba pronunció la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014, estableciendo una deuda tributaria de Bs 254.953.-, (Doscientos cincuenta y cuatro mil novecientos cincuenta y tres 00/100 Bolivianos), equivalentes a 133.505 UFVs, por concepto de tributo omitido„ intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento a deberes formales correspondiente al IVA de los periodos fiscales febrero a diciembre de la gestión 2009 (fs. 962-982 del Anexo N° 4).

4. Duralit S.A., impugnó la referida resolución a través del recurso de alzada, que discurre de fs. 36 a 50 del Anexo N° 1, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba mediante la Resolución de Recurso de Alzada AR1T-CBA/RA 0229/2014 de 2 de junio, que revocó parcialmente la R.D. N° 17-00058-14; modificando el tributo omitido de UFVs 49.912 (Cuarenta y nueve mil novecientos doce Unidades de Fomento a la Vivienda), debido a la validez de las facturas Nos. 4134 y 315, referidas a subsidios de lactancia y servicios de comedor respectivamente, otorgados a sus empleados y declaradas en el periodo agosto de 2009, manteniendo firmes las multas por incumplimiento a deberes formales (fs. 178-195 del Anexo N° 1).

5. GRACO Cochabamba dedujo recurso jerárquico en los términos del memorial de fs. 199 a 295 de los Anexos Nos. 1 y 2, interponiendo idéntico recurso Duralit S.A., conforme consta de fs. 228 a 237 vta., del Anexo N° 2, que mereció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto, por la cual la autoridad demandada revocó parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a las facturas Nos. 7850, 699, 10572, 251, 16960 y 428 correspondientes a bonificaciones de ventas, las Facturas Nos. 29611 y 928 por el Encuentro Convención, dejando la observación por las mismas sin efecto así como las multas por incumplimiento a deberes formales impuestas según Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al proceso de determinación.

En consecuencia modifica la deuda tributaria establecida en la R.D. N° 17-00058-14 de 21 de enero de 2014 a 73.410 UFVs.

V.- De la problemática planteada.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer: 1) Si las transacciones contenidas en las facturas Nos. 360, 469, 51,62, 66 y 277 correspondiente a los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, cumplen con los requisitos para ser consideradas como válidas para el crédito fiscal IVA. 2) Si la AGIT transgredió los arts. 81 y 200 de la L. N° 2492.

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 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.

En relación al primer punto objeto de la litis, es decir, si las facturas Nos. 360, 469, 51,62, 66 y 277 correspondientes a los periodos fiscales febrero a diciembre de 2009, cumplen con los requisitos para ser consideradas como válidas para el crédito fiscal IVA y demuestran la efectiva realización de la transacción, con carácter previo debe decirse que Duralit S.A., controvierte la decisión de la AGIT, únicamente en cuanto a estas facturas se refiere, por lo que la decisión del Tribunal Supremo de Justicia recaerá únicamente sobre este extremo no afectando en lo demás la decisión de la autoridad demandada.

La autoridad demandada a tiempo de responder la acción intentada en su contra, no emite ningún criterio sobre las facturas emitidas por "Bonificaciones", sin embargo, aún sin la respuesta a este extremo de la demanda, corresponde el análisis pertinente, del cual se tiene que el demandante arguye que las facturas Nos. 360 y 469 cumplen con los requisitos exigidos por ley para ser válidas para el crédito fiscal IVA, empero, la AGIT confirma su depuración por falta de certificación de los proveedores. Corresponde entonces analizar que la factura N° 360 fue emitida el 11 de marzo de 2009 por Distribuidora Evo Palmar, a favor de la empresa demandante, por bonificación de febrero de 200, por Bs 5.904.-, (fs. 83 del Anexo N° 3) mientras que la factura N° 469 fue emitida por Construtec a favor de Duralit S.A., por concepto de bonificación por los meses de enero y febrero 2009, por Bs 6.109.-, (fs. 112 del Anexo N° 3), habiendo sido observadas por la administración tributaria, en virtud a que las mismas, si bien efectivamente fueron emitidas a nombre del contribuyente Duralit S.A., de la revisión de la documentación presentada por el demandante en la etapa de fiscalización (solicitudes de notas de crédito notas de crédito, extractos de cuentas, documentos por pagar, políticas de incentivo para distribuidores), se observó que si bien era evidente la existencia de documentación de respaldo, no fue menos evidente que ésta no demostró la procedencia de los montos de las bonificaciones. Dicho de otro modo, existía la documentación que sirvió para acreditar la existencia real de las facturas observadas, más, no era idónea para demostrar de donde emergía el monto facturado, es decir cuál la base de cálculo para otorgar

a los proveedores aquellas bonificaciones, no existiendo relación entre los libros de ventas del demandante y el registro de padrón de las personas que emitieron aquellas facturas y lo más importante no existía la certificación de los proveedores con la que se podía suplir la observación realizada, pese a que el contribuyente solicitó tales certificaciones mediante notas de fs. 116 y 118 del Anexo N° 1, sin que las mismas fueran presentadas.

De lo anterior se concluye entonces que el contribuyente Duralit S.A., inobservó la prescripción contenida en el art. 70-4-5 de la L. N° 2492 que impone al contribuyente la obligación de "Respaldar las actividades y operaciones gravadas a través de libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales así como otros documentos y/ o instrumentos públicos (..) y, Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan (..)", así como tampoco probó la existencia de los requisitos previstos en el art. 8 de la L. N° 843, olvidando que, conforme a la previsión del art. 76 de la Ley citada, a él le correspondía la obligatoriedad de la "carga de la prueba", por lo que, correspondía la depuración de aquellas facturas, aplicando también la previsión del art. 8 del D.S. N° 21530.

Sobre las facturas Nos. 51, 62 y 66 por servicio de transporte, el administración tributaria como la AGIT establecieron transacciones.

En relación a estas facturas se tiene que Duralit S.A. suscribió el Contrato de Transporte y Nacionalización de Mercancías con la Empresa Comercial de Transporte CEINA LTDA, cuya cláusula tercera "Especificaciones del Transporte", permite al transportador, contratar a su vez a su cuenta y riesgo los porteadores que considere convenientes para el éxito del traslado de la mercancía, especialmente desde territorio brasilero hasta Bolivia. (fs. 677-680 del Anexo N° 4). Por este motivo las facturas Nos. 51 de 24 de marzo de 2009, 62 de 18 de junio de 2009 y 66 de 27 de octubre de 2009, por Bs. 43.910, Bs. 183.113, Bs 91.557.-, respectivamente, fueron emitidas por Pamela Jhonson, Flores por "servicios de transporte" (fs. 95, 237 del Anexo N° 3, fs. 426 del Anexo N° 4), quién autorizó el pago mediante abono en la cuenta corriente de CEINA Ltda., conforme se evidencia de la documental cursante de fs. 138-140 del Anexo N° 1 y que corrobora la transacción efectuada en las facturas Nos. 51, 62 y 66, resultando entonces no ser evidentes las contradicciones e incongruencias a las que se refiere la AGIT en relación a estas facturas.

A mayor abundamiento, es pertinente indicar que, las facturas observadas por la administración tributaria y la AGIT por servicio de transporte cumplen con los requisitos exigidos por el art. 8-a) de la L. N° 843 que señala: "(...) 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 (...)", cumpliendo también estas facturas con el voto del art. 8 del D.S. N° 21530 que en total concordancia con el art. 8 glosado precedentemente establece que el crédito fiscal computable a que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843, es aquél originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por el gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo. Consecuentemente Duralit S.A., demostró la efectiva realización de la prestación en relación a las facturas emitidas por servicio de transporte, no siendo valederas las observaciones contenidas en los Puntos xi, xii y xiii de la resolución jerárquica.

Sobre la factura N° 277 emitida por Gonzalo Mamani, es el propio demandante quién señala que ya fue asumido el importe total de la misma y la AGIT en su respuesta manifiesta

que la depuración de la misma no fue impugnada en la instancia de alzada menos jerárquica, siendo esto evidente conforme se desprende del fundamento de los recursos de alzada y jerárquico, por lo que no corresponde que este tribunal emta juicio alguno al respecto.

VI.2.- En relación al segundo punto objeto de la litis, es decir si la AGIT transgredió los arts. 81 y 200 de la L. N° 2492, cabe recordar que el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano prevé sobre la oportunidad y pertinencia de la prueba y su apreciación conforme a las reglas de la Sana Crítica. Mientras que el art. 200 de la L. N° 3092 incorporado a la L. N° 2492, se refiere a los principios que deben ser observados en los recursos administrativos, señalando que: "Además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, se observarán 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. 2. Principio de oralidad. Para garantizar la inmediación, transparencia e idoneidad, los Superintendentes Tributarios podrán sustanciar los recursos mediante la realización de audiencias públicas conforme a los procedimientos establecidos en el presente título".

Ahora bien, del análisis y fundamentación de la presente resolución, se evidencia con absoluta claridad que la AGIT, cumplió más bien con los arts. 81 y 200 del Cód. Trib. Boliviano, habiendo permitido la prueba en instancia recesiva bajo juramento de reciente obtención, en observancia plena de los principios que deben regir los recursos administrativos, por lo que, a excepción del caso de las facturas por servicio de transporte, se observa en la decisión de la AGIT una correcta interpretación y aplicación de las normas en las que basa su decisión, por lo que no corresponde otorgar razón al demandante en esta su pretensión.

VII.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; exceptuando la decisión referida a las facturas Nos. 51, 62 y 66 por servicio de transporte.

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 PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 209 a 214 y vta.; y en consecuencia, se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2014 de 26 de agosto pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, únicamente en relación a determinar válidas para la obtención del crédito fiscal IVA a favor del demandante Duralit S.A., las facturas por servicio de transporte Nos 51, 62 y 66 emitidas por Pamela Jhonson Flores por Bs 43.910.-, Bs 183.113.-, Bs 91.557.-, respectivamente. En lo demás se mantiene incólume la resolución emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la Magistrada María Cristina Díaz Sosa, los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Esteban Miranda Terán, Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

114

Inversiones Jana S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 46 a 53, subsanada de fs. 57 interpuesta por Pablo Marcel Melgarejo Nava, en representación legal de Inversiones Jana S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1276/2014, pronunciada el 2 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 85 a 89 vta.; réplica de fs. 93 a 96 vta.; dúplica de fs. 100-101, notificación del tercero interesado de fs. 60; 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 26 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Nº 0013OVE05493, mediante la cual solicitó la presentación de determinada documentación; Inversiones Jana S.A., en tiempo y forma, presentó los descargos correspondientes a la orden de verificación citada.

La administración tributaria no aceptó las pruebas presentadas y tampoco los fundamentos de descargo y de ese modo, la Gerencia Distrital Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), mediante R.D. Nº 17-000041-14 de 4 de febrero de 2014, determinó una deuda tributaria de 10.753 UFV contra la Empresa Inversiones Jana S.A., por concepto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) crédito fiscal de los periodos enero, febrero, mayo, junio, octubre y noviembre, todos de la gestión 2009; monto que comprende tributo omitido, intereses, incumplimiento a deberes formales y sanción por omisión de pago.

El 19 de febrero de 2010, la Empresa Inversiones Jana S.A., interpuso recurso de alzada, impugnando la R.D. Nº 17-000041-14 de 4 de febrero de 2014, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA Nº 0036/2014 de 9 de junio, que revocó parcialmente la referida resolución determinativa, pero manteniendo subsistente la multa de 3.000 UFV por un supuesto incumplimiento a deber formal establecido en el Acta de Contravención Tributaria Nº 78490.

Frente a dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1276/14 de 2 de septiembre de 2014, que confirmó la resolución de alzada citada; por lo que, el contribuyente Inversiones Jana S.A., interpone la presente demanda contenciosa administrativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La empresa contribuyente previa relación de los hechos del proceso, indicó que el 3 de octubre de 2013, fecha en la que vencía su plazo de descargo, existió un paro cívico que hubo en todo Chuquisaca; continúa señalando que, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ Nº 1276/2014 interpretó incorrectamente el art. 4 del Cód. Trib. Boliviano y no ha considerado toda la legislación aplicable porque no consideró el aspecto más importante o requisito indispensable para determinar si el día es o no hábil administrativo, puesto que únicamente son días hábiles administrativos, aquellos en los que la administración tributaria cumple sus funciones, debiendo cumplir con todas sus funciones propias de la administración tributaria; es decir, no se trata del cumplimiento parcial o por escasas horas; por lo que, al existir la condición de fuerza mayor, la presentación de documentación se debe trasladar al día siguiente hábil, dejando de este modo claramente establecido que un paro implica un día inhábil administrativo con todos sus efectos legales.

Señala también que la AGIT interpretó y aplicó incorrectamente la normativa que regula los eximentes de responsabilidad en materia tributaria porque el art. 153-I del Cód. Trib. Boliviano establece las causales de exclusión de responsabilidad en materia tributaria y entre ellas, la de "fuerza mayor"; y en su pará. II indica que las causales de exclusión solo liberan de la aplicación de sanciones y no así de los demás componentes de la deuda tributaria. Continúa transcribiendo los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada y art. 3 y del D.S. Nº 1233 de 16 de mayo de 2012, para señalar que en el caso de autos a raíz del paro cívico se dio la causal de fuerza mayor o caso fortuito porque efectivamente existió el impedimento de apersonarse a las oficinas públicas a objeto de presentar la documentación requerida; asimismo transcribe el art. 11 del citado D.S. Nº 1233, y señala que el último párrafo establece que el plazo respectivo se debe suspender a partir del día en que nace el impedimento y se reanudará al día siguiente en que cese el mismo, lo cual resulta concordante con el art. 4 del Cód. Trib. Boliviano, debiendo prorrogar un plazo que vence en día inhábil hasta el primer día hábil siguiente.

Continúa manifestando que la AGIT aplicó e interpretó incorrectamente la normativa referida a los medios, carga y apreciación de la prueba porque le correspondía a la administración tributaria aportar prueba plena sobre el ejercicio de sus funciones y que se trata de la pretensión de una sanción, es decir, se trata de materia punitiva; sin embargo, la AGIT ilegalmente exigió que sea el contribuyente quien demuestre su inocencia, pero éste no podía demostrar lo que no ocurrió, debiendo demostrar el SIN si efectivamente cumplió sus funciones ese día.

En cambio, en relación a la prueba presentada por la empresa contribuyente, demostraron la ocurrencia del paro cívico y por tanto su imposibilidad de apersonarse al SIN. De la misma forma, demostraron que las instituciones públicas normalmente se adhieren a los paros cívicos, conforme se evidencia de la prueba: fotografías de un comunicado del 19 de marzo de 2014, en la que el SIN anunció a los contribuyentes que el día del paro cívico del 20 de marzo de 2014, no se atendería al público y también demostraron con otra fotografía que las rejas de la puerta del SIN el día de otro paro cívico estaban aseguradas con cadenas, empero, estas pruebas sin mayor análisis han sido rechazadas bajo el calificativo de dilatorias y ese día ninguna notaria estaba en servicio debido al paro cívico, presentando recortes de prensa que demostraron la existencia de bloqueos y conmoción social con bloqueos en toda la ciudad y que fue el paro cívico de mayor movilización social ocurrido en el departamento y en el país en el 2013.

Finaliza señalando que, la resolución jerárquica impugnada, violó los principios sancionadores previstos en los arts. 71 de la Ley del Procedimiento Administrativo; y 89 del D.S. Nº 27113 Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo porque según esta disposición legal, no deja dudas que tanto en la etapa administrativa de fiscalización, como en los recursos de alzada y jerárquico, el único sujeto que tenía la carga de la prueba era el Fisco, quedando demostrado que la resolución jerárquica incurrió en interpretación y aplicación errónea de la legislación tributaria, administrativa y constitucional aplicable al presente caso y que se desarrolló en su demanda.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se dicte sentencia declarando probada la presente demanda, y consecuentemente se sirva revocar parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1276/2014 de 02 de septiembre, e improcedente la multa por incumplimiento de deberes formales de 3.000 UFV.

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 25 de marzo de 2015, que cursa de fs. 85 a 89, y señala lo siguiente:

Respecto a la errónea interpretación del art. 4 Cód. Trib. Boliviano; señala que, dicha disposición legal establece que los plazos relativos a normas tributarias, son perentorios y se computarán desde el día siguiente hábil a aquel en el que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento, cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil siguiente, debiendo entenderse por momentos y días hábiles administrativos, aquellos en los que la administración tributaria cumple sus funciones, por lo que, cuando vencieran en día inhábil para el SIN, se entenderán prorrogados hasta el día hábil siguiente. Por su parte, el num. 1, parág. I del art. 153 del Cód. Trib. Boliviano, establece como causal de exclusión de responsabilidad a la fuerza mayor, aclarando en el parág. II del mismo Artículo, que las causales de exclusión solamente liberan de la aplicación de sanciones; continúa indicando que, un hecho de fuerza mayor es aquel que procede de la voluntad de un tercero y que no pudo prevenirse; es decir, que no se conocía con antelación y que no pudo ser resistido, lo que no ocurrió en el presente caso pues el demandante no demostró que fuere un hecho de fuerza mayor ni que desconocía el hecho, por lo que quedan desvirtuadas sus aseveraciones.

Sobre la supuesta e incorrecta aplicación de la normativa, respecto de la carga de la prueba; señala que, el demandante pretende que se valoren pruebas meramente dilatorias como son las fotografías impresas y otros que no demuestran ninguna de sus peticiones, y solamente pretenden dilatar y evadir responsabilidades.

Continúa la autoridad demandada transcribiendo los fundamentos establecidos en los Puntos: xi, xii, xiii, xiv, xv, xvi, xvii, xviii, xix de la resolución jerárquica ahora impugnada, para continuar señalando que, se ratifica en todos y cada uno de dichos fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1276/2014 de 2 de septiembre porque ésta 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.3 de la administración tributaria, entre otras resoluciones jerárquicas respecto del requerimiento de información atendido incumpliendo el num. 4.1 del Anexo de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-

0037-07 genera sanción, las siguientes: AGIT-RJ Nº 0038/2013, AGIT-RJ Nº 2099/2013, AGIT-RJ Nº0280/2014 y AGIT-RJ Nº 0368/2014, entre otras.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por Inversiones Jana S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1276/2014 de 2 de septiembre 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 26 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó al representante legal de la empresa Inversiones Jana S.A., con la Orden de Verificación Nº 0013OVE05493, comunicando que sería sujeto a un proceso de determinación bajo la modalidad operativo específico crédito fiscal, con alcance al IVA correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, mayo, junio, octubre y noviembre 2009. Asimismo, mediante el anexo del detalle de diferencias de facturas observadas, solicitó presentar: declaraciones juradas F-200, Libro de Compras IVA, facturas de compras, medios de pago y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite en el proceso de verificación, conforme fs. 4 a 6 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 4 de octubre de 2013, Inversiones Jana SA, presentó la documentación solicitada, conforme se detalla en el acta de recepción y devolución de documentación cursante a fs. 39 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

El 4 de noviembre de 2013, la administración tributaria emitió el Acta por Contravención Tributaria Nº 78490, registrando como incumplimiento al deber formal por la presentación fuera de plazo de la documentación requerida en el detalle de diferencias anexo al F-7531 de la orden de verificación, estableciendo una multa de 3.000 UFV, conforme consta de fs. 38 del Anexo 2.

El 8 de noviembre de 2013, el SIN notificó al representante legal de Inversiones SA con la Vista de Cargo SIN/GDCH/DF/0013OVE05493/VC/00274/2013 de 30 de octubre, que determinó preliminarmente una deuda tributaria por el IVA de los periodos fiscales enero, febrero, mayo, junio, octubre y noviembre 2009, de 14.436 UFV, monto que incluye tributo omitido, intereses y multa por incumplimiento de deberes formales, adicionalmente califica la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, monto que asciende a 1.867 UFV, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos, conforme consta de fs. 342 a 349 del Anexo 2.

Finalmente, el 7 de febrero de 2014, la administración tributaria notificó al representante legal de la empresa Inversiones Jana S.A., con R.D. Nº 17-000041-14 de 4 de febrero, que determinó la deuda tributaria que asciende a 10.753 UFV, equivalente a Bs 20.550.-, por concepto de IVA, del periodo fiscal octubre 2009, monto que comprende el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales, conforme cursa de fs. 417 a 427 del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

Contra dicha resolución, el contribuyente Inversiones Jana S.A., presentó recurso de alzada de fs. 49 a 53 del Anexo 1, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0036/2014 de 9 de junio, que revocó parcialmente la R.D. Nº 17-000041-14 de 4

de febrero 2014 de fs. 110 a 123 vta., del anexo citado, manteniendo subsistente la multa de 3.000 UFV por incumplimiento a deber formal establecida en el Acta de Contravención Tributaria Nº 78490; dejando sin efecto el importe de 1.018 UVF del periodo octubre 2009 por concepto de deuda tributaria de IVA y su correspondiente sanción por omisión de pago de 735 UFV; asimismo, declaró sin efecto la multa de 6.000 UFV por incumplimiento a deber formal según Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 78466, 78467, 78470 y 78471; todo conforme establece el art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano.

Ante dicha resolución, tanto la administración tributaria como la empresa Inversiones Jana S.A., interpusieron recurso jerárquico de fs. 143 a 146, y 149 a 151 vta.; respectivamente, del Anexo 1, resueltos mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1276/2014 de 2 de septiembre de fs. 185 a 207 vta., del mencionado Anexo y de fs. 2 a 24 vta., del expediente, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA Nº 0036/2014 de 9 de junio; en consecuencia, se revocó parcialmente la R.D. Nº 01253/2013 de 24 de octubre; quedando sin efecto la deuda tributaria de 7.753 UFV por el IVA del periodo fiscal octubre 2009, que incluye tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales, registradas en las Actas de Contravenciones Tributarias Nos. 78466, 78467, 78470 y 78471; quedando firme y subsistente la multa de 3.000 UFV por el incumplimiento en el plazo de entrega de la documentación requerida por la administración tributaria, registrada en el Acta por Contravención Tributaria Nº 78490; todo de conformidad a lo previsto en el art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, Inversiones Jana S.A., interpuso la presente demanda contenciosa administrativa únicamente por la multa de 3.000 UFV por el incumplimiento en el plazo de entrega de la documentación requerida.

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

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

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si el contribuyente Inversiones Jana presentó fuera del plazo establecido la documentación requerida por la administración tributaria; o en su defecto, resulta improcedente la multa por incumplimiento de deberes formales de 3.000 UFV porque el último día del plazo otorgado fue declarado paro cívico en todo Chuquisaca y por tal motivo, se tenía que recorrer el plazo hasta el día siguiente hábil conforme el art. 4 del Cód. Trib. Boliviano.

V.- Análisis de la problemática planteada.

V.1. El art. 148-I del Cód. Trib. Boliviano, dispone: “I. Constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos”; de lo que se tiene que toda acción u omisión que se considere ilícito tributario, incluidas las contravenciones, deben, con carácter previo, estar tipificados por la norma, esto, en resguardo de los principios de seguridad jurídica y de legalidad y también por constituirse como límite a la potestad sancionadora de la administración tributaria.

Asimismo, la L. N° 2492-Cód. Trib. Boliviano en sus arts. 160-5 y 162-I, califica como contravención el incumplimiento a deberes formales, estableciendo 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 irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV’s) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV’s).(…)”; asimismo, el parág. II del citado art. 162 establece que procederá la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo de procedimiento sancionatorio, en las siguientes contravenciones: 1) “La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la administración tributaria”, concordante con el sub num. 4.1 del Anexo Consolidado A), del art. 4-1-e) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, que establece una sanción de 3.000 UFV para las personas jurídicas por el incumplimiento a deberes formales en la entrega de toda la información y documentación requerida por el SIN durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación, control e investigación, en los plazos, formas medios y lugares establecidos.

Continuando con el Cód. Trib. Boliviano, es preciso señalar que, su art. 4 referido a “plazos y términos” establece que los plazos relativos a las normas tributarias son perentorios y se computarán en la siguiente forma: “(…) 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 a 10 días…”; y de acuerdo a su num. 3, indica que tales plazos correrán a partir del día siguiente hábil a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto y concluyen al final de la última hora del día de su vencimiento y cuando el último día del plazo sea inhábil se entenderá siempre prorrogado al primer día hábil siguiente, entendiendo como por momentos y días hábiles administrativos, aquellos en los que el SIN cumple sus funciones, por lo que, los plazos que llegarán a vencer en un día inhábil para la administración tributaria, se entenderán prorrogados hasta el día siguiente hábil.

Por otra parte, es preciso señalar que la carga de la prueba en el Cód. Trib. Boliviano, se encuentra establecida en el art. 76, disposición legal que determina 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 tercer responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la administración tributaria”; y en cuanto a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba, el art. 81 del citado Adjetivo Tributario claramente establece que serán admisibles solo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse: “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: y 3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo”, sin embargo, en los casos 2 y 3 la misma disposición legal establece que si el sujeto pasivo demuestra que la omisión no fue por causa propia, podrá presentar dichas pruebas previo juramento de reciente obtención.

En ese contexto normativo y de una revisión de antecedentes administrativos; se advierte que el SIN notificó al contribuyente con la Orden de Verificación Nº 0013OVE05493 el 26 de septiembre de 2013, solicitando la presentación de cierta documentación y

otorgándole un plazo de 5 días hábiles posteriores a tal efecto, por lo que, en cumplimiento del art. 4 del Cód. Trib. Boliviano ya descrito, el cómputo del plazo inició el 27 de septiembre de 2013 y finalizó el 3 de octubre de 2013; es decir, considerando solamente días hábiles como establece el citado artículo; empero, de acuerdo a la "Nota" cursante de fs. 31 y "Acta de recepción y devolución de documentos" emitida por el SIN de fs. 39, ambas del Anexo 2 de antecedentes administrativos, se evidencia que el representante legal de la Empresa Inversiones Jana S.A., presentó la documentación requerida mediante la referida orden de verificación recién el 4 de octubre de 2013 a hrs. 15:00, por intermedio de Victoria Aguilar Salas, en calidad de Auxiliar Contable del Contribuyente Inversiones Jana S.A.; es decir, posterior al plazo que tenía para la presentación de descargos establecidos en la Orden de Verificación Nº 0013OVE05493 (ver fs. 4 a 6 del Anexo 2), más aún cuando en la nota presentada por el contribuyente no hizo mención alguna sobre el motivo de la fecha de presentación, limitándose a presentar la misma en la que adjuntaba la documentación requerida recién el 4 de octubre de 2013 conforme sello de recepción del SIN; asimismo reconoció voluntariamente en el acta de recepción y devolución de documentos la fecha en la que se recibía la documentación, momento en que pudo hacer una observación y/o aclaración respecto a que la fecha de presentación era debido al paro cívico declarado día anterior; empero, la auxiliar contable de la Empresa Inversiones Jana S.A., simplemente reconoció libre y voluntariamente la fecha (4 de octubre de 2013) de presentación y muestra de ello, fue la firma al pie del acta descrita ut supra; por consiguiente, al reconocer voluntaria y libremente la fecha de presentación por el contribuyente de la documentación requerida por la administración tributaria, demuestra fehacientemente que presentó un día posterior al vencimiento del plazo, de acuerdo a lo establecido por el art. 4 del Cód. Trib. Boliviano.

En ese sentido y continuando con la revisión de los antecedentes administrativos, conforme a las fs. 371 y 373 del Anexo 2 de antecedentes administrativos, consistentes en la circular del Comité Cívico de Chuquisaca y el recorte de periódico de 3 de octubre de 2013; respectivamente, si bien advierten que existió un paro cívico de 24 hrs., en Chuquisaca; sin embargo, tal aspecto no es determinante para que se declare día inhábil, puesto que, los paros cívicos no tienen el mismo efecto jurídico que tienen un feriado departamental o nacional declarados por la autoridad competente, específicamente sobre los plazos procesales porque un paro cívico no es determinante para que paralicen sus funciones las instituciones públicas y/o privadas y prueba de ello fue precisamente que el SIN Nivel Nacional dio la orden a las distritales, entre ellas la Distrital Sucre, que el desarrollo de sus funciones serían de forma normal, en el horario de costumbre y con ropa informal el día que se llevaría a cabo el paro cívico y que vencía el plazo de presentación (3 de octubre de 2013) y además que, se debe considerar que el SIN Distrital Sucre no es dependiente del Comité Cívico de Chuquisaca sino de las autoridades a nivel nacional del Servicio de Impuestos Nacionales y las mismas al haber instruido el trabajo con total normalidad en la institución, la Administración Tributaria Distrital Sucre simplemente cumplió con lo que se le instruyó, por lo que, no puede hablarse de un día inhábil como erradamente alega la parte demandante, puesto que para que sea considerado como tal, estaba sujeto a la condición que el SIN Distrital Sucre no haya desempeñado sus funciones correspondientes el 3 de octubre de 2013, hecho que no aconteció como ya se explicó líneas arriba; por consiguiente, el jueves de la citada fecha y conforme el normal desempeño de sus funciones por el SIN, en específico Distrital Sucre, fue considerado como un día hábil de acuerdo al art. 4-4 del Cód. Trib. Boliviano, como acertadamente estableció la administración tributaria y posteriormente la

instancia administrativa y recursiva (autoridades de alzada y jerárquica), no resultando evidente el reclamo de la parte demandante.

Asimismo, respecto a la mala interpretación del art. 153-I-1 del Cód. Trib. Boliviano, referido a la causal de fuerza mayor; previamente resulta necesario señalar que, se ha definido doctrinalmente la "fuerza mayor" como un acontecimiento extraordinario que se desata desde el exterior, imprevisible, inevitable o irresistible y que no hubiera sido posible evitar aun aplicando la mayor diligencia; es decir, es aquel evento que ni pudo ser previsto ni, de haberlo sido, podría haberse evitado y tiene gran importancia, en derecho, a la hora de establecer la responsabilidad por los daños; sin embargo, en el presente caso no resulta aplicable dicha causal de exclusión de responsabilidad de la sanción por incumplimiento de deberes formales por la presentación fuera de plazo de la documentación requerida porque el paro cívico del 3 de octubre de 2013 no era determinante y menos aún, justificativo para que el contribuyente no presente sus descargos solicitados, puesto que, como ya se tiene explicado, el SIN Distrital Sucre trabajó con normalidad ese día, por lo que, era absoluta obligación de Inversiones Jana S.A., presentar ese día los descargos como fecha límite incluso, ya que tuvo cinco días hábiles para su correspondiente presentación y no como aconteció en el caso de autos, que lo hizo al 6° día; es decir, extemporáneamente conforme el plazo establecido en la orden de verificación, la cual notificada con el suficiente tiempo como para prever la situación del paro cívico puesto que el mismo no fue un acontecimiento imprevisto o desconocido por el contribuyente; además que, con una mayor diligencia y responsabilidad, el sujeto pasivo si pudo evitar la presentación de descargos de forma extemporánea puesto que las oficinas de la administración tributaria se encontraban en desempeño normal de sus funciones y tuvo un plazo prudencial para cumplir con el requerimiento del SIN, por lo que, no existió razón alguna para que el plazo de cinco días hábiles haya ameritado ser suspendido como aduce la parte demandante porque no existió tal impedimento (paro cívico) para justificar su incumplimiento en el plazo otorgado y por ende tampoco una posterior reanudación del mismo no siendo aplicables los arts. 3 y 11 del D.S. Nº 1233 de 16 de mayo de 2012 como erradamente pretende la Empresa Inversiones Jana S.A.

Por último, respecto a la carga de la prueba alegada por la parte demandante; cabe señalar que, en materia tributaria tal aspecto se encuentra expresamente previsto en el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, el cual establece que, en procedimientos tributarios quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos; por lo que, se evidencia que la carga de la u onus probando significa que quien invoca algo que rompe el estado de normalidad debe probarlo; es decir, que a quien afirma, incumbe la prueba, por lo que, el contribuyente debió demostrar que: se apersonó a la administración tributaria y no haya sido atendido por algún funcionario público del SIN; que las oficinas de la entidad tributaria se encontraban cerradas y que el incumplimiento en la presentación de la documentación requerida fue por una causa ajena a su empresa, lo cual no aconteció en el presente caso, pues simplemente se limitó a justificar el descuido en sus plazos procesales con un débil argumento que existió "paro cívico y por tanto era día inhábil", aspecto que ya se explicó que no fue así.

Asimismo, no existió violación alguna del art. 89 del Reglamento de la Ley del Procedimiento Administrativo y tampoco resulta aplicable tal disposición legal como pretende la parte demandante porque al existir una norma expresa y específica respecto a la prueba y a la carga de la misma en materia tributaria, resulta totalmente evidente la aplicación

preferente del art. 76 del Adjetivo Tributario por encima de otras normas legales conforme establece el art. 74 del Cód. Trib. Boliviano - "Principios, normas principales y supletorias", no resultando cierta la afirmación de la parte demandante respecto a la supuesta violación de la normativa citada. Finalmente, respecto a las fotografías de un comunicado del 19 de marzo de 2014, y la otra que demostraría que las rejas de la puerta del SIN el día de otro paro cívico estaban aseguradas con cadenas; cabe señalar que, dadas las fechas de tales pruebas, las mismas no resultan relevantes a los hechos que generaron la presentación fuera de plazo de la documentación requerida, por lo que, correctamente fueron consideradas como pruebas dilatorias conforme el art. 81-1 del Cód. Trib. Boliviano.

Por todo lo expuesto, resulta evidente que el sujeto pasivo incumplió con el plazo de la presentación de la documentación requerida en el proceso de determinación, situación que ameritó una correcta multa por incumplimiento a deberes formales de acuerdo al sub num. 4.1 del Anexo Consolidado A), del art. 4-1-e) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, como lo determinaron acertadamente el SIN y de manera posterior las autoridades de alzada y jerárquica.

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° 1276/2014, 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 cual no existe razón legal alguna que motive dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada, 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 en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 46 a 53, subsanada de fs. 57 interpuesta por Pablo Marcel Melgarejo Nava, en representación legal de Inversiones Jana S.A.; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1276/2014 de 2 de septiembre emitida por la AGIT.

No suscriben la Magistrada María Cristina Díaz Sosa, los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

115

Administración de Aduana Interior Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 61 vta., subsanada de fs. 65, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1334/2014, pronunciada el 23 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 96 a 100 vta.; notificación del tercero interesado de fs. 90; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 131; 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 representante legal de la entidad demandante, señaló que el 31 de mayo de 2013, el comando de Control Operativo Aduanero en control rutinario en la Localidad de Locotal de Cochabamba, intervino el vehículo clase camión, marca volvo, color guindo, con placa de control 639EXN, conducido por Edwin Machaca Quispe, donde se evidenció en el interior de la carrocería la siguiente mercadería: cajas de conteniendo jabón marca Bolívar, jaboncillo, clínex marca Elite y paquetes de pañales de diferentes marcas de procedencia extranjera, presentando el conductor facturas originales de los productos y la Declaración Única de Importación Nº 11772 en fotocopia simple.

El 19 de junio de 2013, se realizó la notificación en secretaría a Edwin Machaca Quispe, conductor, con el Acta de Intervención Contravencional Nº COA/RCBA-C-0417/2013 conforme el art. 90 del Cód. Trib. Boliviano. En ese sentido, el 25 de junio de 2013, Guildaro Marx Yugar Atora, mediante memorial presentó documentación de descargo: cédula de identidad a nombre del citado, 4 DUI's, 3 recibos, 4 facturas; certificado de origen.

El 28 de agosto de 2013, se emitió el Informe Nº AN-CBBCI-SPCC-V-0453/2013, que realizó un análisis técnico documental de toda la documentación de descargo presentados en el momento del operativo, así como en la etapa probatoria; concluyendo que las DUI's presentadas no amparan la legal importación de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional Nº COA/RCBA-C-0417/13, operativo denominado "Machaca I", siendo los tributos omitidos, correspondientes a la mercancía declarada como no amparada de acuerdo al Cuadro de Valoración Nº 541.

El 2 de octubre de 2013, se notificó a Guildaro Marx Yugar Atora y Edwin Machaca Quispe con la Resolución Determinativa Nº AN-GRCGR-CBBCI0783/13 de 5 de septiembre de 2013, que declaró probado en parte el contrabando contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Interior Cochabamba señala que, respecto a las facturas presentadas y a la normativa que no cumplió la AGIT porque de acuerdo al art. 10-I-4-e) de la Resolución Normativa de Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 establece el formato general y datos de transcripción comercial con relación al llenado y contenido de facturas manuales, debiendo tener: detalle: cantidad, concepto, precio unitario y total; y en el presente caso, en virtud al contenido de las facturas presentadas al momento del operativo, se evidenció que la mercancía descrita no coincide con la mercadería comisada durante el operativo.

Señala también, que el sujeto pasivo en el proceso de contrabando contravencional, no adjuntó la prueba pertinente y que corresponda a la mercancía consignada en los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0471/2013, en razón a que de la revisión de las facturas presentadas y valoradas por la AGIT, es importante señalar que el precedente administrativo señalado en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005, indicó que existen dos requisitos que deben ser cumplidos para la existencia de la nota fiscal: 1) La vinculación con la actividad gravada; y 2) La transacción haya sido efectivamente realizada, parámetros legales que no fueron cumplidos por la resolución jerárquica ahora impugnada, al valorar un documento que no demuestra que la transacción realizada fue por la mercancía que se comiso, acreditándose que se evidencia que hay diferencias en las cantidades y demás características.

Previa transcripción del art. 2-I del D.S. Nº 708, indica que si bien al momento del operativo, el conductor Edwin Machaca Quispe presentó las facturas comerciales Nº 001369 de la Empresa Claridad SRL; facturas Nos. 03834, 03874 de Jellico Bolivia; facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la Empresa Kimberly Bolivia, se tiene que las mismas no coincidían con la mercancía transportada; razón por la que al presumir el ilícito de contrabando, procedieron al comiso de la misma.

Posteriormente, señala que las 6 facturas emitidas por Kimberly Bolivia SA, las 2 facturas emitidas por Jellico Bolivia y 1 factura comercial emitida por la empresa Claridad S.R.L., no guardan relación con la información obtenida en el aforo físico, toda vez que dichas notas fiscales si bien acreditan la compra de pañales Huggies y pañales BBB, las mismas no demuestran que correspondan a la mercadería retenida, puesto que no existe certeza entre la cantidad física comisada por la Aduana y la reportada en esas notas fiscales; y la factura por sí sola no constituye documentación aduanera que pueda acreditar el pago de los tributos aduaneros, por lo que, en este caso toma importancia las DUI's, ya que individualizan las mercaderías con todas sus características; las DUI c-27561 DE 06/09/2011 y DUI C-11772 de 8 de mayo de 2013 presentadas por el recurrente, no amparan la mercadería comisada en lo que respecta a marca, talla, tipo número de lote, presentación y origen; por consiguiente las facturas tampoco amparan a la mercadería comisada.

Finaliza con el subtítulo "V. Normativa legal aplicable", transcribiendo los arts. 76, 8198, 99 100, 181 del Cód. Trib. Boliviano; 90 de la L.G.A.; 22, 24 y 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas; 2 del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 y que modifica el

Reglamento a la Ley General de Aduanas, para concluir señalando que la AGIT emitió una determinación final inadecuada y lesiva contra los intereses y objetivos de la administración aduanera, alejándose de la aplicación de la normativa constitucional y aduanera específica invocadas y citadas.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó previa admisión de la demanda contenciosa administrativa, se sirvan "revocar lo indebidamente resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1334/14, de 23 de septiembre de 2014", (sic), manteniéndose firme y subsistente la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI Nº 0783/2013 de 5 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 16 de junio de 2015, que cursa de fs. 96 a 100, y señala lo siguiente:

En cuanto a que las facturas no coinciden con la mercadería comisada durante el operativo, relativos a la cantidad de los productos; señala que, de acuerdo a los antecedentes del proceso con relación a los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, se advirtió que el Acta de Comiso Nº 002519, elaborada en el momento del operativo, dejó constancia de la presentación de las facturas originales Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., aspecto corroborado porque las mismas se encuentran adjuntadas a la citada acta de comiso y en dichas facturas se evidencia que describen la mercadería vendida.

Continúa indicando que el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 y muestrario de fotografías de la administración tributaria, así como las facturas presentadas en el momento del operativo, se advierte que las facturas presentadas en el momento del operativo, coinciden con la mercancía decomisada, en cuanto a producto, talla, marca y cantidad; por tanto, se trata de la misma mercancía y no como señala la administración aduanera; y de acuerdo al art. 2-I del D.S. Nº 708, el respaldo de una mercancía adquirida en el mercado interno, es la factura de compra la que al ser presentada en el momento del operativo, no es objeto de decomiso; en el presente caso conforme los antecedentes se tiene que efectivos del Control Operativo Aduanero en la localidad de Locotal de Cochabamba, interceptaron un camión marca Volvo con placa de circulación 639EXN, aspecto que pone de manifiesto, que se trataba de un medio de transporte interdepartamental o interprovincial, que en el momento del operativo, cuando se estaba trasladando el camión al puesto de control, Edwin Quispe Machaca, conductor del camión, presentó el original de las facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., situación corroborada con el Acta de Comiso Nº 0002519, la cual deja constancia de este hecho; además de haberse adjuntado a dicha acta, los originales de las referidas facturas; es decir, en el momento del operativo se presentó las citadas facturas, en cumplimiento de lo previsto en la referida normativa.

En ese sentido, señala que al estar respaldada la mercancía obtenida por el sujeto pasivo en el mercado interno con las citadas facturas, el cotejo y compulsa documental efectuado por la administración aduanera no correspondía porque conforme establece el

num. 8, de aspectos generales del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional, aprobado mediante R.D. Nº 01-005-13, la presentación posterior a la realización del operativo, de la factura de compra original debe estar acompañada por la DUI, que respalde el ingreso de las mercancías, pero en el presente caso las facturas originales si fueron presentadas en el momento del operativo, por lo que no requerían la presentación de las DUI's, las que sí deben ser correctas, completas y exactas, en el marco de lo dispuesto por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el D.S. Nº 784 y no así las facturas.

Respecto al precedente administrativo dictado por la ex Superintendencia Tributaria citada por la parte demandante, sobre los 2 requisitos que deben ser cumplidos para la existencia de la nota fiscal; indica que, se trata de un nuevo argumento señalado por el demandante que no fue observado ante la AIT, por lo que ahora no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, siendo que los arts. 139-b y 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. Nº 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 indicación 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, en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión y cita al respecto la Sentencia Nº 0228/2013 de 2 de julio; sin perjuicio de lo señalado, manifiesta que, el precedente citado no concierne al presente caso porque corresponde a los tres requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo para apropiarse de crédito fiscal y no como lo interpreta el demandante.

Señala también, que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, es más, el mismo demandante solo se limita 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 proceso.

Continúa citando, como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Administración Tributaria, entre otras, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ Nº 0310/2012 respecto a mercancía obtenida en el mercado interno y debidamente respaldada por las facturas originales; como jurisprudencia cita las Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre, ambas emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finaliza 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 que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2014 de 23 de septiembre.

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 31 de mayo de 2013, los funcionarios del Control Operativo Aduanero elaboraron el Acta de Comiso Nº 2519 por el decomiso preventivo de mercancía variada, en el camión con placa de control 639-EXN que conducía Edwin Machaca Quispe, de la empresa de transporte "Trans ND"; asimismo señala la presentación de facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple, conforme cursa de fs. 20 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

El 19 de junio de 2013, la administración aduanera notificó a Edwin Machaca Quispe, con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de 14 de junio, caso denominado Machaca 1, en la cual señala que efectivos del Control Operativo Aduanero en la Localidad de Locotal de Cochabamba, interceptaron el camión, con placa de control 639-EXN de la Empresa de Transporte "Trans ND" particular, evidenciándose que existen cajas de jabón Bolívar, jaboncillo, clínex marca Élite, paquetes de pañales de diferentes marcas de procedencia extranjera. En ese momento, el conductor presentó las facturas citadas anteriormente y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple y sin ningún documento que acredite la internación legal en el país, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando procedieron a su comiso, calificando la conducta conforme al art. 181-b), g) y f) del Cód. Trib. Boliviano, determinando los tributos omitidos en 26.260,06 UFV, otorgándole el plazo de 3 días para la presentación de descargos respectivos, conforme consta de fs. 21 a 25 y 34 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

Posteriormente, la administración aduanera notificó en secretaría a Guildaro Marx Yugar Atora (propietario de la mercancía) y a Edwin Machaca Quispe (chofer) con la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 07838/2013, que declaró probado en parte el contrabando contravencional; disponiendo el comiso definitivo de los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 ,19, 20 (13 cajas), 21, 22, 23, 24 y 25 (46 cajas); asimismo, dispuso la devolución de 62 cajas del ítem 20 y 58 cajas del ítem 21, por amparar la mercancía con lo consignado en las DUI C-20270 y C-17121 a favor de Industrias de Aceite S.A.; e impuso una multa de 45.127,84 en sustitución del medio de trasporte, correspondiente al 50 % del valor de la mercancía decomisada, en aplicación del art. 181 y 99-II del Cód. Trib. Boliviano, conforme consta de fs. 190 a 225 del Anexo 3.

El 17 de enero de 2014, la ARIT Cochabamba, emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0037/2014 de fs. 160 a 168 del Anexo 1, que anuló la Resolución Administrativa Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, debiendo emitir nueva resolución en la que valoren, evalúen y compulsen íntegramente los descargos y pruebas presentadas en el momento del operativo; es decir, las facturas comerciales anteriormente detalladas, debiendo rechazarlas o aceptarlas de manera fundamentada.

El 25 de abril de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGT-RJ 0624/2014, que anuló la Resolución de Alzada Nº 0037/2014; en consecuencia, se anularon actuados con reposición de obrados hasta la citada resolución de alzada, inclusive, debiendo la ARIT Cochabamba en una nueva resolución pronunciarse sobre los aspectos de fondo

planteados por el sujeto pasivo, conforme el art. 211-I del Cód. Trib. Boliviano, cursante de fs. 219 a 226 vta., del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

En ese sentido y dando cumplimiento a lo anteriormente descrito, la ARIT Cochabamba emitió nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0281/2014 de 30 de junio de fs. 256 a 271 del Anexo 2, que confirmó la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, conforme el art. 212-b) de la L. Nº 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano).

Contra dicha Resolución, Guildaro Marx Yugar Atora interpuso recurso jerárquico mediante memorial de fs. 291 a 293 vta., del Anexo 2; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2014 de 23 de septiembre de fs. 411 a 421 vta., del citado Anexo y 3 a 13 vta., del expediente, que revocó totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0281/2014; en consecuencia, se deja sin efecto el comiso definitivo de los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de 14 de junio, todo de conformidad a lo previsto al art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Administración de Aduana Interior Cochabamba interpuso la presente demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 61 vta., del expediente.

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

3. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 131 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia se circunscribe en establecer si fue correcta la determinación de la AGIT al revocar totalmente la Resolución Administrativa Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, por existir documentación suficiente presentada en el momento del operativo realizado por el Control Operativo Aduanero conforme el art. 2-I del D.S. Nº 0708 de 24 de diciembre de 2010, consecuentemente el sujeto pasivo no incurrió en la comisión de contrabando contravencional.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo 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. Nº 620.

Establecida la competencia para la presente resolución; corresponde ahora recordar que, el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, establece que: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; y en el inc. g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Asimismo, el D.S. Nº 708 de 24 de noviembre de 2010 en su art. 2, parág. I "Traslado Interno de Mercancías", señala que:

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

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

Del mismo modo, la Resolución de Directorio Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, "Manual para el procesamiento de mercancías por contrabando contravencional y remate de mercancías", entre sus aspectos técnicos y operativos, establece: "8. Presentación de descargos (…) La presentación posterior a la realización del operativo de la factura de compra original deberá estar acompañada por la Declaración Única de Importación en original o fotocopia simple, que respalde el legal ingreso de las mercancías a territorio aduanero nacional y será valorada por la Administración de Aduana solamente a efectos de su devolución de la mercancía, si correspondiera".

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

Bajo la normativa precedentemente expuesta y de los antecedentes administrativos desarrollados en el Punto III del presente fallo, se advierte que el Control Operativo Aduanero labró el Acta de Comiso Nº 2519 por el decomiso preventivo de una variedad de mercancía

en cajas ubicadas en el interior del camión marca Volvo conducido por Edwin Machaca Quispe en la Localidad de Locotal de Cochabamba, el 31 de mayo de 2013, haciendo constar en el acta, que dicho conductor presentó las facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la Empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., todas en originales y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple en el momento de la intervención conforme se evidencia de fs. 20 del Anexo 3; empero, la administración aduanera estableció observaciones a la mercadería porque algunos productos se encontrarían ocultos y no coincidían con la misma, por lo que presumió el ilícito de contrabando.

En ese sentido, se advierte que las facturas señaladas y oportunamente presentadas ante los funcionarios del Control Operativo Aduanero, describen: 1) La mercancía vendida de manera clara; 2) Las fechas de tales ventas, las cuales fueron entre el 13 al 29 de mayo de 2013, es decir, antes de la fecha del operativo realizado (31 de mayo de 2013); 3) La cantidad de los productos; y 4) El detalle de los mismos de manera clara; 5) La cantidad de productos; 6) El concepto; y 7) El precio respectivo, preliminarmente precios unitarios y posteriormente el total establecido en las casillas de importe total, considerando incluso los descuentos respectivos conforme se evidencia de fs. 11 a 19 del Anexo 3, cumpliendo con los requisitos: "Detalle: Cantidad, concepto, precio unitario y total (en caso de corresponder descuentos e ICE)" (sic) señalados en el art. 10-I-4-e) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 aunque dicha obligación no es atribuible al comprador de la mercancía sino al emisor de las facturas conforme la citada resolución normativa de directorio ; sin embargo de ello, tales requisitos se encuentran en las facturas presentadas por el chofer del camión; estableciendo además tales facturas entre sus datos que fueron emitidas en La Paz y Santa Cruz.

Asimismo, resulta relevante expresar que, los efectivos del Control Operativo Aduanero realizaron la intervención al camión Volvo el 31 de mayo de 2013, en la Localidad de Locotal de Cochabamba; por lo cual, claramente se sustenta el tránsito interno de la mercancía objeto de comiso ya que el conductor Edwin Machaca Quispe presentó las facturas originales en el operativo conforme consta en el Acta de fs. 20 del referido anexo, por lo que, la administración aduanera actuó en desconocimiento de lo previsto por el art. 2-I parte in fine del D.S. N° 708, que señala: "… las mercaderías que cuenten con la respectiva factura de compra, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero"; cuya última parte establece que la factura comercial es verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales al 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; por consiguiente, la Administración de Aduana Interior Cochabamba, debió considerar que la mercancía tenía como respaldo un documento emitido con todas las formalidades de ley y que el chofer cumplió con la disposición legal descrita, por lo que, no debió ser objeto de comiso en cumplimiento del art. 2-I del D.S. Nº 708, ya que de manera expresa solamente exige la presentación de la factura, aspecto que se cumplió en el presente caso y la aplicación de la Resolución de Directorio Nº 01-005-13, no era necesaria porque establece el procesamiento de mercancías cuando hayan presentado las facturas de compras en original de manera posterior de un operativo, acompañando las DUI's respectivas; empero, como ya se explicó, en el caso de autos el conductor presentó las facturas originales en el momento del operativo a los efectivos del Control Operativo Aduanero, por lo tanto, no es cierto que la AGIT incumplió la normativa legal aplicable al caso como erradamente manifiesta la entidad ahora demandante.

Respecto a los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, es preciso señalar que, de acuerdo a los datos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de fs. 21 a 25, muestrario de fotografías de la mercancía de fs. 98 a 101; ambos del citado Anexo 3 de antecedentes administrativos, y las facturas presentadas en el operativo, se evidencia que, coinciden con la mercadería decomisada en el operativo "Machaca 1" en cuanto a los productos descritos, talla, marca y cantidad, por consiguiente se trata de la misma mercadería, por lo que no ameritaba mayor prueba como alega la parte demandante pues como ya se explicó ut supra, el art. 2-I del D.S. Nº 0708 es claro y era aplicable de manera directa, tras la presentación de las facturas originales en el momento del operativo por el Control Operativo Aduanero, por lo que, se establece que la mercadería de los ítems citados en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013, se encontraba sustentada con las facturas de compra ya mencionadas; por consiguiente, no debió ser objeto de decomiso por parte del Control Operativo Aduanero; y en cuanto al precedente administrativo sobre los requisitos que se deben cumplir establecidos en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005; cabe señalar que los precedentes administrativos no tienen carácter vinculante y además que el citado no resulta aplicable al caso de autos puesto que dicho fallo establece los 3 requisitos legales que debe cumplir el sujeto pasivo para beneficiarse con el crédito fiscal respectivo, no siendo un referente para el presente caso al no contener hechos fácticos similares al que se analiza, por lo que no amerita mayor pronunciamiento al respecto.

En cuanto a que las facturas no demuestran que corresponden a la mercadería retenida y que por sí solas, no acreditan el pago de los tributos aduaneros, por lo que consideraron las DUI's Nos. C-27561 y C-11772; cabe señalar que, la normativa descrita precedentemente es clara en cuanto a su aplicación y cuando procede un decomiso, por consiguiente, al haberse cumplido con la normativa legal aplicable al caso de autos con la presentación de facturas originales en el momento del operativo, las cuales coincidían con la mercadería conforme se explicó anteriormente, se advierte que no correspondía que la administración aduanera solicite mayor documentación, por lo que, no era necesaria la presentación de las DUI's, ni el cotejo y compulsa documental exigido al sujeto pasivo de su mercancía decomisada, no procedía respaldar o amparar su legal importación y circulación en territorio boliviano porque en el operativo se evidenció que se trataba de una circulación interna del territorio boliviano, en la Localidad de Locotal de Cochabamba; por consiguiente, simplemente la administración aduanera debió dar estricto cumplimiento al art. 2-I del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 y no así al num. 8 "presentación de descargos" de la Resolución de Directorio Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, parte in fine, puesto que, la presentación de las facturas de compras originales no fue de manera posterior al operativo "Machaca 1", sino en dicho momento.

Por todo lo expuesto, no resulta evidente que haya existido contrabando contravencional conforme el art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano como erróneamente manifiesta la administración aduanera, puesto que la mercadería adquirida en el mercado interno está amparada conforme establece el art. 2, parág. I del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010; y efectuada la fundamentación precedente para resolver el punto de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1334/2014 de 23 de septiembre agravio alguno, porque la administración aduanera durante el operativo del Control Operativo Aduanero realizó mala interpretación de la normativa aduanera descrita respecto a la mercadería adquirida en el mercado interno.

VI.- Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2013 de 23 de septiembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de la normativa aduanera del art. 2 del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 referida al "Traslado interno de mercancías", 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, 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 en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 55 a 61 vta., subsanada de fs. 65, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2013 de 23 de septiembre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

116

Administración de Aduana Interior Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 61 vta., subsanada de fs. 65, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia (ANB), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1334/2014, pronunciada el 23 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 96 a 100 vta.; notificación del tercero interesado de fs. 90; por renunciado el derecho a la réplica conforme proveído de fs. 131; 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 representante legal de la entidad demandante, señaló que el 31 de mayo de 2013, el comando de Control Operativo Aduanero en control rutinario en la Localidad de Locotal de Cochabamba, intervino el vehículo clase camión, marca volvo, color guindo, con placa de control 639EXN, conducido por Edwin Machaca Quispe, donde se evidenció en el interior de la carrocería la siguiente mercadería: cajas de conteniendo jabón marca Bolívar, jaboncillo, clínex marca Elite y paquetes de pañales de diferentes marcas de procedencia extranjera, presentando el conductor facturas originales de los productos y la Declaración Única de Importación Nº 11772 en fotocopia simple.

El 19 de junio de 2013, se realizó la notificación en secretaría a Edwin Machaca Quispe, conductor, con el Acta de Intervención Contravencional Nº COA/RCBA-C-0417/2013 conforme el art. 90 del Cód. Trib. Boliviano. En ese sentido, el 25 de junio de 2013, Guildaro Marx Yugar Atora, mediante memorial presentó documentación de descargo: cédula de identidad a nombre del citado, 4 DUI's, 3 recibos, 4 facturas; certificado de origen.

El 28 de agosto de 2013, se emitió el Informe Nº AN-CBBCI-SPCC-V-0453/2013, que realizó un análisis técnico documental de toda la documentación de descargo presentados en el momento del operativo, así como en la etapa probatoria; concluyendo que las DUI's presentadas no amparan la legal importación de la mercancía descrita en el Acta de Intervención Contravencional Nº COA/RCBA-C-0417/13, operativo denominado "Machaca I", siendo los tributos omitidos, correspondientes a la mercancía declarada como no amparada de acuerdo al Cuadro de Valoración Nº 541.

El 2 de octubre de 2013, se notificó a Guildaro Marx Yugar Atora y Edwin Machaca Quispe con la Resolución Determinativa Nº AN-GRCGR-CBBCI0783/13 de 5 de septiembre de 2013, que declaró probado en parte el contrabando contravencional.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Administración de Aduana Interior Cochabamba señala que, respecto a las facturas presentadas y a la normativa que no cumplió la AGIT porque de acuerdo al art. 10-I-4-e) de la Resolución Normativa de Nº 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 establece el formato general y datos de transcripción comercial con relación al llenado y contenido de facturas manuales, debiendo tener: detalle: cantidad, concepto, precio unitario y total; y en el presente caso, en virtud al contenido de las facturas presentadas al momento del operativo, se evidenció que la mercancía descrita no coincide con la mercadería comisada durante el operativo.

Señala también, que el sujeto pasivo en el proceso de contrabando contravencional, no adjuntó la prueba pertinente y que corresponda a la mercancía consignada en los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0471/2013, en razón a que de la revisión de las facturas presentadas y valoradas por la AGIT, es importante señalar que el precedente administrativo señalado en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005, indicó que existen dos requisitos que deben ser cumplidos para la existencia de la nota fiscal: 1) La vinculación con la actividad gravada; y 2) La transacción haya sido efectivamente realizada, parámetros legales que no fueron cumplidos por la resolución jerárquica ahora impugnada, al valorar un documento que no demuestra que la transacción realizada fue por la mercancía que se comiso, acreditándose que se evidencia que hay diferencias en las cantidades y demás características.

Previa transcripción del art. 2-I del D.S. Nº 708, indica que si bien al momento del operativo, el conductor Edwin Machaca Quispe presentó las facturas comerciales Nº 001369 de la Empresa Claridad SRL; facturas Nos. 03834, 03874 de Jellico Bolivia; facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la Empresa Kimberly Bolivia, se tiene que las mismas no coincidían con la mercancía transportada; razón por la que al presumir el ilícito de contrabando, procedieron al comiso de la misma.

Posteriormente, señala que las 6 facturas emitidas por Kimberly Bolivia SA, las 2 facturas emitidas por Jellico Bolivia y 1 factura comercial emitida por la empresa Claridad S.R.L., no guardan relación con la información obtenida en el aforo físico, toda vez que dichas notas fiscales si bien acreditan la compra de pañales Huggies y pañales BBB, las mismas no demuestran que correspondan a la mercadería retenida, puesto que no existe certeza entre la cantidad física comisada por la Aduana y la reportada en esas notas fiscales; y la factura por sí sola no constituye documentación aduanera que pueda acreditar el pago de los tributos aduaneros, por lo que, en este caso toma importancia las DUI's, ya que individualizan las mercaderías con todas sus características; las DUI c-27561 DE 06/09/2011 y DUI C-11772 de 8 de mayo de 2013 presentadas por el recurrente, no amparan la mercadería comisada en lo que respecta a marca, talla, tipo número de lote, presentación y origen; por consiguiente las facturas tampoco amparan a la mercadería comisada.

Finaliza con el subtítulo "V. Normativa legal aplicable", transcribiendo los arts. 76, 8198, 99 100, 181 del Cód. Trib. Boliviano; 90 de la L.G.A.; 22, 24 y 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas; 2 del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 y que modifica el

Reglamento a la Ley General de Aduanas, para concluir señalando que la AGIT emitió una determinación final inadecuada y lesiva contra los intereses y objetivos de la administración aduanera, alejándose de la aplicación de la normativa constitucional y aduanera específica invocadas y citadas.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó previa admisión de la demanda contenciosa administrativa, se sirvan "revocar lo indebidamente resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1334/14, de 23 de septiembre de 2014", (sic), manteniéndose firme y subsistente la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI Nº 0783/2013 de 5 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 16 de junio de 2015, que cursa de fs. 96 a 100, y señala lo siguiente:

En cuanto a que las facturas no coinciden con la mercadería comisada durante el operativo, relativos a la cantidad de los productos; señala que, de acuerdo a los antecedentes del proceso con relación a los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, se advirtió que el Acta de Comiso Nº 002519, elaborada en el momento del operativo, dejó constancia de la presentación de las facturas originales Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., aspecto corroborado porque las mismas se encuentran adjuntadas a la citada acta de comiso y en dichas facturas se evidencia que describen la mercadería vendida.

Continúa indicando que el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 y muestrario de fotografías de la administración tributaria, así como las facturas presentadas en el momento del operativo, se advierte que las facturas presentadas en el momento del operativo, coinciden con la mercancía decomisada, en cuanto a producto, talla, marca y cantidad; por tanto, se trata de la misma mercancía y no como señala la administración aduanera; y de acuerdo al art. 2-I del D.S. Nº 708, el respaldo de una mercancía adquirida en el mercado interno, es la factura de compra la que al ser presentada en el momento del operativo, no es objeto de decomiso; en el presente caso conforme los antecedentes se tiene que efectivos del Control Operativo Aduanero en la localidad de Locotal de Cochabamba, interceptaron un camión marca Volvo con placa de circulación 639EXN, aspecto que pone de manifiesto, que se trataba de un medio de transporte interdepartamental o interprovincial, que en el momento del operativo, cuando se estaba trasladando el camión al puesto de control, Edwin Quispe Machaca, conductor del camión, presentó el original de las facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., situación corroborada con el Acta de Comiso Nº 0002519, la cual deja constancia de este hecho; además de haberse adjuntado a dicha acta, los originales de las referidas facturas; es decir, en el momento del operativo se presentó las citadas facturas, en cumplimiento de lo previsto en la referida normativa.

En ese sentido, señala que al estar respaldada la mercancía obtenida por el sujeto pasivo en el mercado interno con las citadas facturas, el cotejo y compulsa documental efectuado por la administración aduanera no correspondía porque conforme establece el

num. 8, de aspectos generales del Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional, aprobado mediante R.D. Nº 01-005-13, la presentación posterior a la realización del operativo, de la factura de compra original debe estar acompañada por la DUI, que respalde el ingreso de las mercancías, pero en el presente caso las facturas originales si fueron presentadas en el momento del operativo, por lo que no requerían la presentación de las DUI's, las que sí deben ser correctas, completas y exactas, en el marco de lo dispuesto por el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por el D.S. Nº 784 y no así las facturas.

Respecto al precedente administrativo dictado por la ex Superintendencia Tributaria citada por la parte demandante, sobre los 2 requisitos que deben ser cumplidos para la existencia de la nota fiscal; indica que, se trata de un nuevo argumento señalado por el demandante que no fue observado ante la AIT, por lo que ahora no puede pretender subsanar errores o negligencias con la presente demanda, siendo que los arts. 139-b y 144 del Cód. Trib. Boliviano, 198-e) y 211-I de la L. Nº 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 indicación 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, en estricta observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión y cita al respecto la Sentencia Nº 0228/2013 de 2 de julio; sin perjuicio de lo señalado, manifiesta que, el precedente citado no concierne al presente caso porque corresponde a los tres requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo para apropiarse de crédito fiscal y no como lo interpreta el demandante.

Señala también, que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, una errada interpretación de la AGIT, es más, el mismo demandante solo se limita 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 proceso.

Continúa citando, como doctrina tributaria del sistema SIDOT V.3 de la Administración Tributaria, entre otras, la Resolución Jerárquica AGIT-RJ Nº 0310/2012 respecto a mercancía obtenida en el mercado interno y debidamente respaldada por las facturas originales; como jurisprudencia cita las Sentencias Nos. 0228/2013 de 2 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre, ambas emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Finaliza 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 que se le hubieren causado con la resolución ahora impugnada.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la ANB, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2014 de 23 de septiembre.

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 31 de mayo de 2013, los funcionarios del Control Operativo Aduanero elaboraron el Acta de Comiso Nº 2519 por el decomiso preventivo de mercancía variada, en el camión con placa de control 639-EXN que conducía Edwin Machaca Quispe, de la empresa de transporte "Trans ND"; asimismo señala la presentación de facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple, conforme cursa de fs. 20 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

El 19 de junio de 2013, la administración aduanera notificó a Edwin Machaca Quispe, con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de 14 de junio, caso denominado Machaca 1, en la cual señala que efectivos del Control Operativo Aduanero en la Localidad de Locotal de Cochabamba, interceptaron el camión, con placa de control 639-EXN de la Empresa de Transporte "Trans ND" particular, evidenciándose que existen cajas de jabón Bolívar, jaboncillo, clínex marca Élite, paquetes de pañales de diferentes marcas de procedencia extranjera. En ese momento, el conductor presentó las facturas citadas anteriormente y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple y sin ningún documento que acredite la internación legal en el país, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando procedieron a su comiso, calificando la conducta conforme al art. 181-b), g) y f) del Cód. Trib. Boliviano, determinando los tributos omitidos en 26.260,06 UFV, otorgándole el plazo de 3 días para la presentación de descargos respectivos, conforme consta de fs. 21 a 25 y 34 del Anexo 3 de antecedentes administrativos.

Posteriormente, la administración aduanera notificó en secretaría a Guildaro Marx Yugar Atora (propietario de la mercancía) y a Edwin Machaca Quispe (chofer) con la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 07838/2013, que declaró probado en parte el contrabando contravencional; disponiendo el comiso definitivo de los ítems 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 ,19, 20 (13 cajas), 21, 22, 23, 24 y 25 (46 cajas); asimismo, dispuso la devolución de 62 cajas del ítem 20 y 58 cajas del ítem 21, por amparar la mercancía con lo consignado en las DUI C-20270 y C-17121 a favor de Industrias de Aceite S.A.; e impuso una multa de 45.127,84 en sustitución del medio de trasporte, correspondiente al 50 % del valor de la mercancía decomisada, en aplicación del art. 181 y 99-II del Cód. Trib. Boliviano, conforme consta de fs. 190 a 225 del Anexo 3.

El 17 de enero de 2014, la ARIT Cochabamba, emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0037/2014 de fs. 160 a 168 del Anexo 1, que anuló la Resolución Administrativa Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, debiendo emitir nueva resolución en la que valoren, evalúen y compulsen íntegramente los descargos y pruebas presentadas en el momento del operativo; es decir, las facturas comerciales anteriormente detalladas, debiendo rechazarlas o aceptarlas de manera fundamentada.

El 25 de abril de 2014, la AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGT-RJ 0624/2014, que anuló la Resolución de Alzada Nº 0037/2014; en consecuencia, se anularon actuados con reposición de obrados hasta la citada resolución de alzada, inclusive, debiendo la ARIT Cochabamba en una nueva resolución pronunciarse sobre los aspectos de fondo

planteados por el sujeto pasivo, conforme el art. 211-I del Cód. Trib. Boliviano, cursante de fs. 219 a 226 vta., del Anexo 2 de antecedentes administrativos.

En ese sentido y dando cumplimiento a lo anteriormente descrito, la ARIT Cochabamba emitió nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0281/2014 de 30 de junio de fs. 256 a 271 del Anexo 2, que confirmó la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, conforme el art. 212-b) de la L. Nº 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano).

Contra dicha Resolución, Guildaro Marx Yugar Atora interpuso recurso jerárquico mediante memorial de fs. 291 a 293 vta., del Anexo 2; resuelto por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2014 de 23 de septiembre de fs. 411 a 421 vta., del citado Anexo y 3 a 13 vta., del expediente, que revocó totalmente la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA Nº 0281/2014; en consecuencia, se deja sin efecto el comiso definitivo de los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, descritos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de 14 de junio, todo de conformidad a lo previsto al art. 212-I-a) del Cód. Trib. Boliviano. Por consiguiente, la Administración de Aduana Interior Cochabamba interpuso la presente demanda contenciosa administrativa de fs. 55 a 61 vta., del expediente.

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

3. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 131 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia se circunscribe en establecer si fue correcta la determinación de la AGIT al revocar totalmente la Resolución Administrativa Nº AN-GRCGR-CBBCI 0783/2013 de 5 de septiembre, por existir documentación suficiente presentada en el momento del operativo realizado por el Control Operativo Aduanero conforme el art. 2-I del D.S. Nº 0708 de 24 de diciembre de 2010, consecuentemente el sujeto pasivo no incurrió en la comisión de contrabando contravencional.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Con carácter previo 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. Nº 620.

Establecida la competencia para la presente resolución; corresponde ahora recordar que, el art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, establece que: "Comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; y en el inc. g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita".

Asimismo, el D.S. Nº 708 de 24 de noviembre de 2010 en su art. 2, parág. I "Traslado Interno de Mercancías", señala que:

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

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

Del mismo modo, la Resolución de Directorio Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, "Manual para el procesamiento de mercancías por contrabando contravencional y remate de mercancías", entre sus aspectos técnicos y operativos, establece: "8. Presentación de descargos (…) La presentación posterior a la realización del operativo de la factura de compra original deberá estar acompañada por la Declaración Única de Importación en original o fotocopia simple, que respalde el legal ingreso de las mercancías a territorio aduanero nacional y será valorada por la Administración de Aduana solamente a efectos de su devolución de la mercancía, si correspondiera".

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

Bajo la normativa precedentemente expuesta y de los antecedentes administrativos desarrollados en el Punto III del presente fallo, se advierte que el Control Operativo Aduanero labró el Acta de Comiso Nº 2519 por el decomiso preventivo de una variedad de mercancía

en cajas ubicadas en el interior del camión marca Volvo conducido por Edwin Machaca Quispe en la Localidad de Locotal de Cochabamba, el 31 de mayo de 2013, haciendo constar en el acta, que dicho conductor presentó las facturas Nos. B195000007303, B195000007302, B195000007304, B195000007305, B1950000073036, B195000007308 de la Empresa Kimberly Bolivia; 03834, 03874 de Jellico Bolivia; 001369 de la Empresa Claridad S.R.L., todas en originales y la DUI Nº 11772 en fotocopia simple en el momento de la intervención conforme se evidencia de fs. 20 del Anexo 3; empero, la administración aduanera estableció observaciones a la mercadería porque algunos productos se encontrarían ocultos y no coincidían con la misma, por lo que presumió el ilícito de contrabando.

En ese sentido, se advierte que las facturas señaladas y oportunamente presentadas ante los funcionarios del Control Operativo Aduanero, describen: 1) La mercancía vendida de manera clara; 2) Las fechas de tales ventas, las cuales fueron entre el 13 al 29 de mayo de 2013, es decir, antes de la fecha del operativo realizado (31 de mayo de 2013); 3) La cantidad de los productos; y 4) El detalle de los mismos de manera clara; 5) La cantidad de productos; 6) El concepto; y 7) El precio respectivo, preliminarmente precios unitarios y posteriormente el total establecido en las casillas de importe total, considerando incluso los descuentos respectivos conforme se evidencia de fs. 11 a 19 del Anexo 3, cumpliendo con los requisitos: "Detalle: Cantidad, concepto, precio unitario y total (en caso de corresponder descuentos e ICE)" (sic) señalados en el art. 10-I-4-e) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 aunque dicha obligación no es atribuible al comprador de la mercancía sino al emisor de las facturas conforme la citada resolución normativa de directorio ; sin embargo de ello, tales requisitos se encuentran en las facturas presentadas por el chofer del camión; estableciendo además tales facturas entre sus datos que fueron emitidas en La Paz y Santa Cruz.

Asimismo, resulta relevante expresar que, los efectivos del Control Operativo Aduanero realizaron la intervención al camión Volvo el 31 de mayo de 2013, en la Localidad de Locotal de Cochabamba; por lo cual, claramente se sustenta el tránsito interno de la mercancía objeto de comiso ya que el conductor Edwin Machaca Quispe presentó las facturas originales en el operativo conforme consta en el Acta de fs. 20 del referido anexo, por lo que, la administración aduanera actuó en desconocimiento de lo previsto por el art. 2-I parte in fine del D.S. N° 708, que señala: "… las mercaderías que cuenten con la respectiva factura de compra, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero"; cuya última parte establece que la factura comercial es verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales al 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; por consiguiente, la Administración de Aduana Interior Cochabamba, debió considerar que la mercancía tenía como respaldo un documento emitido con todas las formalidades de ley y que el chofer cumplió con la disposición legal descrita, por lo que, no debió ser objeto de comiso en cumplimiento del art. 2-I del D.S. Nº 708, ya que de manera expresa solamente exige la presentación de la factura, aspecto que se cumplió en el presente caso y la aplicación de la Resolución de Directorio Nº 01-005-13, no era necesaria porque establece el procesamiento de mercancías cuando hayan presentado las facturas de compras en original de manera posterior de un operativo, acompañando las DUI's respectivas; empero, como ya se explicó, en el caso de autos el conductor presentó las facturas originales en el momento del operativo a los efectivos del Control Operativo Aduanero, por lo tanto, no es cierto que la AGIT incumplió la normativa legal aplicable al caso como erradamente manifiesta la entidad ahora demandante.

Respecto a los ítems 2, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16, es preciso señalar que, de acuerdo a los datos establecidos en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013 de fs. 21 a 25, muestrario de fotografías de la mercancía de fs. 98 a 101; ambos del citado Anexo 3 de antecedentes administrativos, y las facturas presentadas en el operativo, se evidencia que, coinciden con la mercadería decomisada en el operativo "Machaca 1" en cuanto a los productos descritos, talla, marca y cantidad, por consiguiente se trata de la misma mercadería, por lo que no ameritaba mayor prueba como alega la parte demandante pues como ya se explicó ut supra, el art. 2-I del D.S. Nº 0708 es claro y era aplicable de manera directa, tras la presentación de las facturas originales en el momento del operativo por el Control Operativo Aduanero, por lo que, se establece que la mercadería de los ítems citados en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0417/2013, se encontraba sustentada con las facturas de compra ya mencionadas; por consiguiente, no debió ser objeto de decomiso por parte del Control Operativo Aduanero; y en cuanto al precedente administrativo sobre los requisitos que se deben cumplir establecidos en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/2005; cabe señalar que los precedentes administrativos no tienen carácter vinculante y además que el citado no resulta aplicable al caso de autos puesto que dicho fallo establece los 3 requisitos legales que debe cumplir el sujeto pasivo para beneficiarse con el crédito fiscal respectivo, no siendo un referente para el presente caso al no contener hechos fácticos similares al que se analiza, por lo que no amerita mayor pronunciamiento al respecto.

En cuanto a que las facturas no demuestran que corresponden a la mercadería retenida y que por sí solas, no acreditan el pago de los tributos aduaneros, por lo que consideraron las DUI's Nos. C-27561 y C-11772; cabe señalar que, la normativa descrita precedentemente es clara en cuanto a su aplicación y cuando procede un decomiso, por consiguiente, al haberse cumplido con la normativa legal aplicable al caso de autos con la presentación de facturas originales en el momento del operativo, las cuales coincidían con la mercadería conforme se explicó anteriormente, se advierte que no correspondía que la administración aduanera solicite mayor documentación, por lo que, no era necesaria la presentación de las DUI's, ni el cotejo y compulsa documental exigido al sujeto pasivo de su mercancía decomisada, no procedía respaldar o amparar su legal importación y circulación en territorio boliviano porque en el operativo se evidenció que se trataba de una circulación interna del territorio boliviano, en la Localidad de Locotal de Cochabamba; por consiguiente, simplemente la administración aduanera debió dar estricto cumplimiento al art. 2-I del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 y no así al num. 8 "presentación de descargos" de la Resolución de Directorio Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, parte in fine, puesto que, la presentación de las facturas de compras originales no fue de manera posterior al operativo "Machaca 1", sino en dicho momento.

Por todo lo expuesto, no resulta evidente que haya existido contrabando contravencional conforme el art. 181-b) y g) del Cód. Trib. Boliviano como erróneamente manifiesta la administración aduanera, puesto que la mercadería adquirida en el mercado interno está amparada conforme establece el art. 2, parág. I del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010; y efectuada la fundamentación precedente para resolver el punto de controversia en el caso de autos, permite al Tribunal Supremo de Justicia afirmar que no encontró en la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1334/2014 de 23 de septiembre agravio alguno, porque la administración aduanera durante el operativo del Control Operativo Aduanero realizó mala interpretación de la normativa aduanera descrita respecto a la mercadería adquirida en el mercado interno.

VI.- Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2013 de 23 de septiembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la AGIT efectuó una correcta y precisa aplicación de la normativa aduanera del art. 2 del D.S. Nº 0708 de 24 de noviembre de 2010 referida al "Traslado interno de mercancías", 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, 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 en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 55 a 61 vta., subsanada de fs. 65, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra en representación legal de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1334/2013 de 23 de septiembre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

117

GUCCIO GUCCI S.P.A. c/ Servicio Nacional de Propiedad Intelectual
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 42 a 44 y subsanada de fs. 77 a 79 de obrados, presentada por Álvaro Fernando Siles San Martin, en representación legal de la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., impugnando la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero, pronunciada por la Dirección General Ejecutiva del Servicio Nacional de Propiedad Intelectual (SENAPI); la providencia de admisión de fs. 80; la contestación de fs. 131 a 133 vta.; réplica de fs. 137-138; por renunciado el derecho a la dúplica conforme proveído de fs. 196; notificación del tercero interesado de fs. 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.

El demandante manifiesta que mediante publicación en la Gaceta Oficial de Bolivia Nº 447 de 30 de noviembre de 2012, tomó conocimiento de que Ramiro Moreno Baldivieso en representación de la marca GUESS? Inc. solicitó el registro de la marca "G" mixta, para proteger productos de la Clase 3 de la Clasificación Internacional de Niza, correspondiendo este a un diseño similar creado por GUCCIO GUCCI S.P.A., cuya notoriedad está debidamente reconocida y protegida por tratados internacionales suscritos por Bolivia, por lo que ante la violación de sus derechos interpuso demanda de oposición ante el SENAPI, resuelta a favor de GUESS? Inc. mediante R.A. Nº 271/2013 de 28 de mayo, autorizando el registro de su marca, lo que motivó la interposición del recurso de revocatoria, que fue rechazado mediante Resolución Administrativa DPI/OP/REV Nº 265/2013 de 19 de septiembre, de forma infundada y sin considerar la prueba aportada.

Refiere que, ante esta situación, interpuso recurso jerárquico, acreditando documentalmente la violación sistemática de sus derechos de propiedad intelectual, emitiéndose la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero, que negó la declaración de notoriedad alcanzada por el diseño GG e hizo valer, indebidamente, la solicitud del registro demandado, vulnerando con esto sus derechos constitucionales y aquellos reconocidos en convenios internacionales.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que solicitó aclaración y enmienda a la resolución jerárquica, con la finalidad de hacer notar la extralimitación en la que cae la decisión del SENAPI, al hacer valer únicamente lo establecido en el art. 224 de la Decisión 486, y considerar "signos distintivos notoriamente conocidos" solo a los reconocidos como tal en cualquier país miembro, sin

tomar en cuenta lo señalado en su art. 1, referido a conceder a los miembros del Convenio de Paris, entre otros, un trato no menos favorable que el que se otorgue a sus propios nacionales, de donde resulta que la autoridad administrativa, no consideró los derechos de GUCCIO GUCCI S.P.A. para dictar resolución.

Sostiene además, que la autoridad administrativa nacional no puede interpretar la norma, sino solo cumplirla, ya que estas disposiciones se encuentran sujetas únicamente a la interpretación del Tribunal Andino de Justicia, habiéndose extralimitado la autoridad administrativa, al omitir solicitar al mismo una interpretación prejudicial, que permita esclarecer la contradicción entre los arts. 1 y 224 de la Decisión 486, pues el invalidar la declaración de notoriedad de su marca como país miembro del Convenio de Paris, acreditada con las Resoluciones de la Comisión Europea con representación en España, Nos.: 005336102, 008159923, 005319744 y 00062613-0001, resulta ser totalmente desfavorable y contrario a lo establecido en el art. 1, que solamente prevé reservas en cuanto a los arts. 3 y 5 del Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC) y al art. 2 del Convenio de Paris para la Protección de la Propiedad Industrial, las cuales no se refieren a la notoriedad de una marca.

Refiere que solicitó aclaración sobre si solo es válido demostrar la notoriedad de una marca cuando esta fue declarada notoria en los países miembros de la CAN, ya que la resolución jerárquica argumentó que no se cumplieron con los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486 para que su marca sea reconocida como notoria, toda vez que la misma no fue reconocida como tal en cualquier país miembro de la Comunidad Andina, deformando el sentido del art. 1 con una pseudo interpretación arbitraria, pues si no se reconoce la declaración de notoriedad de una marca en un país miembro del Convenio de Paris, como es España, o de países de la comunidad europea, automáticamente se entendería que la aplicación del derecho es desfavorable y contradictorio por la restricción del art. 224 y las exigencias del art. 228 de la Decisión 486, lo cual debió ser advertido por la autoridad administrativa a efecto de solicitar de oficio una interpretación prejudicial a la autoridad competente.

Agrega, que la autoridad concentrada en su criterio de no admitir prueba alguna sobre la notoriedad de marca, no advirtió debidamente el contenido de su demanda, que tiene como fundamento la prohibición de los arts. 135-b) y 136-a) y h), en mérito a que la solicitud de marca entrelaza la letra G, lo cual podría inducir a confusión entre los consumidores en la creencia que se trata de productos fabricados por GUCCIO GUCCI S.P.A., siendo una de las marcas de mayor éxito GG (logotipo) que ha adquirido fama a nivel mundial, puntualizando que reclama la intención de usar de la misma forma la letra G entrelazándola, características que hacen distinguible a su marca y que demandó de oposición con el objeto de evitar la dilución de su valor distintivo.

Por último, en su memorial de subsanación, amplía sus argumentos alegando la vulneración a sus derechos al debido proceso y a la defensa, en vista de que no se valoraron las pruebas presentadas con la finalidad de acreditar el carácter notorio de su marca, constituyéndose esta omisión en una causal de nulidad prevista en el art. 35-c) de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada su demanda, y en consecuencia se revoque la Resolución Administrativa de Recurso Jerárquico DGE/OPO/J-Nº 047/2014.

II.- Contestación a la demanda.

Jhilda Gabriela Murillo Zarate, en su condición de Directora General Ejecutiva del SENAPI, se apersonó al proceso con memorial presentado el 19 de febrero de 2015, que cursa de fs. 85 a 89 y señala lo siguiente:

Previo a ingresar a dilucidar cuestiones de fondo, refiere que de la revisión de la base de datos de la oficina SENAPI Bolivia, evidenció la siguiente información:

"Marca Opositor: GUCCIO GUCCI S.P.A. GG (logotipo) con registro N° 64945-C de 13 de noviembre de 1997, renovada mediante Resolución SNPI-RA N° 1849-2007 de 5 de noviembre de 2007 bajo el Nº 70326-A que distingue productos de la clase 3: Perfumes, agua de colonia, jabones de tocador perfumados, preparaciones para después de afeitarse, sales de baño, aceites de baño, lociones y cremas perfumadas para el cuerpo, antitranspirantes".

"Marca Solicitante: GUESS? INC. "G" (mixta) con SM-4927-2012 de 17 de septiembre de 2012, con Publicación N° 157399, que pretende distinguir productos en la clase 3: Jabones, perfumes, cosméticos, lociones para el cabello".

Al respecto, señala que el art. 134 de la Decisión 486 dispone que se constituirá como marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, pudiendo registrarse como marcas los signos susceptibles de representación gráfica, y que la naturaleza del producto o servicio al cual se aplicará una marca en ningún caso será obstáculo para su registro. En tal sentido podrán constituir marcas, entre otros, las palabras o combinación de palabras, es decir, que un signo puede registrarse como marca si reúne los requisitos de distintividad y susceptibilidad de representación gráfica y siempre que no incurra en ninguna de las causales de irregistrabilidad señaladas en los arts. 135 y 136 de la Decisión 486.

Sobre la valoración de la prueba, manifiesta, que el art. 224 de la Decisión 486, establece que una marca será considerada como notoriamente conocida cuando sea reconocida como tal en cualquier país miembro, debiendo para esto converger factores como el de difusión, el uso intensivo de los productos de la marca por el consumidor medio y su reconocimiento dentro de los círculos interesados por la calidad de los productos. Por su parte, el art. 228 de la Decisión 486, establece los factores que se deberán tomar en cuenta para que una marca sea considerada como notoria y que el consumidor medio la reconozca debido al esfuerzo que el titular de la misma realice para elevarla a ese status, y por último, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dentro del Proceso 25-IP-2011, estableció que la notoriedad de la marca no se presume, sino que debe ser probada.

De lo expuesto precedentemente y del análisis de la prueba aportada en grado jerárquico, establece que: de fs. 282-289, 290-302, 303-322, 323-336, 337-348, 349-360, 361-370, cursa prueba documental que no cumple con todas las legalizaciones de ley, y de fs. 376-352, cursa prueba documental en copias simples, por lo que invocando la S.C. Nº 1913/2004-R de 14 de diciembre, referida a la exigencia de homologación ante la Cancillería para documentos obtenidos en el extranjero, concluye que la prueba presentada no cumplió con las legalizaciones establecidas en el D.L. N° 07458 de 30 de diciembre de 1965 y por tanto no merece ser sujeta de valoración, consiguientemente, el titular de la marca no demostró mediante prueba idónea el reconocimiento de su marca como notoria dentro de algún país miembro de la CAN, deduciéndose que no se cumplieron los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486, para que su marca sea reconocida como tal.

En relación a la omisión de solicitud de interpretación prejudicial al Tribunal Andino de Justicia, señala que la norma comunitaria andina es susceptible de interpretación por parte del operador jurídico, pues el art. 32 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, le otorga la función de interpretar la normativa comunitaria andina, solo con el fin de lograr su aplicación de una manera uniforme, y el art. 33 del referido tratado, establece que los jueces podrán solicitar la interpretación del tribunal, otorgando la facultad y no la obligación a la autoridad administrativa de efectuar dicha solicitud, habiéndose circunscrito en el presente caso a aplicar lo estrictamente establecido en la Decisión 486.

Respecto a la denuncia de vulneración de derechos sobre la supuesta marca notoria y la contradicción de normas, transcribe el art. 2 del Convenio de Paris y determina que dicha previsión normativa es clara en cuanto al régimen jurídico aplicable, que en el caso nacional se supedita a la normativa andina a través de la Decisión 486, por lo que corresponde y resulta correcta la aplicación del art. 224 de dicha Decisión, en consecuencia, los argumentos del demandante carecen de fundamento legal, aspecto que deberá valorarse conforme a derecho.

II.2. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda interpuesta, y se confirme la Resolución Administrativa DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

III.1. El 17 de septiembre de 2012, GUESS? INC., solicitó ante la Dirección de Propiedad Intelectual del SENAPI, el registro como marca del signo “G” (mixto) para proteger productos de la Clase 3 del Arreglo de Niza Relativo a la Clasificación Internacional de Productos y Servicios para el Registro de Marcas, conforme consta de fs. 2 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

III.2. El 15 de enero de 2013, GUCCIO GUCCI S.P.A., presentó demanda de oposición a la mencionada solicitud de registro de marca de fs. 21-22 vta., del Anexo 1, argumentando que es titular de la marca GG (mixta) destinada a proteger productos de la Clase 3 de la Clasificación Internacional de Niza.

III.3. Mediante R.A. Nº 271/2013 de 28 de mayo, el SENAPI declaró infundada la oposición presentada por la sociedad GUCCIO GUCCI S.P.A., y concedió el registro de la marca “G” mixto a favor de GUESS? Inc., conforme consta de fs. 44 a 54 del Anexo 1 de antecedentes administrativos.

III.4. Contra esta determinación GUCCIO GUCCI S.P.A., interpuso recurso de revocatoria cursante en fs. 72-73 vta., del Anexo 1, resuelto por el SENAPI en la Resolución DPI/OP/REV-265/2013 de 19 de septiembre de fs. 81 a 85 del citado Anexo, que rechazó el recurso y confirmó en todas sus partes la R.A. Nº 271/2013.

III.5. Interpuesto el recurso jerárquico el 4 de octubre de 2013 mediante memorial de fs. 92-93 vta., del Anexo 1 de antecedentes administrativos del proceso fue rechazado por la Dirección General Ejecutiva del SENAPI mediante Resolución Administrativa DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero, confirmando en forma total la resolución de revocatoria, conforme

consta de fs. 115 a 122 del Anexo 1 de antecedentes administrativos. Por consiguiente, GUCCIO GUCCI S.P.A., interpuso la presente demanda contenciosa administrativa mediante memorial de fs. 42 a 44 y memorial de subsanación a la misma de fs. 77 a 79; ambos del expediente.

III.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.

III.7. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 196 de obrados.

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 del SENAPI.

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 corresponde reconocer la notoriedad de la marca de GUCCIO GUCCI S.P.A.; y 2) Si el registro de la marca “G” mixta solicitado por GUESS? Inc., incurre en las prohibiciones establecidas en los arts. 135-b) y 136-a) y h), vulnerando los derechos de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Solicitud de interpretación prejudicial al Tribunal Andino de Justicia.

En virtud a los arts. 32 y 33 del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia, este Tribunal Supremo de Justicia mediante Auto N° 309/2015 de 10 de diciembre de fs. 142-143 vta., del expediente, solicitó interpretación prejudicial al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, emitiendo este último interpretación prejudicial dentro del proceso signado 182-IP-16 de 13 de octubre de 2016 de fs. 167 a 186 de obrados, misma que de conformidad con lo dispuesto por el art. 35 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, será aplicada en la emisión del presente fallo, debiendo además dar cumplimiento a la disposición del párrafo tercero del art. 128 del Estatuto vigente.

V.2. Sobre la notoriedad de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A.

En su demanda GUCCIO GUCCI S.P.A., manifestó que se desconoció el carácter notorio de su marca GG (mixta), lo cual constituiría no solo una errada interpretación normativa sino además una vulneración y un desconocimiento de otros tratados como es el Convenio de París del cual Bolivia es parte.

Previamente, sobre la aplicación de tratados internacionales en materia de propiedad industrial, corresponde establecer que el principio fundamental del Derecho Comunitario Andino, es el Principio de la “Primacía del Ordenamiento Comunitario”, bajo el cual el ordenamiento comunitario andino goza de prevalencia respecto de los ordenamientos jurídicos internos de los países miembros y respecto a las normas de derecho internacional, por lo que en caso de presentarse antinomias entre el derecho comunitario andino y el

derecho interno de los países miembros, o entre el derecho comunitario y las normas de derecho internacional, prevalece el primero. En consecuencia la disposición normativa interna o contenida en un tratado suscrito por el respectivo país miembro que sea contraria a la norma comunitaria, dejará de aplicarse en el caso concreto.

De lo anterior, se infiere que en el caso de los tratados internacionales suscritos por los países miembros de la Comunidad Andina, al ser estos asimilados como normativa interna del país suscribiente, el Derecho Comunitario Andino conserva su preeminencia y aplicabilidad preferente sobre el ordenamiento interno y de origen internacional de los países miembros, toda vez que el ordenamiento comunitario no deriva del ordenamiento de los países miembros, sino del Tratado constitutivo de la Comunidad Andina, por lo que no se encuentra subordinado al ordenamiento interno o de origen internacional de sus miembros, por tanto, los tratados internacionales que celebren los países miembros como el Convenio de París, no vinculan a la comunidad, ni surten efecto directo en ella, sin perjuicio de la fuerza vinculante que tales instrumentos posean en las relaciones entre los países miembros y terceros países u organizaciones.

Efectuadas las precedentes aclaraciones, e ingresando a considerar la notoriedad de la marca alegada por GUCCI GUCCIO S.P.A., se advierte que bajo el régimen común contenido en la Decisión 486, un signo calificará como notoriamente conocido si es reconocido como tal en cualquiera de los Países Miembros, debiendo interpretarse el art. 224 de forma sistemática con el art. 136-h), a efecto de establecer que:

En el régimen comunitario andino se salvaguarda a los signos que sean notoriamente conocido en cualquiera de los países miembros, frente a una solicitud de registro de la marca también en cualquiera de los países miembros de un signo que sea susceptible de generar riesgo de confusión, asociación, dilución y uso parasitario.

No se protege a los signos notoriamente conocidos en países extracomunitarios, cuando simplemente se argumente su notoriedad. Sin embargo, no se negará la calidad de notorio de un signo solo por el hecho que no se encuentre registrado o en trámite en al país miembro o en el extranjero.

No obstante lo anterior, el régimen común de propiedad industrial bajo el principio básico de la buena fe, no tolera situaciones que pongan en peligro la transparencia en el mercado y la lealtad comercial. Por lo tanto, la protección de signos notoriamente conocidos extracomunitarios es posible de configurarse actos de competencia desleal, por confusión con una marca notoriamente conocida y por aprovechamiento de la reputación ajena (parasitismo), de conformidad con lo establecido en el art. 225 de la Decisión 486, así como cualquier otra circunstancia que permita inferir la mala fe al solicitar el registro en relación a la marca notoriamente conocida en territorio extracomunitario, de conformidad con los arts. 137, 172 y 225 de la Decisión 486.

Bajo este entendimiento, y en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Andino de Justicia en su interpretación prejudicial, corresponde determinar si la marca GG (mixta) era notoriamente conocida al momento de la presentación de la solicitud del signo G (mixto), a cuyo efecto, se procederá a analizar las pruebas aportadas por GUCCIO GUCCI S.P.A., ante la instancia jerárquica conforme memoriales de fs. 98 y 105 y por adjuntada dicha documentación de acuerdo a los proveídos de fs. 99 y 106; respectivamente y todos del Anexo 1 de antecedentes administrativos del proceso, debido a que la notoriedad es un hecho que debe ser probado por quien lo alega.

De la definición contenida en el art. 224 de la Decisión 486, se extrae que para que un signo sea considerado notorio, debe revestir las siguientes características:

Debe ser conocido por el sector pertinente.

Debe haber ganado notoriedad en cualquiera de los países miembros.

La notoriedad se puede haber ganado por cualquier medio.

Asimismo, el art. 228 de la Decisión 486, establece que: "Para determinar la notoriedad de un signo distintivo, se tomará en consideración entre otros, los siguientes factores:

a) El grado de su conocimiento entre los miembros del sector pertinente dentro de cualquier país miembro; b) La duración, amplitud y extensión geográfica de su utilización, dentro o fuera de cualquier país miembro; c) La duración, amplitud y extensión geográfica de su promoción, dentro o fuera de cualquier país miembro, incluyendo la publicidad y la presentación en ferias, exposiciones u otros eventos de los productos o servicios, del establecimiento o de la actividad a los que se aplique; d) El valor de toda inversión efectuada para promoverlo, o para promover el establecimiento, actividad, productos o servicios a los que se aplique; e) Las cifras de ventas y de ingresos de la empresa titular en lo que respecta al signo cuya notoriedad se alega, tanto en el plano internacional como en el del país miembro en el que se pretende la protección; f) El grado de distintividad inherente o adquirida del signo; g) El valor contable del signo como activo empresarial; h) El volumen de pedidos de personas interesadas en obtener una franquicia o licencia del signo en determinado territorio; o, i) La existencia de actividades significativas de fabricación, compras o almacenamiento por el titular del signo en el país miembro en que se busca protección; j) Los aspectos del comercio internacional; o, k) La existencia y antigüedad de cualquier registro o solicitud de registro del signo distintivo en el país miembro o en el extranjero."

Ahora bien, la prueba presentada por el demandante mediante los memoriales ya mencionados (ver fs. 98 y 105 del Anexo 1), los cuales nos remiten a los antecedentes administrativos cursantes en el "Expediente Nº 158359", y consistiendo tales pruebas en resoluciones emitidas por tribunales europeos emergentes de procesos de oposición sustanciados por GUCCIO GUCCI S.P.A., contra el registro de otras marcas similares, fue desestimada por el SENAPI, bajo el argumento de no contar con las legalizaciones dispuestas en el D.L. N° 07458; sin embargo, verificada la referida documentación se advierte que esta fue presentada en copia legalizada, portando el sello del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación de España, además del sello de legalización del Consulado General de Bolivia en Madrid y los timbres de ley (ver fs. 282 vta., 290 vta., 337 vta., y 349 vta., del Anexo 2 del expediente signado con el N° "1065/2014" por este Tribunal Supremo de Justicia), en cumplimiento del art. 21 del referido Decreto Ley, que prescribe: "Las firmas de las autoridades y funcionarios extranjeros serán legalizadas, de acuerdo con sus leyes nacionales, por los funcionarios Diplomáticos o Consulares de Bolivia acreditados en los respectivos países. Estas legalizaciones se efectuarán previo el pago de los timbres consulares dispuesto por el arancel respectivo (…)"; no existiendo motivo por el cual ésta haya sido desestimada por la instancia jerárquica.

Asimismo, resulta falso el argumento del SENAPI, cuando señala que el procedimiento establecido en el D.L. Nº 07458 tiene como finalidad certificar el contenido de dicha documental, cuando en realidad la propia norma en su art. 29 establece que: "La legalización de las firmas de un documento acredita suficientemente los siguientes extremos:

a) Que la firma y rúbrica pertenecen al funcionario indicado y b) Que la persona de referencia ejerce o ha ejercido las funciones respectivas. La legalización, en la forma acordada por el presente decreto supremo, no acredita ni la veracidad de los hechos referidos por el documento respectivo ni la competencia del funcionario firmante para expedir certificaciones o documentos de una u otra índole."

Consiguientemente, estando acreditada la legalidad de la prueba presentada, de su revisión se advierte que con ella no se pretende demostrar o acreditar cualquiera de los parámetros establecidos en el precitado art. 228 de la Decisión 486, sino que la intención del demandante es probar que el carácter notorio de su marca ha sido reconocido por estas instancias en las referidas resoluciones, por lo que encontrándose acompañadas de sus respectivas traducciones al idioma castellano, y no existiendo mayor requisito para su consideración, de su compulsa se advierte que:

1) Las Resoluciones Nos. 00629613 y 09309196, no se refieren en forma alguna al carácter notorio de la marca GUCCIO GUCCI S.P.A. logotipo "GG" (mixto); y,

2) Las Resoluciones Nos. 003327566 de 16 de marzo de 2006, 05336102 de 11 de abril de 2011, 005319744 de 14 de agosto de 2009 y 008159923 de 19 de noviembre de 2010, determinan en sus partes resolutivas o decisorias, que el carácter notorio de la marca fue acreditado con la presentación de prueba en los respectivos procesos; sin embargo, uno de los elementos impuesto por el propio Tribunal Andino de Justicia, es precisamente que se demuestre la notoriedad de la marca al momento de la oposición al registro, esto quiere decir que, debió acreditarse que la marca ostentaba su condición de notoria en la gestión 2013, toda vez, que la publicación con la solicitud de registro se realizó en la Gaceta Oficial de Bolivia N° 447 de 30 de noviembre de 2012, y la interposición de la demanda de oposición data del 15 de enero de 2013 conforme consta de fs. 21 del Anexo 1 del presente proceso, siendo necesario que las pruebas de notoriedad sean contemporáneas al momento en que deba probarse dicha calidad, ya que puede suceder que una marca que fue notoria para una época luego deje de serlo. En este sentido, el Tribunal Andino de Justicia en el Proceso 41-IP-98 se ha pronunciado en los siguientes términos: "La marca notoria conserva la dinámica propia de lo que constituye el mercado de bienes y de servicios, aquello que fue notorio en el pasado puede dejar de serlo en el futuro y de igual forma lo que no tuvo notoriedad en el presente podrá alcanzarlo en un momento dado."

En consecuencia, las resoluciones presentadas por el sujeto pasivo con la finalidad de probar el carácter notorio de su marca, no acreditan tal extremo, en virtud a que las primeras no se refieren en forma alguna a este aspecto, y las posteriores no pueden acreditar el carácter notorio de la marca al momento de la oposición, pues datan de gestiones anteriores, asimismo, no se ha presentado mayor prueba en la que se pueda verificar alguno de los parámetros establecidos en el art. 228 de la Decisión 486, concluyéndose que GUCCIO GUCCI S.P.A., no ha acreditado la notoriedad o reconocimiento de su marca, por lo que, no corresponde ingresar a analizar la existencia de riesgo de asociación y/o confusión que puedan producir la dilución de dicha marca.

V.2. Irregistrabilidad de signos por identidad o similitud.

GUCCIO GUCCI S.P.A. acusa la vulneración a sus derechos de registro de marca, y la inobservancia de las previsiones del art. 135-b) de la Decisión 486, que dispone: "No podrán registrarse como marcas los signos que: b) carezcan de distintividad; y del art. 136-a) y h) de la misma decisión, que prevén: "No podrán registrarse como marcas aquellos signos

cuyo uso en el comercio afectará indebidamente un derecho de tercero, en particular cuando: a) 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… h) Constituyan una reproducción, imitación, traducción, transliteración o transcripción, total o parcial, de un signo distintivo notoriamente conocido cuyo titular sea un tercero, cualesquiera que sean los productos o servicios a los que se aplique el signo, cuando su uso fuese susceptible de causar un riesgo de confusión o de asociación con ese tercero o con sus productos o servicios; un aprovechamiento injusto del prestigio del signo; o la dilución de su fuerza distintiva o de su valor comercial o publicitario", correspondiendo en consecuencia analizar si en el acto impugnado se examinó si entre los signos confrontados existe identidad o semejanza, para luego determinar si esto es capaz de generar riesgo de confusión y/o de asociación en el consumidor, aclarando que ya no se ingresará a determinar la irregistrabilidad de la marca solicitante por la causal establecida en el art. 136-h), por haberse abordado y resuelto esta cuestión en el acápite previo.

De forma específica la interpretación solicitada, expresó que no es posible el registro de una marca, cuando tenga identidad o semejanza con una anteriormente registrada en relación con los mismos productos o servicios o respecto de los cuales la marca pueda inducir al público a error, siendo suficiente que exista riesgo de confusión o asociación para que se configure la prohibición o irregistrabilidad, correspondiendo al juzgador determinar la existencia del riesgo señalado, sobre la base del análisis y contraste de las marcas, bajo las pautas de la interpretación prejudicial respectiva.

En el presente caso, corresponde determinar si el registro de la marca "G" (mixto) solicitado por GUESS? Inc. es semejante a la marca "GG" (logotipo), de GUCCIO GUCCI S.P.A., debiendo considerarse la totalidad de los elementos que integran al signo o marca, pues tratándose de signos mixtos, se deberá conservar la unidad gráfica y fonética de éstos, sin descomponerlos, además se debe identificar si el elemento denominativo o el gráfico, es el que tiene mayor influencia en la mente del consumidor.

Del mismo modo, al momento de analizar la confundibilidad entre los dos signos se debe determinar si entre ellos existe identidad o similitud y si existe correspondencia entre los productos o servicios que ambos pretenden distinguir. Cuando los signos no sólo sean idénticos, sino que tengan por objeto individualizar los mismos productos o servicios, el riesgo de confusión se presume. Al tratarse de una simple similitud, el examen requiere de mayor profundidad, con el objeto de tener precisiones claras para denegar o conceder un registro. En cambio, como regla general si existen dos signos idénticos en su composición, pero identificados en clases distintas, ambos podrán ser perfectamente registrables.

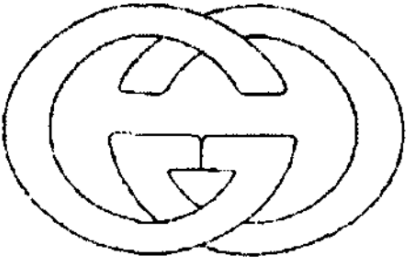
De conformidad con lo expresado en la interpretación de prejudicialidad, se tiene que los signos confrontados son ambos de naturaleza mixta, en consecuencia, de la verificación de ambos se tiene que:

El signo a registrarse por GUESS? Inc. para la Clase 3, tiene las siguientes características:

(Signo solicitante)

Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico, conformado por el diseño conformado por ocho letras “G”, entrelazadas por pares y cuatro pequeñas figuras de rombo colocadas en las partes superior, inferior y laterales. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

El signo opositor de GUCCIO GUCCI S.P.A., registrado en la Clase 3, tiene las siguientes características:



(Signo opositor)

Está compuesto por el elemento denominativo que es la letra “G”, y el elemento gráfico compuesto por el diseño emergente de dos letras “G” contrapuestas entre sí. En este caso el elemento gráfico es el preponderante.

Habiéndose advertido que en ambos signos el elemento preponderante es el gráfico o figurativo, y siguiendo los lineamientos de la interpretación prejudicial, corresponde efectuar las comparaciones y contraste de los siguientes elementos:

El trazado.

El signo mixto propuesto por GUESS? Inc. muestra ocho letras “G”, que se encuentran entrelazadas por pares a través de la parte del arco de la letra “G”, dispuestos en dos filas y dos columnas, ocupando una campo de forma cuadrada, con pequeñas figuras de rombos a los laterales, y figuras de rombos de tamaño mediano en la parte superior e inferior.

El signo registrado por GUCCIO GUCCI S.P.A., muestra dos letras “G” situadas horizontalmente en forma opuesta una de la otra, advirtiéndose un entrecruzado de las letras

por la parte superior e inferior, y uniéndose en la parte central, formando con sus bordes una figura elíptica.

El concepto.

Verificados ambos signos, se advierte que ninguno de ellos evoca una idea en particular, pues las figuras no se asemejan a siluetas de algún sujeto u objeto que pueda ser fácilmente identificable a partir de la visualización.

Los colores.

Ambos signos fueron presentados ante este tribunal en un diseño con colores blanco y negro; sin embargo, se puede apreciar que en el signo de GUESS? Inc. predomina el color negro o relleno en las letras utilizadas y los picos figuras de rombo que la adornan.

En el caso del signo de GUCCIO GUCCI S.P.A., se utiliza el color negro, o color solo en las líneas de contorno de las letras, encontrándose en blanco o sin relleno la parte interna de las mismas.

De la verificación expuesta, se advierte que las semejanzas en el elemento gráfico de los signos analizados, son mínimas, apartando el elemento denominativo como es la letra "G", se evidencia que el cruce o entrelazado de las letras "G" puede considerarse un aspecto similar; empero, éste no se encuentra dispuesto en la misma forma en ambos diseños, y los colores que de acuerdo a los diseños están en blanco y negro, pero que pueden ser reproducidos en otros tonos, como ocurre en el caso de la marca opositora.

En este sentido se advierte que no se configuran los supuestos requeridos en cuanto a identidad o semejanza de los signos y productos o servicios en conflicto, que puedan generar riesgo de confusión directo e indirecto, o riesgo de confusión por asociación, habiendo la autoridad jerárquica determinado correctamente que el signo solicitante reúne los suficientes elementos de distintividad respecto a la marca registrada, no encontrándose, en consecuencia inmerso en la causal de irregistrabilidad establecida en los arts. 135-b) y 136-a) de la Decisión 486.

VI.3. Conclusiones.

Que del análisis precedente, este Tribunal Supremo de Justicia concluye que el SENAPI, al pronunciarse a través de la Resolución Jerárquica DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero, no ha incurrido en conculcación de normas legales, limitándose a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, 778 al 781 del Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda de fs. 42 a 44 y subsanada de fs. 77 a 79 interpuesta por Álvaro Fernando Siles San Martin, en representación legal de la Empresa GUCCIO GUCCI S.P.A., contra el SENAPI; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución DGE/OPO/J-Nº 047/2014 de 10 de febrero.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

118

Administración de la Aduana Interior Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 79, interpuesta por la Administración de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 89 a 93 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 115; renuncia a réplica de 5 de febrero; autos para sentencia de fs. 118, 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 emitió el Informe Nº AN-CBBCI-SPCC-V-0773/13, el 13 de noviembre de 2013, señalando que la documentación ofrecida como prueba por parte del sujeto pasivo, incluyendo no sólo el análisis de las declaraciones únicas de importación presentada por Germán Antonio Roque Espejo, sino también aquella que fue entregada por el conductor al momento del comiso no amparan el producto comisado.

Puntualiza que la Aduana Nacional amparó su resolución sancionatoria con la normativa vigente e inherente al caso en cuestión, siendo aplicadas dichas normas de acuerdo a la contravención establecida como contrabando contravencional.

La demanda señala que la administración aduanera está vinculada a respetar ciertos principios para expresar, a través de los actos y procedimientos administrativos que correspondan, su voluntad como administración pública en el marco de la Ley General de Aduanas, por consiguiente señala que, de conformidad a lo expuesto, se acredita de la revisión de los antecedentes administrativos que, hasta la emisión de la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI Nº 0940/2013, la administración aduanera garantizó al sujeto pasivo un debido proceso y los espacios necesarios para que asuma la defensa correspondiente, cumpliendo lo señalado en los nums. 6, 7 y 10 del art. 68 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que la Administración de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, a través de su representante impugna la

Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1248/2014, en mérito a los siguientes argumentos:

La resolución sancionatoria consideró la normativa para el caso en cuestión, estableciendo que lo invocado por el sujeto pasivo no correspondió, toda vez que no existe vulneración al párrafo I del art. 180 y 232 de la C.P.E., respecto a que se habría vulnerado el principio de legalidad; en ese sentido la administración aduanera emitió el Informe Nº AN-CBBCI-SPCC-V-0773/2013, señalando que el producto comisado (lenteja), no se encuentra amparado por la documentación ofrecida como prueba por el sujeto pasivo, incluyendo no sólo el análisis de las declaraciones únicas de importación, sino también aquella que fue entregada por el conductor al momento del comiso, toda vez que esos respaldos no consignan el número de lote y la fecha de vencimiento del producto, conforme art. 101 del D.S. N° 25870.

Resalta que la observación que hizo esa administración aduanera para el comiso de la mercancía consignada en el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0777/20l3, se debe a la ausencia de la fecha de vencimiento y número de lote como información consignada en la documentación de respaldo; toda vez que en el aforo físico la administración aduanera llegó a establecer la existencia de esos datos en los sacos de lentejas comisados.

Respecto al contenido de recurso jerárquico impugnado, señala que éste se extralimitó al no fallar de acuerdo a las cuestiones planteadas, por lo que se vulneró el principio de congruencia que debe existir entre lo planteado y lo resuelto, esta consideración debido a que, se hace mención a un informe y certificación emitida por SENASAG mediante comunicación Interna que la administración aduanera desconoce, en tal sentido la resolución jerárquica impugnada emitió un criterio ultra petita, alejando su pronunciamiento de lo pedido por el sujeto pasivo, que era la valoración de una prueba presentada en forma extemporánea, generando una situación de inequidad o desigualdad entre las partes, toda vez que al no haber sido observado dicho aspecto por el sujeto pasivo, la administración aduanera no pudo ejercer defensa ante la observación vulnerando el derecho a la defensa e igualdad de partes que se encuentran regulados en el artículo 119, parág. 1 de la C.P.E.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando la revocatoria de lo indebidamente resuelto en Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1248/2014 de 1 de septiembre y en consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Sancionatoria AN-GRCGR-CBBCI Nº 0940/2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante providencia de 12 de diciembre de 2014, fs. 81, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Ejecutivo a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 89 a 93, señala que no es cierto que la resolución jerárquica habría fallado de forma ultra petita, pues de la lectura del recurso jerárquico, se establece el objeto de análisis en esa instancia, por lo que resultan falsas las afirmaciones del demandante, sin embargo; señala que dentro del procedimiento efectuado por la administración, se evidencia que se tiene que el 28 de octubre de 2013, se validaron las DUI C-28207 y 28229, las que consignan en sus documentos adicionales -entre otros documentos- los códigos ORU 1818 y 1817, los Certificados Fitosanitarios Nos. 073269 y

073268, de 16 de octubre de 2013, emitidos por el SENASAG, los cuales fueron presentados por el sujeto pasivo con los Certificados Fitosanitarios Nos. 073269 PFI JO ORU-1818 y 073268 PFI JO ORU-1817; valorados por la administración aduanera, mediante Informe Nº AN-CBBCI-SPCC-V-0773/2013, concluyendo que las DUI, no amparan la legal importación de la mercancía, al no consignar el número de lote y la fecha de vencimiento, de conformidad a lo establecido en el art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Señala que; el sujeto pasivo estableció en su recurso jerárquico que el SENASAG realizó la respectiva verificación fitosanitaria del producto, emitiendo el informe técnico de inspección sanitaria a importaciones, en el que consta la fecha de vencimiento, aspecto verificado por esa autoridad, por el cual aduce que en uso de sus facultades previstas en el parág. I, art. 210 del Cód. Trib., y en sujeción al principio de verdad material, se evidenció que las DUI C-28229 y C-28207 demuestran la legal importación de la mercancía descrita en el ítem 1. Finaliza manifestando que los argumentos del demandante no demuestran o establecen, el fallo incongruente y ultrapetita acusado en contra de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y solo se limita a realizar afirmaciones por demás generales y no precisas; haciendo referencia a jurisprudencia.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

El Control Operativo Aduanero (COA), a través de sus efectivos, elaboró el Acta de Comiso Nº 001741, de 29 de octubre de 2013, por el decomiso preventivo en el camión Volvo, color azul con blanco, con placa de control 1155 DGL, conducido por Emilio Zenón Lozano Palacios, de sacos de lenteja marca Simpson Seeds Inc., de procedencia extranjera (Canadá); indicando que en el momento de la intervención se presentó original de la DUI C-24229, y en fotocopia legalizada el Permiso Fitosanitario de Importación Nº 073268 J.D. ORU-1817 de 16 de octubre de 2013.

El 1 de noviembre de 2013, la administración aduanera emitió el Acta de Intervención Contravencional N° COARCBA-C-0777/2013, manifestando que el 29 de octubre de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero en la Localidad de Suticollo de Cochabamba, intervinieron un camión, marca Volvo, con placa de control 1155-DGL, conducido por Emilio Zenón Lozano Palacios, evidenciando que en la carrocería transportaba sacos de lenteja marca Simpson Seeds de procedencia extranjera, en el momento de la intervención presentó original de la DUI C-24229 de 18 de septiembre de 2013 y fotocopia legalizada de un permiso fitosanitario de importación Nº 073268 J.D. ORU–1817 de 16 de octubre de 2013, siendo que la DUI registra como P.F.I. ORU-1747, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando procedieron al comiso preventivo de la mercancía; trasladada y entregada al recinto aduanero Almacenes Bolivianos ALBO S.A., para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente, acta con el que fue notificado a Emilio Zenón Lozano Palacios,

el 5 de noviembre de 2013 y mediante Secretaría a Germán Antonio Roque Espejo, el 6 de noviembre de 2013.

Mediante memorial presentado el 6 de noviembre de 2013, ante la administración aduanera, el sujeto pasivo aclaró que al día siguiente del decomiso hizo su presentación de pruebas mostrando la documentación original, al amparo del art. 24 de la C.P.E., pidió dictar resolución determinativa y la tramitación respectiva con prontitud, por ser (sacos lenteja) alimento perecedero; adjuntó documentación de descargo.

El 14 de noviembre de 2013, el sujeto activo emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-GRCGR-CBBCI 0940/2013, que declaró probado el contrabando contravencional atribuido a Germán Antonio Roque Espejo y Emilio Zenón Lozano Palacios; y dispuso el comiso definitivo de la mercancía detallada en el acta de entrega de inventario de la mercancía decomisada, correspondiente al Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0777/2013; acto administrativo notificado en secretaría el 11 de diciembre de 2013, a Germán Antonio Roque Espejo.

Instancia de alzada.

Interpuesto el recurso de alzada, la ARIT Cochabamba, emitió Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0144/14, de 10 de abril de 2014, confirmando la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI 040/2013, emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba de la Aduana Nacional.

Instancia jerárquica.

El recurso jerárquico interpuesto por Germán Antonio Roque Espejo, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre, que resuelve revocar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 144/14, de 10 de abril de 2014, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria Nº AN-GRCGR-CBBCI 0940/13, de 14 de noviembre de 2013, que dispuso el comiso definitivo de la mercancía descrita en el ítem 1, disponiendo como consecuencia la devolución de la mercancía al propietario; de conformidad a lo previsto en el inc. a), parág. 1, art. 212 de la L. Nº 2492.

En conocimiento de dicha resolución, la Administración de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional, interpuso la presente demanda contenciosa administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre. 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. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme evidencia la providencia cursante de fs. 86 de obrados.

IV.- De la problemática planteada.

De antecedentes de la demanda, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1248/2014 emitido por la AGIT, que de acuerdo al demandante vulneró el principio de congruencia y emitió un criterio ultra petita, alejando su pronunciamiento de lo pedido por el sujeto pasivo, que era la valoración de una prueba presentada en forma extemporánea, generando una situación de inequidad o desigualdad entre las partes, vulnerando el derecho a la defensa e igualdad de partes.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Examinado el contenido de los actos, resoluciones administrativas, los argumentos y defensa formulada por las partes, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar la causa, en los siguientes términos:

En relación a la acusación de la administración aduanera, en sentido de que la AGIT emitió una decisión con un criterio ultra petita, alejando su pronunciamiento de lo pedido por el sujeto pasivo y no falló de acuerdo a las cuestiones planteadas, vulnerando el principio de congruencia que debe existir entre lo planteado y lo resuelto, toda esta acusación por desconocimiento de la administración aduanera del informe y certificación emitida por SENASAG mediante comunicación Interna CI/SENASAG-OR/ARCF/Nº032/2014; ante cuyos términos, de revisión de antecedentes administrativos se advierte que mediante oficio AGIT-2228/14, de 11 de agosto de 2014 de fs. 205 (Anexo 2 antecedentes administrativos), la AGIT solicitó al Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG) certificación respecto a los Certificados Fitosanitarios Nos. 073269 PFI JO ORU-1818 y 073268 PFI JO ORU-1817, presentados en instancia administrativa y administrativa impugnatoria, por el sujeto pasivo.

Los datos del proceso administrativo fs. 206-207 (Anexo 2 antecedentes administrativos), muestran que, ante el pedido de certificación formulada por la AGIT, el SENASAG-Oruro a través de su encargado de registro y certificación fitosanitaria, mediante Comunicación Interna CI/SENASAG-OR/ARCF/Nº032/14, de 13 de agosto de 2014, certificó que los permisos fitosanitarios de importación PFI Nº 73268 JD ORU-1817 y PFI Nº 73269 JD ORU-1818, solicitados por Germán Roque Espejo (sujeto pasivo), fueron emitidos cumpliendo con la R.A. N° 121/2002 y que de acuerdo al Sistema PServicios del Gran Paititi Distrital Oruro, donde fueron realizados los PFI (Permiso Fitosanitario de Importación), no exige el detalle de número de lote, ni la fecha de vencimiento.

Continuando con la revisión de antecedentes administrativos, se advierte de fs. 208 a 212 (Anexo 2 antecedentes administrativos), nota en original, mediante la cual la Jefatura Distrital La Paz SENASAG-MDRyT, mediante nota Cite: SENASAG/JO/LP/Nº 749/14, de 26 de agosto de 2014, certificó que en el puesto de control de Aduana Interior La Paz (DAB), se procedió a la inspección del producto lenteja en grano, para el operador Antonio Roque Espejo, y que los datos expresados en el Informe Técnico de Inspección Sanitaria a Importaciones Nº 054963, de 28 de octubre de 2013, corresponden a los productos indicados en los Permisos Fitosanitarios de Importación PFI Nos. 73268 y 73269, emitidos por la Jefatura Distrital Oruro.

De la recapitulación detallada de los hechos; se puede evidenciar que la instancia impugnatoria jerárquica, en la búsqueda de la verdad material a la cual se halla compelida como instancia jerárquica, por la L. Nº 2492 (Código Tributario) art. 210 parág. I, en sujeción al principio de verdad material, establecido por el inc. d), art. 4 de la L. Nº 2341, aplicable con carácter supletorio por mandato del art. 201 del Código Tributario; y toda vez que la observación de la administración aduanera señala la inexistencia de número de lote y fecha de vencimiento en documental de mercancía; mediante oficio AGIT-2228/14, de 11 de agosto de 2014 de fs. 205 (Anexo 2 antecedentes administrativos), la AGIT solicitó al Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria (SENASAG) -instancia estatal competente- certificación respecto a los Certificados Fitosanitarios Nos. 073269 PFI JO ORU-1818 y 073268 PFI JO ORU-1817, elenco probatorio que ya había sido ofrecido por el sujeto pasivo en instancia administrativa y en instancias administrativas impugnatorias en el

desarrollo del proceso, siendo estas literales (certificados fitosanitarios) de pleno conocimiento de esas instancias.

En ese contexto se advierte, que la AGIT formó convencimiento al evidenciar que a través de Comunicación Interna CI/SENASAG-OR/ARCF/Nº032/14, de 13 de agosto de 2014, otorgado por una entidad competente, certificando que los permisos fitosanitarios de importación PFI Nº 73268 JD ORU-1817 y PFI Nº 73269 JD ORU-1818, ofrecidos para acreditar la importación por el sujeto pasivo, fueron evidentemente emitidos en cumplimiento de la R.A. N° 121/2002 y que el Sistema de Servicios del Gran Paititi Distrital Oruro, donde fueron realizados los PFI (Permiso Fitosanitario de Importación), no requieren el número de lote, ni la fecha de vencimiento, asimismo la AGIT corroboró mediante nota en original, de la Jefatura Distrital La Paz SENASAG-MDRyT, mediante nota Cite: SENASAG/JO/LP/Nº 749/14, de 26 de agosto de 2014, que certificó que en el puesto de control de Aduana Interior La Paz (DAB), se procedió a la inspección del producto lenteja en grano, para el sujeto pasivo, y que los datos expresados en el Informe Técnico de Inspección Sanitaria a Importaciones Nº 054963, de 28 de octubre de 2013, corresponden a los productos indicados en los permisos fitosanitarios de Importación.

Asimismo, y complementariamente se advierte que el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0777/2013 evidencia que el sujeto pasivo adjuntó como documentación de descargo las siguientes literales: Acta de Comiso Nº 001741 de 29 de octubre de 2013, Declaración Única de Importación 2013/201/C-28207 de 28 de octubre de 2013 tramitada por Agencia Despachante de Aduana RODAS SRL., a nombre de Germán Antonio Roque Espejo, documentos adicionales, nota de valor, factura comercial Nº 12132022 de 8/20/2013, Carta de Porte Internacional Nº MSCUV5124291 de 23 de octubre de 2013, Parte de Recepción Nº 201 2013 534488-MSCUV512429, Permiso Fitosanitario de Importación SENASAG Nº ORU-1818, Formulario de Descripción de Mercancías Nº 13MI9915 de 28 de octubre de 2013, MIC/DT-A Nº 2013529728 de 23 de octubre de 2013, solicitud de emisión del parte de recepción sin descarga de las mercancías formulario 107 de 25 de octubre de 2013, Bill of Lading Nº MSCUV5124291 de 20 de agosto de 2013, cédula de identidad Nº 4369510 perteneciente a German Antonio Roque Espejo, Fundempresa Nº 0000319516, certificado de inscripción Padrón Nacional de Contribuyentes NIT Nº 4369510019, Certificado Fitosanitario Nº 2450111 de 14 de agosto de 2013, lista de empaque de la factura Nº 12132022 de 20 de agosto de 2013, Planilla de Gastos Portuarios Nº 13154012 de 25 de octubre de 2013, Recibo Único de Pago Nº R 39550 de 28 de octubre de 2013, Declaración Única de Importación 2013/201/C-28229 de fecha 28/10/2013 tramitada por Agencia Despachante de Aduana RODAS SRL, a nombre de Germán Antonio Roque Espejo, documentos adicionales, nota de valor, factura comercial Nº 12132023 de fecha 08/20/2013, Carta de Porte Internacional Nº MSCUV5124226 de 23 de octubre de 2013, Parte de Recepción Nº 201 2013 534465-MSCUV5124226, Permiso Fitosanitario de Importación SENASAG Nº ORU-1817, MIC/DTA Nº 2013529709 de 23 de octubre de 2013, solicitud de emisión del parte de recepción sin descarga de las mercancías, formulario 107 de 25 de octubre de 2013, Bill of Lading Nº MSCUV5124226 de 20 de agosto de 2013, Certificado Fitosanitario Nº 2450114 de 14 de agosto de 2013, lista de empaque de la factura Nº 12132023 de 20 de agosto de 2013, Planilla de Gastos Portuarios Nº 13154010 y Nº 13154011 de 25 de octubre de 2013. Parte de Recepción Nº 2012013534497-MSCUV5124226, MIC/DTA Nº2013529669 de 23 de octubre de 2013; Recibo Único de Pago Nº R 39580 de 28 de octubre de 2013 y Declaración Andina de Valor Nº 13156339.

De toda la información y prueba presentada por el sujeto pasivo y la información adicional solicitada por la AGIT, en el marco de sus funciones, competencia y búsqueda de la verdad material, literal probatoria que no precisaba ser de conocimiento previo de la administración aduanera, al haber sido emitida esa certificación por una entidad pública con competencia nacional; evidenciándose como consecuencia que las observaciones de la administración aduanera sobre el supuesto no amparo de la documentación de respaldo a la fecha de vencimiento del producto y número de lote quedaron desvirtuadas para la AGIT, por la certificación emitida a través de Comunicación Interna CI/SENASAG-OR/ARCF/Nº032/14, de 13 de agosto de 2014, del SENASAG, entidad competente que certificó que los Permisos Fitosanitarios de Importación PFI Nº 73268 JD ORU-1817 y PFI Nº 73269 JD ORU-1818, no requieren el número de lote, ni la fecha de vencimiento, añadiéndose a todo ello, que la nota de la Jefatura Distrital La Paz SENASAG-MDRyT, certificó que los datos expresados en el Informe Técnico de Inspección Sanitaria a Importaciones Nº 054963, de 28 de octubre de 2013, corresponden a los productos indicados en los Permisos Fitosanitarios de Importación PFI Nos. 73268 y 73269.

A mayor abundamiento, debe resaltarse que la mercancía física comisada mediante Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0777/2013, destaca que tanto el número de lote y fecha de vencimiento observados por la administración aduanera son evidenciados físicamente en la mercancía, aspecto corroborado en el aforo físico de la mercancía efectuada por la propia Aduana Nacional de Bolivia, que llegó a establecer la existencia de esos datos en los sacos de lentejas comisados.

Como corolario, se evidencia que la AGIT cotejó toda la prueba presentada por el sujeto pasivo, con la certificación CI/SENASAG-OR/ARCF/Nº032/2014, nota Cite: SENASAG/JO/LP/Nº 749/14, de 26 de agosto de 2014, evidenciando su conexitud y pertinencia para enervar que las DUI C-28229 y C-28207 (con documentación soporte), ofrecidas como prueba de descargo ante la administración aduanera por el sujeto pasivo, mismas que fueron replicadas en instancia recursiva; muestran la legal internación de la mercancía comisada por la administración aduanera; aspecto corroborado documental y físicamente por la AGIT, en la mercancía comisada, al consignarse la descripción, país de origen, marca, número de lote y fecha de vencimiento, los mismos que fueron evidenciados en aforo físico, muestrario fotográfico y el acta de inventario de la mercancía decomisada; dando cumplimiento al art. 101 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, modificado por D.S. Nº 784, documentación y mercancía física que formó convicción en la autoridad jerárquica para desvirtuar la comisión de contrabando contravencional, tipificado por la administración aduanera.

Todo ello, evidencia que la AGIT no emitió una decisión con un criterio ultra petita, como lo acusa la administración aduanera, al contrario la autoridad jerárquica muestra en su pronunciamiento una correlación entre el petitum del sujeto pasivo y la resolución del fallo, emitiendo su decisión de acuerdo a las cuestiones planteadas, hecho que evidencia la no vulneración del Principio de Congruencia que debe existir entre lo planteado y lo resuelto, como tampoco se advierte la vulneración del derecho a la defensa e igualdad de partes; aspectos acusados erróneamente por la administración aduanera; por lo que, corresponde confirmar la resolución jerárquica impugnada.

VI.- Conclusiones.

Este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada,

puesto que la AGIT efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, 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, 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, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 69 a 79, interpuesta por la Administración de la Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1248/2014 de 1 de septiembre, dictada por la Autoridad General de Impugnación.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

119

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 53 a 61, interpuesta por Lilian Moreno Cuellar, en representación de Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO Santa Cruz) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, corriente de fs. 37 a 50, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), proveído de admisión de fs. 77, la contestación de fs. 147 a 153, intervención del tercero interesado de fs. 114 a 120 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 158 a 164 y 173 a 175 vta., decreto autos para sentencia de fs. 176 y demás antecedentes del proceso.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala el demandante, que la administración tributaria en virtud a sus facultades otorgadas por la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, procedió a verificar los documentos que respaldan la Solicitud de Devolución Impositiva (CEDEIM) bajo modalidad de Verificación "CEDEIM Posterior", con base a las Ordenes de Verificación Externa N° 00080VE0190, 00080VE0193, notificadas mediante cedula el 13 de mayo de 2011, con el objeto de comprobar el cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y Gravamen Arancelario (GA), respecto a la devolución impositiva efectuada a los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de la gestión 2007, correspondiente al contribuyente Empresa Minera Paititi SA (EMIPA SA).

Conforme lo dispuesto en los arts. 66, 100, 125 y 126 del Cód. Trib. Boliviano y el alcance de las ordenes de verificación, comprobó que se solicitó valores CEDEIM's consignado en las Declaraciones Juradas (DDJJ) presentadas por el IVA y los periodos fiscalizados, crédito fiscal emergente de facturas de compras que no cumplen las normas establecidas para el efecto, infringiendo la L. N° 1489, los D.S. N° 25465, L. 843, D.S. N° 21530 y la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, en consecuencia el crédito fiscal vinculado y válido no fue suficiente para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido.

Refiere que bajo tal antecedente, la administración tributaria procedió a emitir la R.A. Nº 21-00003-13, determinando la diferencia existente entre el monto devuelto por devolución tributaria y el importe indebidamente devuelto. En la prosecución del trámite administrativo y ante la presentación del recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria

(ARIT) emitió la Resolución ARIT-SCZ/RA 0428/2014, revocando totalmente la resolución administrativa, y ante el recurso jerárquico lo confirmó le resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La entidad demandante recurre a este tribunal reclamando la fundamentación técnico jurídica de la resolución impugnada, transcribiendo in extenso desde el Punto xv a xxiii del Punto VI.4.2; así mismo, los arts. 126 y 128 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, respecto a la devolución tributaria. Afirma que el procedimiento CEDEIM es un procedimiento especial de revisión y evaluación, más aun cuando se trata de un CEDEIM Posterior, procedimiento que se inicia con la notificación de la orden de verificación y requerimiento de documentos, a fin de proceder con su revisión y evaluación del crédito fiscal comprometido para devolución realizada por el contribuyente, que concluye con una resolución administrativa que establece resultados de dicha revisión y evaluación, en cambio el proceso de determinación tributaria común, regulado por la Sección IV (Determinación de la deuda tributaria), se inicia con la notificación de una orden de verificación o fiscalización y vista de cargo, estableciendo cargos preliminares sujetos a un periodo de descargo y concluye con la emisión de la resolución determinativa, que pone fin a este proceso, diferente al procedimiento especial de devolución tributaria la cual consiste únicamente en la revisión y evaluación de facturas que respaldan un CEDEIM.

Sostiene que el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, en el que se ampara la AGIT para declarar la prescripción, no es aplicable, al tratarse de una Solicitud de Devolución Impositiva sujeto a procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto, claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, a su vez Reglamentada por la L. Nº 1489 de Exportaciones y el D.S. N° 25465 que Reglamenta la Devolución Impositiva, más aun cuando está reglamentado su procedimiento por otra normativa; en el punto aclara, si bien es cierto la prescripción se computa desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel cuando se produjo el vencimiento de pago, en el caso, no existe vencimiento de pago respectivo, debido a que el contribuyente comprometió un crédito fiscal de un periodo fiscal anterior para solicitar su devolución, por lo que la AGIT erradamente computa el plazo de la prescripción a partir del 1 de enero del año del periodo comprometido siguiente, simple y sencillamente porque no existe un vencimiento de pago como señala el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, aclarando que en el procedimiento de devolución impositiva no existe vencimiento de pago, contrariamente el inicio del cómputo de la prescripción para las devoluciones impositivas comienza a computarse desde el momento que se produjo la devolución indebida (no existe vencimiento de pago).

Alegando errónea interpretación de la norma por la AGIT, respecto al art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, cita y desglosa la Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo, relacionándolo con el último párrafo del art. 47 del Cód. Trib. Boliviano, que establece como tributo omitido los montos indebidamente devueltos por la administración tributaria expresados en UFV, en la misma línea el art. 128 del mismo cuerpo Legal respalda el motivo por el cual se emite la resolución administrativa que consigna el monto indebidamente devuelto; por consiguiente, manifiesta que no existe un vencimiento de pago como señala el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, además el contribuyente ha comprometido créditos fiscales de la 2007, en fecha posterior al 3 de abril de 2008 y 25 de junio de 2008, presentando formulario 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones Provisionales), comprometiendo crédito fiscal de enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007,

solicitando devolución de IVA y GA, procesado y verificado por la administración tributaria, el 11 de agosto de 2008, recién efectúa la devolución de los CEDEIM, fechas estas últimas que pide deben ser consideradas para el computo de la prescripción, por cuanto en dichas fechas se efectuó la devolución indebida de importes.

También señala que el 13 de mayo de 2011, notificó a Zenón Bellido Campuzano con las Órdenes de Verificación CEDEIM N° 00080VE0190 y 00080VE0133, bajo modalidad de verificación "CEDEIM Posterior", a objeto de comprobar si el contribuyente legalmente cumplió con las disposiciones legales del IVA y GA, respecto a la devolución impositiva efectuada. En este sentido, afirma que al tratarse de un procedimiento especial (Devolución tributaria y restitución de lo indebidamente devuelto), el hecho generador de la obligación tributaria se considera ocurrido en el momento de la realización de la circunstancia material, es decir, en el momento de la devolución impositiva efectuada por la administración tributaria (gestión 2008), cuando el contribuyente se benefició de la devolución respecto a periodos anteriores de su fecha de solicitud, en esa medida considera que el cómputo para la prescripción deberá computarse a partir de la devolución del impuesto, conforme lo dispuesto en el último párrafo del art. 47 Cód. Trib. Boliviano.

En el caso, aclara que el cómputo para la prescripción se inició a momento de la devolución de los CEDEIM a favor del contribuyente, asimismo, la administración tributaria al notificar con las órdenes de verificación al sujeto pasivo (13 de mayo de 2011), conforme a la línea jurisprudencial citada al constituirse en una causal, se suspendió el cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano, extendiéndose por seis meses más el cómputo de la prescripción, por lo tanto, afirma que la administración tributaria procedió a notificar con la orden de verificación dentro del plazo de los cuatro años, respaldando su posición con la Sentencia del TSJ N° 013/2013 de 6 de marzo, mediante la cual establece de manera concreta que la orden de verificación cumple con el mismo objeto que la orden de fiscalización y que ambas tienen la misma eficacia, quedando por demás evidente que la R.A. Nº 21-00003-13, fue notificado al contribuyente dentro del plazo de la suspensión (28 de junio de 2012), antes del vencimiento de la facultad de ejercer la verificación, confirmando que no existió prescripción, al efecto presentó un cuadro de detalle.

GRACO Santa Cruz, hace mención la Jurisprudencia de la AGIT Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1246/2013 de 29 de julio, transcribiendo la parte pertinente en relación a la prescripción establecida en la L. N° 317, extremo que en recurso Jerárquico fue expuesto ante la AGIT, autoridad que no considero la modificación del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, en consecuencia el demandante señala que la Resolución Jerárquica de la AGIT, carece de fundamento y asidero legal, pues la norma donde sustenta su posición ha sido modificada.

Del mismo modo el actor alega que la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT), realiza un análisis superficial al art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, para validar una resolución injusta e ilegal, pues la resolución de recurso jerárquico desconoció y no tomo en cuenta el art. 59 modificado por la L. N° 317, art. 2, respecto al nuevo plazo para la prescripción, por otro lado con la jurisprudencia citada, indica demostrar que no existe diferencia entre verificación y fiscalización, que tienen el mismo efecto, hecho que suspendió el plazo para la emisión de la resolución administrativa, normativa que acusa de falta de valoración.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicita declarar probada la demanda y en sentencia se revoque totalmente la Resolución Jerárquica Nº AGIT/RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, en definitiva se declare firme y subsistente la R.A. Nº 21-00003-13.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, bajo los siguientes argumentos:

II.1. Contesta el demandado desarrollando los arts. 59, 61, 62 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, respecto al cómputo de la prescripción, su interrupción y la suspensión de dicho instituto, recurre también al art. 3 de la L. Nº 3092 (Título V del Código Tributario Boliviano) de 7 de julio de 2005, desglosando para concordar con el D.S. Nº 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano, en relación de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, L. Nº 1340 Código Tributario abrogado, L. Nº 1990 L.G.A., y la L. Nº 291, a los fines de precisar el inicio para computar la prescripción y la norma aplicable para el efecto, adicionalmente transcribe el art. 29 y 32 del D.S. Nº 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano.

En el contexto normativo presentado, la AGIT indica que el 13 de mayo de 2011, la administración tributaria notificó a la Empresa Minera Paititi S.A., con las órdenes de verificación y dejo determinado que el proceso de determinación bajo modalidad de "Verificación Posterior CEDEIM" de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, se circunscribe a un proceso de verificación puntual regulado por el art. 32 del D.S. Nº 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano, si bien al igual que en la fiscalización, la verificación implica también un control y revisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el presente caso dichas actividades se hallan limitadas a un alcance especifico de hechos, elementos y alcances, relacionados al crédito fiscal IVA comprometido y verificación de las formalidades del GA, de lo que se colige que la verificación tiene un alcance determinado, dirigido a revisar elementos o datos específicos del crédito fiscal IVA y GA, situación que no ocurre con el proceso de fiscalización, donde las actividades control y revisión son integrales y abarcan mayores elementos o datos relacionados con las transacciones económicas realizadas por el sujeto pasivo; en el caso, afirma que el procedimiento de determinación aplicado por la administración tributaria, trata de un proceso de verificación puntual, en consecuencia, se asume que la suspensión de la prescripción establecida en el art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano, es aplicable sólo a la notificación con el inicio de la orden de fiscalización, no siendo extensiva a las órdenes de verificación.

Continua la AGIT, ilustrando la diferencia del procedimiento de verificación y fiscalización, que no tiene el mismo valor y tratamiento de una orden de fiscalización, aunque ambos procedimiento apliquen la previsión del art. 104 del Cód. Trib. Boliviano, en el caso, el demandante tratar de incluir a la notificación con la orden de verificación como causal de suspensión del término de la prescripción, hecho que vulneraría la seguridad jurídica al establecer situaciones que no están expresamente señaladas en la ley. En autos, finalizado el trabajo de verificación el 24 de mayo de 2013, la administración tributaria emitió el Informe que sirvió de sustento para la emisión de la resolución administrativa notificada el 28 de junio de 2013, a EMIPA SA, estableciendo un importe indebidamente devuelto, lo que evidencia la aplicación de los arts. 59 y 60 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, que establecen que las acciones de la administración tributaria prescriben a los 4 años, término que se

computa a partir del 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en el que se produjo el vencimiento del período de pago.

Para el caso, la AGIT refiere que el computo de la prescripción de 4 años para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, así como para determinar la deuda tributaria de los periodos enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, se inició el 1 de enero del 2008 y concluyó el 31 de enero de 2011; afirma que de la revisión de antecedentes administrativos, hasta dicha fecha no se evidenció de causal de suspensión ni de interrupción del curso de la prescripción, tomando en cuenta que la administración tributaria notificó al contribuyente con la resolución administrativa el 28 de junio de 2013, después de haber operado la prescripción de las acciones de la administración tributaria; respecto al hecho de que es un procedimiento especial, aclara que el razonamiento de la administración tributaria no coincide con lo establecido en el art. 3 de la L. Nº 3092 y D.S. N° 27310, que dispone, que la norma aplicable será la vigente a la fecha del acaecimiento de los hechos, el hecho generador para el IVA se perfeccionó en los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007, por lo que el vencimiento de dichos períodos fiscales se produjo en febrero, marzo, abril, mayo, junio y julio de 2007.

El demandante se remite y adiciona a su contestación la Doctrina Tributaria SIDOT V.2, desarrollando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0244/2011, concluye su fundamentación citando Jurisprudencia contenida en la S.C. N° 0824/2012, sosteniendo su posición sobre la base de sus argumentos descritos precedentemente. Finalmente, dice que los argumentos del demandante no son evidentes y carecen de sustento jurídico-tributario, por el contrario la resolución ahora impugnada fue emitida en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, manifestando ratificarse en sus fundamentos, debido a que no existe agravio ni lesión de derechos que se hubiere causado al demandante.

II.2. Petitorio.

La AGIT, pide se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre.

II.3. Réplica y dúplica.

Presentada la réplica de fs. 158 a 163 vta., el demandante GRACO Santa Cruz del SIN, ratificó y reiteró los argumentos contenidos en la demanda contenciosa administrativa, corrida en traslado fue presentado la dúplica de fs. 173 a 175 vta., reiterando la AGIT los argumentos expuestos en su respuesta, sosteniendo su determinación asumida en la resolución de recurso jerárquico.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 114 a 120 vta., se apersona Rodolfo Pablo Aguirre Acosta en representación legal de la Empresa Minera Paititi S.A., quien responde a la demanda en su condición de tercero interesado, bajo los siguientes argumentos:

III.1. Sostiene que todos los argumentos recogidos por el demandante no se encuentran en ninguna norma, debido a que en Derecho Administrativo no se regulan por “criterios” de los funcionarios ni por la “lógica”, sino que deben limitarse a lo estrictamente reglado, entonces el computo de la prescripción puede efectuarse conforme lo expresamente dispuesto en la ley el art. 60-I del Cód. Trib. Boliviano, determina las facultades de la administración tributaria que están sujetas a la prescripción, y el parág. II del mismo artículo,

indica el momento del cómputo de la prescripción, en consecuencia las órdenes de verificación externa no son documentos para interrumpir o suspender la prescripción, tampoco existe ningún computo especial o diferenciado para las verificaciones de los CEDEIMs; a manera de sustento transcribió partes del memorial de demanda, sobre el que ratifica, que el inicio del cómputo de la prescripción es el previsto en la normativa y no como intenta la administración tributaria. Del mismo modo transcribe los puntos de la resolución jerárquica en relación a la prescripción.

Entre otros fundamentos, el tercero interesado bajo epígrafe; la norma aplicable al presente caso es el texto original del art. 60 de la L. N° 2492, no así leyes promulgadas con posterioridad; en el punto, la administración tributaria pretende se apliquen la L. Nos. 291 y 317, siendo leyes de 2012, que modifican el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, sin embargo, resalta que durante el proceso de impugnación invocó el A.S. Nº 217/2008, dado que se trata de un caso similar, correspondiente a un periodo fiscal (noviembre 1997), de esa manera transcribiendo partes de la Resolución AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, también destaca que la administración tributaria al negar la prescripción de los periodos fiscalizados, violenta el cumplimiento de los Principios de Legalidad, de Seguridad Jurídica y de "Tempus comisi delicti", debiendo garantizarse al contribuyente seguridad y certeza jurídica; concluye señalando que la administración tributaria efectuó un errada interpretación de las L. Nos. 317 y 291.

III.2. Petitorio.

Por lo expuesto pide el tercero interesado declarar improbada la demanda en todas sus partes.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

IV.1. El contribuyente EMIPA S.A., el 13 de mayo de 2011, es notificado con las Órdenes de Verificación Externa Nos. 00080VE0190 y 00080VE0193 de 12 de mayo de 2011, comunicando el inicio de verificación bajo la modalidad de Verificación Posterior CEDEIM, a objeto de comprobar los hechos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el período y verificación de las formalidades del GA, relacionadas a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2007.

A su vez, la administración tributaria notificó a EMIPA S.A., con el requerimiento Form. 4003 N° 00106315, solicitando documentación detallada en 15 puntos, en cumplimiento a dicho requerimiento de los antecedentes, se tiene que en distintas fechas la EMIPA S.A., presentó documentación y realizó aclaraciones respecto al Crédito Fiscal IVA de enero a junio de 2007; pese a ello el 4 de agosto de 2011, la administración tributaria mediante nota solicitó información complementaria, de igual modo EMIPA S.A., en distintas fechas cumplió con la presentación de la documentación requerida.

La administración tributaria el 28 de junio de 2013, notificó a EMIPA S.A., con el Informe Cite: SIN/GGSCZ/DF/VEW/INF/00606/2013 de 24 de mayo, concluyendo la existencia de observaciones en las devoluciones impositivas, siendo el importe indebidamente devuelto de Bs 5.843.851.-, generando una deuda tributaria de Bs 21.182.235.-, equivalente a 11.542.373 UFV, importe que incluye mantenimiento de valor, interés y sanción por omisión pago, recomendando la resolución administrativa.

En la misma fecha el 28 de junio de 2013, la administración tributaria notificó a EMIPA S.A., con la R.A. Nº 21-00003-13 de 27 de junio de 2013, estableciendo la diferencia

existente, entre el monto devuelto por concepto de devolución impositiva, respecto a la documentación presentada y la solicitud de devolución tributaria, del que resultó un importe indebidamente devuelto de Bs 13.087.810.-, equivalente a 7.100.591 UFV, por concepto del IVA de los periodos enero a junio de 2007, julio a diciembre de 2003, julio a septiembre de 2004, agosto y noviembre de 2005, importe que incluye mantenimiento de valor e intereses.

IV.2. Frente a la determinación de la administración tributaria plasmada en la R.A. Nº 21-00003-13 de 27 de junio de 2013, EMIPA S.A., planteó recurso de alzada, que luego del análisis y consideraciones que constan en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2014 de 16 de junio, resolvió revocar totalmente la R.A. Nº 21-00003-13, en base a los argumentos de derecho sostenidos a lo largo de los Fundamentos técnicos jurídicos de la resolución.

IV.3. Ante este hecho, GRACO Santa Cruz del SIN, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, resolviendo confirmar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0428/2014 de 16 de junio, en consecuencia dejó sin efecto la R.A. Nº 21-00003-13 de 27 de junio de 2013, por prescripción de las facultades de la administración tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar y determinar la deuda tributaria e imponer sanciones, por el IVA de los períodos fiscales enero a junio de 2007.

V.- 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:

Si, el art. 60 del Cód. Trib. Boliviano, en el que se amparó la AGIT para declarar la prescripción, no es aplicable, al tratarse de una solicitud de devolución impositiva sujeto a procedimiento de restitución de lo indebidamente devuelto, claramente diferenciado por los arts. 125, 126 y 128 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, a su vez reglamentada por la L. N° 1489 de exportaciones y el D.S. N° 25465 que Reglamenta la Devolución Impositiva, tomando en cuenta que en el procedimiento de devolución impositiva no existe vencimiento de pago, el cómputo de la prescripción debe iniciarse a partir de la emisión de los certificados de devolución impositiva.

Sí, las órdenes de verificación notificadas al sujeto pasivo el 13 de mayo de 2011, se constituyen en una causal de suspensión del cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. De la compulsa de los fundamentos de la demanda se controvierte como primer punto, si el cómputo del término de la prescripción, para los procedimientos de devolución

impositiva, debe iniciarse a partir de la emisión de los Certificados de Devolución Impositiva, o sea, determinar el cómputo de la prescripción para procedimientos de devolución impositiva.

Con referencia al instituto de la prescripción, es pertinente conceptualizar el mismo, manifestando que el término "prescripción" en Derecho, comprende la acepción de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo, teniendo como objeto otorgar seguridad jurídica al obligado, ya que representa la garantía de aplicación objetiva de la ley, de modo tal que los individuos conozcan en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones. En el ámbito tributario, el instituto de la prescripción tiene características propias, porque no constituye en sí un medio de extinción de la obligación tributaria, sino que constituye una limitación para la administración tributaria de ejercitar sus facultades de control, investigación, verificación, comprobación, fiscalización, sancionar, cobrar, etc., en contra del sujeto pasivo.

La legislación boliviana contempla esta figura jurídica en el art. 59-I de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, cuyo texto original dispone: "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"; por su parte el art. 60-I. del mismo cuerpo Legal, referido al cómputo para la prescripción, prevé: "Excepto en el num. 4 del parág. I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo".

La administración tributaria manifiesta que en el caso de autos no es posible computar el término de prescripción conforme las reglas establecidas en la normativa precedente, ya que al tratarse de un procedimiento especial de devolución impositiva, este no contempla un vencimiento de pago, debiendo considerarse en estos casos la fecha de emisión del CEDEIM como inicio del término de prescripción, encontrándose esta situación regulada por el último párrafo del art. 47 y los arts. 125, 126 y 128 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, que establecen:

Art. 47 (Componentes de la deuda tributaria) "…también se consideran como tributo omitido, los montos indebidamente devueltos por la administración tributaria expresados en Unidades de Fomento a la Vivienda (UFV)".

Art. 125 (Concepto) "La devolución impositiva es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la ley restituyen 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".

Art. 126 (Procedimiento) "I. Las normas dictadas por el Poder Ejecutivo regularán las modalidades de devolución tributaria, estableciendo cuando sea necesario parámetros, coeficientes, indicadores u otros, cuyo objetivo será identificar la cuantía de los impuestos a devolver y el procedimiento aplicable, así como el tipo de garantías que respalden las devoluciones.

II. La administración tributaria competente deberá revisar y evaluar los documentos pertinentes que sustentan la solicitud de devolución tributaria. Dicha revisión no es excluyente de las facultades que asisten a la administración tributaria para controlar, verificar, fiscalizar e

investigar el comportamiento tributario del sujeto pasivo o tercero responsable, según las previsiones y plazos establecidos en el presente Código.

III. La administración tributaria competente deberá previamente verificar si el solicitante tiene alguna deuda tributaria, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio. De existir un saldo, la administración tributaria se pronunciará mediante resolución expresa devolviendo el saldo si éste fuera a favor del beneficiario".

Art. 128 (Restitución de lo indebidamente devuelto) "Cuando la administración tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una resolución administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de 20 días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la administración tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente".

De la revisión de la normativa expuesta, se advierte que la misma en ningún momento establece que el cómputo de la prescripción para la verificación de crédito fiscal emergente de procedimientos de devolución impositiva, difiera de los parámetros establecidos en los arts. 59 y 60 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, esto en razón a que si bien la devolución impositiva es efectivamente una facultad de la administración tributaria, distinta a la de determinación de tributos, no se puede desconocer que esta se encuentra condicionada al desarrollo previo o posterior de una verificación del crédito fiscal cuya devolución se solicita, procedimiento a través del cual se determina el importe que se encuentra debidamente respaldado y que puede ser devuelto; ante esta situación, no debe confundirse la facultad que tiene la administración tributaria para efectuar la devolución impositiva, con la facultad de verificación de la administración tributaria reconocida en el art. 100 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, la cual se ejercita en este caso precisamente para determinar la validez del crédito fiscal contenido en cada una de las facturas que respaldan la devolución impositiva, con la finalidad de evidenciar su correcta apropiación y el cumplimiento de las disposiciones legales referidas al IVA, constituyéndose en el objeto de esta verificación, las transacciones registradas en las facturas, y no el acto de devolución en sí, como pretende hacer creer el demandante, puesto que si así fuera no podría existir verificación previa a la devolución.

En este contexto, se evidencia que la administración tributaria con la emisión y tramitación de las Órdenes de Verificación Externa CEDEIM Nos. 0008OVE0190 y 0008OVE0133, hizo uso de su facultad de verificación sobre las facturas declaradas en los períodos enero a junio de 2007, por lo que de conformidad con el art. 60 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, los vencimientos de los períodos de pago se consolidaron en diciembre 2007, en consecuencia, el cómputo de la prescripción para los períodos enero a junio de 2007 se inició el 1 de enero de 2008; gozando la administración tributaria del tiempo necesario para iniciar y concluir un proceso de verificación, a efecto de determinar si el importe sujeto a devolución se encontraba debidamente respaldado, evidenciándose negligencia en el accionar de la administración tributaria, quien a pesar de haber iniciado dicha verificación en la gestión 2011 no concluyó la misma sino hasta junio del 2013, no siendo atribuible esta demora al contribuyente, ni defendible con la proposición de una nueva

forma de cómputo de la prescripción, que tiene como única finalidad de justificar su inactividad, cuando la norma no prevé excepción alguna para estos procedimientos.

En esta línea, ya se ha pronunciado la Sala Plena de este Tribunal en las Sentencias Nos. 35/2016 de 15 de febrero y 518/20017 de 12 de julio, en la que señalan: "De la normativa citada se concluye, que si la administración tributaria evidenció un monto indebidamente devuelto, debió calcular el mismo considerando el primer día en que se produjo la devolución indebida; y no así tomar esa fecha para el inicio del cómputo de la prescripción del tributo o para imponer sanciones que emergen de los periodos verificados o fiscalizados, cuando la figura de la prescripción se encuentra regulada por el Código Tributario Boliviano, suficientemente desarrollada líneas arriba, asimismo, el texto del art. 128 Cód. Trib. Boliviano, no distingue ni se exceptúa su aplicación por procedimiento, en ese entendido al establecerse el término de 4 años para que la administración tributaria pueda determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, cuando provengan de un proceso de determinación u otros procesos especiales, como el de; devolución impositiva, restitución de lo indebidamente devuelto u otro procedimiento. En autos la entrega de los CEDEIM, que según la administración tributaria fue el 18 de enero de 2007, efectivamente conforme se encuentra afirmado en la resolución que se impugna, no incidió en el cómputo del término de la prescripción respecto a las obligaciones tributarias que emergieron en los periodos fiscales de agosto y noviembre de la gestión 2005. Por lo tanto en el caso, es correcta la aplicación del régimen de la prescripción establecida en los arts. 154, 59 y ss., de la L. 2492 del Código Tributario Boliviano."

VI.2. Con referencia al segundo ponto de la controversia, si las órdenes de verificación notificadas al sujeto pasivo el 13 de mayo de 2011, se constituyen en una causal de suspensión del cómputo de la prescripción conforme al art. 62-I del Cód. Trib. Boliviano, prevé; "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".

La administración tributaria reclama que la AGIT, en virtud al razonamiento expuesto por la Sala Plena de este Tribunal en la Sentencia N° 013/2013 de 6 de marzo, debió considerar para el cómputo de la prescripción la suspensión de seis meses establecida en la norma, ya que no existe diferencia entre los procesos de verificación y fiscalización, por lo que la notificación con la orden de verificación surtió los mismos efectos en relación a la suspensión del curso de la prescripción establecida en el art. 62-I Cód. Trib. Boliviano.

Cabe recordar sobre este punto, que este Tribunal estableció en sentencias previas como ser la 161/2016 de 21 de abril, 351/2015 de 21 de julio, y la propia 013/2013 de 6 de marzo, entre otras, que el art. 62-I de la L. 2492 Código Tributario Boliviano, que no debe ser interpretado de forma aislada o individual, sino como parte del conjunto normativo contemplado en esta ley, por lo que debe entenderse en un sentido amplio y finalista; es decir, "Como las atribuciones que ejercerá la administración tributaria en el ámbito de su competencia que son el control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación y determinación. Entonces, el procedimiento de fiscalización se puede dar ya sea por el procedimiento de verificación a través de una orden de verificación o por el procedimiento de fiscalización con una orden de fiscalización, que en los hechos exteriorizan la facultad de la administración tributaria de ejercitar su atribución de determinación tributaria,

cumpliendo con la notificación al administrado con cualquiera de estos actos para que proceda la suspensión del curso de la prescripción".

Este razonamiento resultaba aparentemente admisible, además concordaba con el art. 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-005-13 "Reglamento a la aplicación operativa del procedimiento de determinación", en el que la propia administración tributaria reconoce que: "La presente disposición se aplica a todos los procesos de fiscalización iniciados por el Servicio de Impuestos Nacionales en las siguientes modalidades: a) Fiscalización total (…); b) Fiscalización parcial (…); c) Verificación externa (…); y d) Verificación interna"; evidenciándose que bajo la misma lógica la administración tributaria estableció como único procedimiento de determinación a la fiscalización, y asimiló como modalidades de ella a los procesos de verificación y fiscalización propiamente dicha, diferenciándolas sólo en razón al alcance que tienen cada una de ellas.

Al respecto, ya la Sala Plena de este Tribunal a través Sentencia N° 518/2017 de 12 de julio, modulo y aclaró este punto, referido al proceso de verificación y proceso de fiscalización, diferenciándolos conforme a la correcta aplicación de la norma administrativa tributaria.

Consiguientemente, el simple hecho de que la administración tributaria haya asimilado para la verificación el mismo procedimiento establecido para la fiscalización, diferenciándolo solo en cuestión de plazos, no significa que pueda desconocerse la naturaleza distinta de cada una de estas facultades, aspecto desarrollado por la AGIT en la Sentencia citada precedentemente, que incluso ahora la propia administración tributaria reconoce, en los arts. 2 y 3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-032-16 de 25 de noviembre "Procedimiento de determinación y de devolución impositiva por la administración tributaria", art. 2 (Alcance).- "La presente disposición se aplica a los procesos de fiscalización y verificación de adeudos tributarios y de devolución impositiva.

Art. 3 (Definiciones).- A objeto de la presente resolución se tienen las siguientes definiciones:

a) Fiscalización total. Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza todos los impuestos por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo, de por lo menos una gestión fiscal.

b) Fiscalización parcial. Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos de uno o más períodos fiscales, por los cuales se encuentra alcanzado el sujeto pasivo.

c) Verificación. Es el control puntual de los elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar que podrá ser ejecutado a través de una verificación externa o verificación interna.

c.1) Verificación externa: Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales fiscaliza uno o más impuestos y de uno o más periodos fiscales de una gestión, sobre los cuales se tiene identificada una o más observaciones puntuales, incluidos los procesos de fiscalización por devolución impositiva.

c.2) Verificación interna: Es el proceso mediante el cual el Servicio de Impuestos Nacionales, tiene establecido un alcance de revisión específico y puntual de hechos y

transacciones de uno o más impuestos y de uno o más periodos fiscales mensuales de una gestión".

Lo que evidencia, que la propia administración tributaria reconoce que la determinación no se realiza sólo a través de los procesos de fiscalización, sino que se ejecuta a través de los procesos de fiscalización y verificación, no siendo estos últimos modalidades del primero, lo propio ocurre cuando en las definiciones se conceptualiza de forma diferenciada a cada uno de ellos, todo esto en virtud a lo dispuesto en la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y el D.S. N° 27310 Reglamento del Código Tributario Boliviano, pues de acuerdo a esta normativa la verificación, tiene como objeto la revisión de determinado hechos o transacciones de forma puntual, los cuales son identificados con anterioridad por la administración tributaria para limitar su accionar en el desarrollo de la verificación, ya que incluso cuenta ya con observaciones iniciales provenientes de la Gerencia Nacional de Fiscalización, no pudiendo en el transcurso de la misma ampliar su alcance, ni ingresar a verificar otros hechos o transacciones que no sean los descritos en la orden de verificación, a pesar de que encuentre evidencia de que hubieren hechos conexos que necesiten ser revisados o afecten al impuesto en cuestión, así como tampoco el resultado de la verificación puede afectar a otros impuestos, ni impedir que la administración tributaria haga uso de su facultad de fiscalización posteriormente.

Asimismo, respecto al procedimiento de fiscalización el art. 104 de la L. 2492 Código Tributario Boliviano, señala textualmente: "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 períodos 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"; evidenciándose además de los anteriores conceptos, que esta atribución conlleva una facultad mayor de la administración tributaria para poder fiscalizar todos los aspectos referidos a un impuesto determinado, debiendo verificar en este no sólo determinados hechos, sino en realidad todos los factores que pueden afectar a uno o más impuestos, de una o más gestiones, sin la necesidad de identificar previamente los hechos o transacciones que serán objeto de la revisión, y cuya ejecución representa un proceso más complejo para la administración tributaria, pues de la misma pueden emerger observaciones a hechos o transacciones que afecten uno o más impuestos, e incluso la documentación revisada en este tipo de procesos debe respaldar de forma general el funcionamiento de la empresa y no así solo un determinado hecho o transacción, representando el desarrollo de múltiples actividades de la administración tributaria, motivo por el cual el legislador ha previsto la suspensión del curso de la prescripción sólo para este procedimiento.

De lo ampliamente glosado, se evidencia la existencia de diferencias considerables entre ambos procedimientos, además debe considerarse que la prescripción y sus causas de suspensión, debe ser establecida únicamente por la ley en el caso, se trata de un procedimiento de verificación de determinados hechos o transacciones (CEDEIM Posterior), en el que se verificaron sólo aquellas facturas y transacciones cuyo crédito fiscal ha sido objeto de devolución, y no así todo el impuesto, por lo tanto, no corresponde la aplicación del art. 62-I de la L. 2492 Código Tributario Boliviano, que prevé únicamente la suspensión en caso de notificación con el inicio de fiscalización individualizada al contribuyente; no existiendo vacío legal en esta norma que requiera una interpretación extensiva o análoga, ya

que establece con precisión y claridad las casusas que darán lugar a la suspensión del curso de la prescripción, no siendo posible la aplicación del art. 8 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, de manera extensiva o restrictiva en el presente caso, en observancia y aplicación del principio de reserva legal, ya que si bien se admite la posibilidad de aplicar la analogía para llenar vacíos legales, expresamente se determina que en virtud de ella, "…no se podrán crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes."; más aún ahora que la propia administración tributaria ha reconocido el carácter independiente de ambos procesos.

VI.3. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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. 53 a 61; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1292/2014 de 8 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

120

Lidia Quilca de Vino c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53 vta., interpuesta por Lidia Quilca de Vino, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 55; la respuesta de fs. 59 a 66 vta.; el proveído que declaró la renuncia a la réplica y autos para sentencia de fs. 96, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

La demandante refiere que el 21 de octubre de 2013, fue notificada con la Vista de Cargo N° 32-0099-2013, que establecía la liquidación previa de una supuesta omisión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, estableciendo que existe una obligación impositiva sobre base cierta de Bs 366.123.-, equivalente a 195.694 UFV, proyectando al efecto un cuadro de adeudos a favor del fisco al 11 de octubre de 2013, debido a que la determinación de obligaciones tributarias se encontraba incorrectamente realizada, asimismo, al haberse realizado una incorrecta aplicación de la norma legal respecto a la forma de aplicación para la cuantificación de la obligación, sobre los que presentó en plazo los descargos correspondientes de conformidad al art. 98 del Cód. Trib. Boliviano.

Que la Gerencia Graco La Paz (Graco La Paz) del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, estableciendo supuestas obligaciones impositivas demostrada a través de un cuadro de liquidación. Indica que ante ese hecho, presentó los recursos de impugnación de revocatorio y jerárquico, y que en ambas instancia fue confirmada la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante promueve proceso contencioso administrativo planteando:

I.2.1. Que, la AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos y que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad por no cumplir las previsiones del art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 el D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, por lo que en su criterio correspondía la nulidad de obrados, observaciones que efectuó en las instancias de alzada y el jerárquico, que no fueron consideradas.

Bajo el epígrafe de falta fundamentos de hecho y de derecho; establece que la administración tributaria no cumplió con lo determinado por el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, por su parte, acusa que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) y la AGIT, únicamente consideraron alusiones sobre la deuda tributaria y con ello unilateralmente confirmaron que la administración tributaria cumplió con la norma, lo que nos es evidente.

Manifiesta que la resolución impugnada, no consideró las exigencias de la norma administrativa, la resolución determinativa debió contener la especificación de la deuda tributaria y los fundamentos de hecho y de derecho, contrariamente la resolución determinativa realizó una liquidación de la deuda tributaria sin establecer el tipo de impuesto al que correspondía, lo que causó vulneración a la norma administrativa y motivó la nulidad de obrados. Asimismo, refiere que la R.D. N° 17-0943-2013, no estableció en ninguna de sus partes el origen y las especificaciones de la deuda tributaria, tampoco existe fundamentos de hecho; observa también, que la resolución determinativa no hizo una relación de los hechos respecto al procedimiento de verificación, sólo se limitó a señalar y referir Informes, sin establecer su alcance y resultados, concluye ratificando, que no existe fundamentación de hecho y de derecho para establecer la depuración del crédito fiscal, hechos que a criterio del demandado produjeron la nulidad de obrados por incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Amplia el punto, indicando que la administración tributaria en la resolución determinativa no fundamento sobre las observaciones a la existencia de la obligación tributaria en el IVA, solo hizo una cita generalizada de los cargos en la parte correspondiente a su análisis, agrupando el total de las facturas objeto de la verificación a partir del proveedor.

Establece que se evidenció, que el método que utilizó Graco La Paz del SIN a momento del análisis de las facturas observadas dentro del proceso de verificación, no fue el adecuado para el logro de la correcta especificación de los hechos que motivaron la deuda tributaria, debió realizarse el análisis factura por factura, considerando todos los aspectos que establezcan la forma, características y cualidades del adeudo tributario, y no citar de forma generalizada los cargos que se imputan. Acusa que la administración tributaria de forma generalizada y obscura, utilizó como argumento para invalidar su crédito fiscal un supuesto importe mayor al válido como crédito fiscal, exponiendo al contribuyente a criterios subjetivos y obscuros, lo que evitó conocer adecuadamente de los cargos formulados en su contra e incidió en el ejercicio de su derecho a la defensa.

Con base en lo expuesto, afirma que se vulneró la aplicación del art. 18, caso 3-2-h) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, 36 y 99 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, disposiciones transcritas en forma inextensa, que en el fondo exigen que la resolución determinativa, contenga: Especificaciones, datos y elementos sobre la deuda la deuda tributaria y los fundamentos de hechos y de derechos; en el caso, ratifica que la resolución determinativa no realizó una adecuada fundamentación de hecho y de derecho, extremos que no fueron corregidos por las instancias recursivas.

La demandante resalta, que la AGIT desestimó su pretensión de nulidad, citando simplemente los requisitos que debió cumplir, sin argumentar las observaciones que hizo respecto a la falta de motivación de la resolución determinativa, vulnerando lo establecido en los arts. 30 de la L. Nº 2341 de Ley de Procedimiento Administrativo y 31-II y III del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, respaldando su fundamento con

la cita de la S.C. N° 12/2002-R de 9 de enero y el A.S. N° 22 de 20 de enero de 2000; asimismo, denuncia la vulneración de los arts. 115, 117 y 119 de la C.P.E., al haber afectado con la falta de motivación e incongruencia el debido proceso y su derecho a la defensa, lo que derivó en la vulneración de los arts. 36-II de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y 55 de su Reglamento. Concluye en el punto, aseverando que la falta de fundamento y motivación en el que incurrieron tanto la administración tributaria y las autoridades recursivas, viciaron de nulidad la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, al no haberse realizado una adecuada fundamentación de hecho y de derecho de los reparos observados, en contradicción con lo exigido por el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano, omisión que limitó su derecho a la defensa al no haberle permitido conocer de manera cierta los aspectos de hecho y de derecho que respaldaron la posición de Graco La Paz del SIN, que determinó la existencia de una obligación impositiva emergente del proceso de verificación del crédito Fiscal IVA, lo que motiva en su criterio la nulidad de obrados.

I.2.2. En este punto, el demandante refiere que la AGIT no consideró que la administración tributaria debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa, citando los arts. 81 del Cód. Trib. Boliviano y 215 de la L. Nº 3092, comunica que presentó prueba de reciente obtención en la fase del recurso de alzada. Que presentó prueba durante la determinativa y la fase del recurso de alzada, misma que fue indebidamente depurada, acusa que la administración tributaria no hizo una correcta valoración bajo el principio de la verdad material, por ello, citando los arts. 68, 76 y 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, la prueba presentada debió ser adecuadamente analizada y valorada conforme a las normas de derecho, al no cumplirse tal presupuesto, acusa a la administración tributaria de vulnerar el derecho a la defensa y debido proceso, al haber omitido pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad, que por su parte afirma haber cumplido con lo establecido en el art. 68-7) del Cód. Trib. Boliviano.

Por lo expuesto, refiere que correspondía declarar la nulidad de obrados hasta la consideración de todos y cada uno de los descargos y valoración probatoria, hechos que dice haber denunció en las instancias recursivas y no fueron reparados, por el contrario la AGIT resolvió de manera general y parcializada confirmando la resolución determinativa.

I.2.3. Establece como un tercer punto, que la AGIT en la resolución que impugna no realizó una adecuada consideración sobre el hecho de la incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal a efecto de la depuración del crédito fiscal; en su descargo indica que presentó justificativos y documentación que demuestra la improcedencia de los reparos y la errada cuantificación de la obligación al IVA de la gestión 2009, sin embargo estos descargos no fueron considerados adecuadamente en la resolución determinativa.

Afirma haber presentado las notas fiscales correspondientes a Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) Refinación S.A., que cumplen con todas los requisitos legales, la única observación que se generó fue que las notas fiscales registran un importe mayor al válido para crédito fiscal y que se habría incluido el importe correspondiente al Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD); sobre el punto la administración tributaria no consideró la normativa existente y que respalda el monto de la factura válido para el crédito fiscal. Continúa su fundamentación citando los arts. 5, 108 y 111 de la L. Nº 843, 1 y 3 del D.S. N° 25530, sobre los que la administración tributaria no se habría pronunciado en la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre. Asimismo, haciendo

transcripciones de partes de la resolución determinativa, resolución de alzada y particularmente el Punto xii. de la fundamentación jurídica de la resolución jerárquica, manifiesta que la L. N° 843 expresamente estableció que del precio neto de venta únicamente corresponde la deducción de bonificación, descuentos y valor de envases, debiendo tomarse el precio neto de la venta el consignado en la factura, como valido a efectos del crédito fiscal en aplicación del art. 8 de la citada Ley, que de manera imperativa establece que el crédito fiscal resulta de aplicar la alícuota del 13% sobre el monto de las copras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obra o de prestación de servicios, que se hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.

En ese orden, afirma que las notas fiscales emitidas por YPFB Refinación S.A., mantienen una coherencia en el monto acreditado como crédito fiscal, no existe monto apropiado más allá de lo que establece la factura correspondiente, por lo que se deduce que existió mala interpretación y aplicación de la norma legal tributaria y no existe ninguna omisión de pago del IVA, más aún cuando las notas fiscales presentadas se encuentran vinculadas con la operación gravada a la actividad que realiza.

Indica que antes de pretender depurar el crédito fiscal por la compra de derivados de petróleo de las refinerías comercializadoras, debió considerarse los arts. 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530, que establece el mecanismo del cálculo de crédito fiscal que se genera, aplicado a la alícuota del IVA sobre el total de lo facturado (precio neto de venta). En el caso, las facturas emitidas por YPFB Refinación S.A., evidencian que el proveedor emitió las notas fiscales detallando por separado el IEHD y en la casilla del total facturado se consignó el monto total correspondiente a la venta, monto que debió ser considerado a efectos de la determinación del crédito fiscal.

Además, establece que el IVA necesariamente debe recaer sobre lo añadido o agregado, y no sobre la totalidad, por lo que corresponde la acreditación del crédito fiscal a fin de deducir del débito fiscal, ello para que el último no cargue con la totalidad del impuesto, lo contrario importaría una desnaturalización del IVA. Concluye, refiriendo que la depuración del crédito fiscal realizado por la administración tributaria ha sido incorrecta, no contempló lo establecido en la L. Nº 843 que determina la deducción de la nota fiscal correspondiente a bonificaciones y descuentos, así como el valor de envases y ningún otro concepto más, el D.S. N° 25530, estableció que el crédito fiscal que corresponde a los distintos agentes que intervienen en las etapas siguientes al proceso de refinación, será el resultante de aplicar la alícuota del IVA por el total del valor facturado de sus compras, por lo que considera que no corresponde ninguna depuración.

Finalmente, argumenta que ofrece en calidad de prueba, documentación en la cual en otros procesos la administración tributaria procedió a aceptar la totalidad del crédito fiscal, en el caso, vulnerando el Principio de Igualdad se actúa de diferente manera; asimismo, considera que se efectuó una incorrecta calificación de la conducta como omisión de pago y la consiguiente imposición de multa, por los fundamentos que presenta afirma que corresponde dejar sin efecto la determinación del IVA establecida erradamente en la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre.

I.3. Petitorio.

La demandante solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la Resolución jerárquica, de alzada y la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre,

o en su caso se disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo y se emita nueva vista de cargo.

II.- Contestación a la demanda.

La AGIT respondió negativamente a la demanda en los siguientes términos:

II.1. La demandante en su demanda argumenta que: La AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos de que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad al no cumplir las previsiones de los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 el D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, por lo que la nulidad de obrados…, al respecto, manifiesta que la demanda debió contener la expresión de agravios, señalando con claridad cuál o cuáles son las normas que fueron conculcadas, no es correcto señalar una norma aduciendo que existe incumplimiento sin explicar de qué manera se infringió dicha norma, el demandante al asegurar que la resolución determinativa se halla viciada de nulidad, debió fundamentar la misma señalando exactamente qué requisitos no contiene.

Manifiesta que la AGIT, respecto a los argumentos reclamados en el recurso jerárquico, hizo el análisis correspondiente sobre la actuación de la administración tributaria , evidenciando que la resolución determinativa procedió al análisis y valoración de los argumentos presentados por la contribuyente, además de la documentación presentada en fase de verificación. Asimismo, que la resolución determinativa consignó el detalle de las facturas observadas objeto de verificación, especificando el número de factura, autorización, proveedor, fecha de la nota fiscal, importe total, importe descargado, importe observado y el código de observación, con lo que determinó la deuda tributaria por 195.686 UFV equivalente a Bs 370.101.-, que incluyo el impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago.

Por lo tanto, afirma que evidenció que la resolución determinativa cumplió con lo dispuesto en el art. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, en cuanto a la fundamentación de hecho y de derecho, que respalda la valoración de la prueba presentada por la contribuyente; por lo que concluyen indicando, que no existe indefensión cuando una persona conoce del procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, respaldando su fundamento con la cita de las SS.CC. Nos. 249/05-R de 21 de marzo de 2005, 259/05 de 23 de marzo de 2005 y 1534/03-Rde 30 de octubre de 2003, relativo al Derecho a la Defensa.

II.2. Con referencia a que la AGIT no ha considerado que la administración tributaria debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la resolución determinativa, no habiendo actuado de esta manera, ha vulnerado el procedimiento de determinación de oficio; responde, aseverando que la AGIT verificó que la resolución determinativa contiene además del relevamiento de los antecedentes de la verificación y la descripción de los argumentos y prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, el análisis y valoración de la prueba contenido en los subtítulos A) y B), en el que la administración tributaria sustenta su decisión de establecer que las mismas no fueron suficientes para desvirtuar las observaciones preliminarmente establecidas en la vista de cargo, en virtud de los arts. 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, 8 de la L. Nº 843 y 5 del D.S. N° 21530.

Con referencia a las observaciones de la contribuyente, en el sentido de que la resolución determinativa no estableció el origen y las especificaciones de la deuda tributaria,

que no se señaló de donde emergió la obligación de la deuda tributaria y que no establece a que impuesto refiere; asevera que ha momento de la evaluación de los descargos presentados ante la vista de cargo, se determinó que existió apropiación indebida del crédito fiscal al computar como precio neto gravado el importe correspondiente al IEHD, contenido en las facturas de compras observadas de los períodos enero a diciembre de la gestión 2009, lo que demostró que no existió incumplimiento a lo dispuesto por los arts. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 19 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano.

II.3. En lo concerniente a que la AGIT, no hubiera realizado una adecuada consideración sobre el hecho de la incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal a efectos de la depuración del crédito fiscal; al respecto, refiere sobre la validez de las facturas observadas, que pueden ser despejadas o confirmadas mediante el análisis de las pruebas aportadas, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843 y 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano, que permite a través de los documentos aportados develar la materialidad de la transacción.

Citando y transcribiendo los arts. 5 y 8 de la L. Nº 843 y 5 del D.S. N° 21530, refiere que el sujeto pasivo, presentó para su verificación Declaraciones Juradas (DDJJ), libros de compras y facturas originales, conforme al papel de trabajo fueron observadas las facturas Nos. 1117, 1118, 1190, 1191, 1286, 1368, 1460, 1461, 1553, 1638, 1699, 1798, 1867, 2015, 124, 125, 200, 2110, 371, 452, 541, 639, 791, 879, 962, 1083, 1163, 1236, 1323, 1414, 1474, 1654, 1741, 18, 1858, 1948, 2023, 226, 310, 380, 381, 489, 490, 637, 713, 824, 965, 966, 1043, 1146, 1212 y 1293, emitidas por YPFB Refinación S.A., que fueron observadas con el Cód. D) notas fiscales registradas con un importe mayor al válido para crédito fiscal, por incluir como importe valido para crédito fiscal el IEHD, asimismo, sostiene que evidenció que el importe del crédito fiscal depurado, refiere únicamente a la diferencia entre el importe total consignado por el sujeto pasivo y el importe sin el EIHD, al efecto presentó un cuadro de detalle.

Indica que de la revisión de las facturas citadas, que refieren a la compra de aceite y grasa por un importe total de Bs 10.323.030,28, en cada factura se expuso por separado el importe del IEHD que haciende a Bs 984.172.-, determinando la administración tributaria como crédito fiscal depurado Bs 127.942.-; indicando que al efecto se aplicó los arts. 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530. Por lo que concluye en el punto, indicando que está claro y evidente que por la venta de productos derivados del petróleo, se debe expresar por separado el importe referido al IEHD, que en aplicación del art. 5 del D.S. N° 21530, no se integra al precio neto de venta los tributos que deban consignarse de forma separada, como lo es el IEHD; en tal sentido, las facturas emitidas por YPFB Refinación S.A., al referirse a la venta de productos derivados del petróleo, expresaron de forma correcta el importe correspondiente al IEHD, importe que no se encuentra gravado por el IVA a efectos del pago de impuestos por venta y consecuentemente, tampoco a efectos de ser considerado para el crédito fiscal.

Finalmente, refiere que de la revisión del padrón del contribuyente Lidia Quilca de Vino, evidenció que su actividad refiere a comercio mayorista (venta especializada de aceites lubricantes y combustible) y no así a distribuidores mayoristas de productos derivados, que conforme al D.S. N° 25530, son los autorizados para la aplicación de la alícuota del IVA al total de la factura incluyendo el IEHD, que al respecto, la norma es clara al excluir del precio neto de venta los importes por otro tributos que se consignan por separado en la factura, como lo es el IEHD, respaldado por el art. 3 del D.S. N° antes citado, estableciendo que los agentes que intervienen en la etapa siguiente al proceso de refinación, son los distribuidores

mayoristas pueden incluir al cálculo de su crédito fiscal el IEHD, lo que no corresponde a la actividad de la contribuyente.

II.4. En este punto la demandante, acusó que la AGIT no realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria; al respecto afirma que esa instancia señaló claramente en cuanto a la contravención de omisión de pago conforme al art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, que la administración tributaria estableció reparos a favor del Fisco en el IVA por los períodos fiscales de enero a diciembre de 2009, cargos que el sujeto pasivo no desvirtuó, evidenciándose en consecuencia que no pagó la obligación tributaria en forma correcta, por lo que su conducta se adecuó a la normativa precedentemente citada, que establece; "…el que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que esta obligados u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el 100% del monto calculado para la deuda tributaria".

En respaldo de los fundamentos expuestos, menciona al Sistema de Doctrina Tributaria (SIDOT), señalando algunas Resoluciones Jerárquicas (entre las últimas AGIT-RJ 0406/2012, AGIT-RJ 0383/2013, AGIT-RJ 0110/2014, entre otras) que hacen referencia a los requisitos para el beneficio del crédito fiscal y como jurisprudencia respecto a la aplicación del art. 4 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, la administración pública investigará la verdad material en oposición de la verdad formal, cita y transcribe la aplicación de la S.C. N° 0173/2012 de 14 de mayo. En ese orden, indica que los argumentos de la demandante no son evidentes, de modo que la resolución impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en los fundamentos de la resolución jerárquica, porque carece la demanda de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión de derechos.

II.5. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

II.3. En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., que no fue ejercida por las partes, estableciéndose su renuncia en el proveído de fs. 96.

III.- Del tercero interesado.

Por proveído de fs. 55, se ordenó la notificación mediante provisión citatoria a la Gerencia Graco La Paz del SIN, en su calidad de tercero interesado, quien se apersonó por memorial de fs. 101 y por proveído de fs. 102, fue legalmente admitido su apersonamiento en su condición de tercero interesado, quien no se pronunció sobre el fondo de la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos relativos a la demanda.

IV.1. La administración tributaria cumpliendo la Orden de Verificación N° 0013OVI15344, cuyo alcance comprendió la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con IVA, derivado de la verificación del crédito fiscal contenido en las facturas en las facturas declaradas bajo la modalidad de "Operativo específico crédito fiscal", de los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2009, requirió al sujeto pasivo la presentación de documentación.

Presentado los descargos por la Contribuyente Lidia Quilca de Vino, la administración tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVI/INF/01543/2013, señalando que las facturas Nos. 1117, 1118, 1190, 1191, 1286, 1368, 1460, 1461, 1553, 1638, 1699, 1798, 1867, 2015, 124, 125, 200, 2110, 371, 452, 541, 639, 791, 879, 962, 1083, 1163, 1236, 1323, 1414, 1474, 1654, 1741, 18, 1858, 1948, 2023, 226, 310, 380, 381, 489, 490, 637, 713, 824, 965, 966, 1043, 1146, 1212 y 1293, fueron registradas y declaradas por un importe mayor al válido para el crédito fiscal, incluyendo el importe correspondiente al IEHD, determinado un reparo de Bs 366.123.-, equivalente a 195.694 UFV, que incluye el impuesto omitido, accesorios y sanción por omisión de pago, por contravenir lo establecido en los arts. 8 de la L. N° 843 y 5 del D.S. N° 21530.

En mérito al Informe la Graco La Paz del SIN, emitió la Vista de Cargo N° 32-0099-2013 de 11 de octubre, estableciendo sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria en 195.694 UFV equivalente a Bs 366.123.-, por impuesto omitido IVA, accesorios y sanción por omisión de pago, correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre de la gestión 2009. Con la presentación de los descargo por la contribuyente, argumentando que en las facturas se consignó el monto total de las ventas, por lo que correspondía que el importe sea considerado para la determinación del crédito fiscal, que el IVA necesariamente debió recaer sobre lo añadido o agregado y no sobre la totalidad, lo contrario significaría desnaturalizar el IVA, por lo que solicito la aplicación correcta de las normas legales vigentes.

En esa consecuencia la Gerencia GRACO La Paz del SIN, emitió la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, en la que resolvió determinar sobre base cierta las obligaciones tributarias de la contribuyente en la suma de Bs 370.101.-, equivalente a 195.694 UFV, por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago.

IV.2. Contra esa resolución la contribuyente Lidia Quilca de Vino opuso recurso de alzada, concluido el procedimiento recursivo de la alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz pronuncio la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0352/2014 de 21 de abril, por la cual confirmó la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, emitido por Graco La Paz del SIN.

IV.3. Ante ese hecho la contribuyente promovió recurso jerárquico, resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, determinando confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT- LPZ/RA 0352/2014 de 21 de abril, dictada por la ARIT La Paz y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, emitido por Graco La Paz del SIN.

V.- 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 AGIT no realizó una adecuada consideración sobre el hechos de que la Determinativa N° 17-0943-2013, se halla viciada de nulidad al no cumplir las previsiones del art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 el D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, correspondiendo la nulidad de obrados.

2) Sí, la AGIT no consideró que la administración tributaria y la ARIT, debió necesariamente valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa, vulnerando el derecho a la defensa y debido proceso, al omitir pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad al incumplimiento de los arts. 68, 76 y 81 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 215-II de la L. N° 3092 complementario al Código Tributario Boliviano.

3) Sí, se realizó una incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal para la depuración del crédito fiscal, vulnerando los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la L. N° 843 Texto Ordenado, 8 del D.S. N° 21530, 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530, estos últimos con referencia a la aplicación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados – IEHD; y si no se realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria establecida en el art. 165 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

VI.- Análisis de los problemas jurídicos planteados.

VI.1. Respecto a la demanda en derecho.

Con carácter previo a dictar resolución, corresponde referirse a la demanda planteada por la demandante y así se tiene lo siguiente:

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso (Quisbert, Ermo, Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano, Sucre, Bolivia: USFX, 2010). Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., señala que deberá contener:

1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

5) La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

7) El derecho, expuesto sucintamente.

8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

9) La petición en términos claros y positivos.

En el marco planteado, el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo y que dicha norma refleja el Principio de Congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las

partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o el 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" (Teoría General del Proceso, Hernando Devis Echandía, 1985, pág. 533 a 536).

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del Cód. Pdto. Civ., está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

En el caso en análisis y, siguiendo punto por punto la demanda planteada, se concluye que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

La demandante Lidia Quilca de Vino, acusa a la AGIT de no haber realizado una adecuada consideración sobre el contenido de la R.D. N° 17-0943-2013 de 6 de diciembre, que en su criterio se halla viciada de nulidad al no haberse cumplido los requisitos establecidos en los arts. 99-II de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 19 el D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, por lo que pide la nulidad de obrados. Sin embargo, su planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar los agravios que podrían estar contenidos en la resolución que impugna, no expone cuales son los puntos sobre los que pretende que este tribunal haga su labor de control de legalidad, cuando en su demanda solo acusa la falta de una adecuada consideración de la resolución determinativa, con fundamentos idénticos presentados tanto en la fase de la alzada (fs. 12 a 18 vta., del Anexo N° 3) y el jerárquico (fs. 82 a 88, del Anexo 3), no se refiere en ningún momento a los actos de la autoridad demandada, motivo por el cual, no es posible resolver el presente punto.

Con referencia a este segundo punto, en el que la demandante reclama que la AGIT no consideró que la administración tributaria y la ARIT, debió valorar la documentación de descargo presentada en la fase determinativa, vulnerando de esta manera el derecho a la defensa y debido proceso, al omitir pronunciarse sobre todos y cada uno de los argumentos de descargo presentados, lo que se constituyó en vicio procesal susceptible de nulidad al incumplimiento de los arts. 68, 76 y 81 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 215-II de la L. Nº 3092 complementario al Código Tributario Boliviano. Al respecto, la demandante transcribiendo el contenido de las normas tributarias que respaldan su petición, referidas a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la pruebas, además de hacer conceptualización sobre que debe entender por prueba, de manera genérica reclama no haberse valorado la

prueba que presentó a la fase determinativa, sin especificar qué pruebas son las que no fueron consideradas o valoradas.

En este punto, se advierte de los fundamentos expuestos una incongruencia y contradicción en la petición de la demanda, por un lado dice no haberse valorado la prueba, y por otra que se hizo una incorrecta valoración probatoria, lo que genera una inseguridad en la pretensión de la actora; precisamente por ello se observa la falta de carga argumentativa, este tribunal no puede predecir que quiso reclamar en la demanda y/o sobre qué puntos pretende el demandante se haga el control de legalidad, este hecho imposibilita reconocer como válidos los argumentos de la demanda, que ameriten la atención sobre la denuncia de normas presuntamente vulneradas.

En este punto la demandante Lidia Quilca de Vino, manifestó que se realizó una incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal para la depuración del crédito fiscal, vulnerando los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la L. Nº 843 Texto Ordenado, 8 del D.S. N° 21530, 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530, estos últimos con referencia a la aplicación del Impuesto Especial a los Hidrocarburos y Derivados – IEHD; y si no se realizó una adecuada consideración sobre la inexistencia de contravención tributaria establecida en el art. 165 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

De igual modo, no señala con precisión de qué manera la autoridad jerárquica le causó agravios o cuales son los puntos identificados como incorrecta e inadecuada interpretación de la norma legal tributaria, cuando se limitó solo a citar los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la L. Nº 843 Texto Ordenado, 8 del D.S. N° 21530, 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530, como normativa presuntamente vulnerada, no realizó un contraste de estas normas que demuestre su errónea interpretación, no define específicamente el agravio que se le hubiera producido; los fundamentos de la demanda sólo exteriorizan los hechos de la fase determinativa, por ejemplo, “que presentó las facturas emitidas por YPFB Refinación S.A., que cumplen con todas los requisitos legales, con la observación que las notas fiscales registran un importe mayor al válido para crédito fiscal y que se habría incluido el importe correspondiente al IEHD y que sobre el punto la administración tributaria , no consideró la normativa existente que respalda el monto de la factura válido para el crédito fiscal, por lo que vulneró los arts. 5, 8, 15, 108 y 111 de la L. N° 843 Texto Ordenado, 8 del D.S. N° 21530, 1, 2 y 3 del D.S. N° 25530” (sic), no existe un reclamo específico de los puntos vulnerados, es más las observación expuestas y reiteradas, ya fueron debidamente resueltas y compulsadas por las autoridades recursivas, fallos sobre los que debió orientar sus fundamentos.

Consiguientemente, no pudiendo suplirse la carga argumentativa que corresponde a la demandante en el marco del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., que exige plantear la cosa demandada, designándola con toda exactitud; los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión, el derecho, expuesto sucintamente y formular su petición en términos claros y positivos, respeto de la resolución que impugna, precisamente la demanda fue interpuesto contra la AGIT e impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, sobre el que no existe reclamo, ni exposición de agravios a más de ratificar los argumentos que ya fueron presentados en las instancias inferiores y lógicamente resueltos en derecho; por lo tanto, resulta necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación

subjetiva del criterio de la demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver.

De la relación precedente, resulta evidente que la demandante, al presentar su demanda, no ha cumplido con la exigencia del art. 327 del Cód. Pdto. Civ.-1975, resultando inconcebible que con la reproducción de argumentos ya resueltos, se pretenda suplir la indicación precisa de los supuestos fácticos correspondientes, y la identificación exacta y precisa de la pretensión que lo impulsa a accionar su derecho, proporcionando a este Tribunal los elementos de hecho y de derecho necesarios para 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.

En ese sentido; corresponde señalar que se observa claramente la falta de carga argumentativa en la demanda presentada por la contribuyente Lidia Quilca de Vino, no habiendo provisto los supuestos fácticos correspondientes al no haber especificado de qué manera se hubiera errado en el análisis y fundamentación técnico-jurídica efectuado por la AGIT, que permita 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 demandante no cumplió con la carga argumentativa señalada por el art. 327-6), 7) y 9) del Cód. Pdto. Civ.-1975; de ninguna manera basta con una transcripción inextensa de consideración argumentativas que fueron anteladamente compulsadas tanto en la fase de la determinativa y autoridades recursivas; por lo que, los supuestos argumentos citados en la demanda no desvirtúan los fundamentos expuestos por la AGIT, debiendo tomarse en cuenta que la demanda contencioso administrativa es independiente en su argumentación y totalmente ajena a los fundamentos de derecho emitidos en la resolución jerárquica ahora impugnada.

Por los fundamentos expuestos, la demandante no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ.-1975 es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, lo contrario significaría vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

VI.2. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente y ante la falta argumentativa de la demanda, este tribunal concluye que no puede ingresar al control de legalidad de los actos de la autoridad demandada contenida en la resolución impugnada; máxime si la demandante no alegó ninguna vulneración de agravios tanto a derechos y cuanto a normas jurídicas presuntamente vulneradas por la AGIT. En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

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. Nº

620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 43 a 53, interpuesta por Lidia Quilca de Vino; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1003/2014 de 7 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

121

49 Producciones Bolivia S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 36 a 47, presentada por Luciana Aleida Jabif, en representación de la Empresa 49 Producciones Bolivia S.R.L.), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto, la contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 128 a 132; la contestación del tercero interesado Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN de fs. 88 a 90 vta.; el proveído que declara la renuncia a la réplica y autos para sentencia de fs. 138, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

Inicia manifestando que la administración tributaria le notificó con la Orden de Verificación N° 7012OVE00122, con alcance la verificación de los hechos y elementos relacionados con el Débito Fiscal IVA y su efecto al IT, del período julio de 2012, asimismo, con el Requerimiento N° 117926 para la presentación de documentación del período observado.

En su defecto, se emitió el Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/4603/2013, haciendo conocer que determinó sobre base cierta ingresos facturados no declarados de Bs 286.792.-, y sobre base presunta ingresos no facturados por transacciones reportadas por el LINKSER de Bs 69.148.-, estableciendo un total de deuda tributaria de Bs 142.058,57 equivalente a 75.874,23 UFV, por lo que recomendó la emisión de la vista de cargo.

Refiere que el 4 de noviembre de 2013, 49 Producciones Bolivia S.R.L., fue notificado con la Vista de Cargo N° CITE: 290000505 de 15 de octubre de 2013, ratificando el adeudo en el monto de Bs 142.058,57 equivalente a 75.874,23 UFV, importe que incluye el tributo omitido del IVA E IT, mantenimiento de valor, intereses, sanción por la conducta y multa por incumplimiento de deberes formales. Con los descargos presentados, la administración tributaria emitió la R.D. N° 170000017-14 de 28 de enero de 2014, en la que se dispuso determinar de oficio las obligaciones impositivas de 77.028,44 UFV equivalente a Bs 147.054,22, correspondiente al IVA e IT del período fiscal julio de 2012.

Posteriormente, revocada parcialmente mediante Resolución ARIT-SCZ/RA-379/2014 de 26 de mayo, que a su vez fue confirmada por la Resolución jerárquica AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.1. Acusa que la resolución que impugna vulneró lo provisto por el art. 211 de Cód. Trib. Boliviano, al no haberse pronunciado expresamente sobre los puntos alegados en el recurso jerárquico, por lo que la considera nula de pleno derecho y que no se pronunció sobre la solicitud de nulidad de la resolución determinativa por la aplicación simultánea de los dos métodos de determinación de la base imponible.

En el caso, afirma que la AGIT omitió pronunciarse expresamente sobre todos los puntos demandados por 49 Producciones Bolivia S.R.L. en el recurso jerárquico, lo que provocó la nulidad de la resolución que impugna por incumplimiento a lo establecido en el art. 211 del Cód. Trib. Boliviano, tampoco se pronunció sobre la observación de nulidad por aplicación simultánea del método de determinación sobre base cierta y método de determinación sobre base presunta, para determinar adeudos tributarios por los mismos impuestos IVA-DF e IT, correspondiente al mismo periodo fiscal julio de 2012 y los mismos hechos generadores (supuestos ingresos no declarados), lo que generó indebida e ilegalmente la duplicidad de los cargos determinados en contra del contribuyente.

Que contrariamente la AGIT en la resolución que impugna, no valoró los agravios expresados precedentemente y acusa que se limitó a señalar que dichos argumentos "no fueron planteados en la resolución de alzada" por lo que consideró que la AGIT se vio impedida de emitir pronunciamiento respecto a dichos argumentos. En estos antecedentes, el demandante solicita se emita sentencia disponiendo la nulidad de la Resolución AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto, ordenando la emisión de una nueva resolución que contenga una decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, valorando los argumentos de nulidad de la resolución determinativa por aplicación simultánea de los dos métodos de determinación.

En un segundo punto el demandante, advirtiendo que para el caso de que se decida ingresar a la valoración de fondo de los argumentos omitidos de pronunciamiento, hace la fundamentación de fondo respecto a la aplicación simultánea de los métodos de determinación (base cierta y base presunta), citando el sistema autodeterminación del adeudo tributario, la determinación de oficio, etc.., y otros puntos de reclamación que hace al fondo de la controversia, sobre los que se considera innecesario transcribirlos debido a que la problemática versa sobre la compulsa de control de legalidad de cuestiones de forma, con referencia a este punto.

I.2. El demandante acusa que la resolución que impugna, vulneró lo provisto por los arts. 76, 81 y 200-1) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, al no haber valorado todas las pruebas que presentó, incumpliendo el Principio de Oficialidad o de Impulso de Oficio, que establece que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, que en el caso no corresponde el cargo determinado en contra de 49 Producciones Bolivia S.R.L.

Resalta en este punto, que en los procesos administrativos a diferencia de los procesos judiciales, las autoridades de la AIT deben establecer la "verdad material de los hechos", lo que verdaderamente aconteció en el caso y verificar el efectivo perfeccionamiento del hecho generador, sin deslindar esta obligación a las partes, efectuando una errada interpretación de lo previsto en los arts. 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano; lo que denuncia no haber sucedido en el presente caso, debido a que tanto la ARIT Santa Cruz y la AGIT, se han limitado a señalar que el sujeto pasivo incumplió sus obligaciones legales de probar sus argumentos conforme a los previsto en el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano y sin establecer la

verdad material de los hechos dispuso confirmar los cargos establecidos en la R.D. N° 170000017-14 de 28 de enero de 2014, no obstante a que la Empresa 49 Producciones Bolivia S.R.L., cumplió con el pago de sus obligaciones tributarias emergentes de los ingresos obtenidos por la realización del evento público "Concierto de Vicente Fernández".

Acusa a la administración tributaria , que de forma ilegal dejo de lado los ingresos consignados en ambas Declaraciones Juradas (DDJJ) y determinó un cargo tributario, supuestamente sobre base cierta basándose únicamente en la cantidad de entradas que fueron dosificadas, presumiendo que todas estas habrían sido vendidas, de forma ilegal determinó un nuevo cargo por el mismo concepto, esta vez sobre base presunta; consiguientemente, en forma absolutamente contradictoria no valoró ni emitió pronunciamiento respecto a las impresiones originales de constancia de recepción de talonarios, certificados, certificado de activación de dosificación emitida por el SIN, así como los reportes de autorización de trabajos de impresión de las entradas para el concierto, prueba que fue presentada en la instancia de impugnación jerárquica, prueba que en su consideración, demuestra como verdad material que no todas las facturas fueron emitidas, por lo que en aplicación del Principio de Oficialidad la AGIT debió revocar la resolución determinativa, complementa que lo propi sucedió con la información remitida por LINKSER.

Asevera que se encuentra demostrado, que la AGIT incumplió con el Principio de Oficialidad al no haber valorado los descargos que presentó, no aplicó el principio de verdad material para la resolución que emitió, el hecho de que no se hayan presentado dichas prueba ante la administración tributaria, no significa que no tenga la oportunidad y el derecho de hacerlo en los procedimiento de impugnación, lo que evidencia que no se garantizó la seguridad jurídica como parte del debido proceso establecido en la Constitución Política del Estado, por lo que pide a este tribunal la valoración de la prueba presentada durante la tramitación del recurso de alzada y del recurso jerárquico, aplicando el Principio de Oficialidad.

I.3. Petitorio.

La entidad demandante solicita se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto y deliberando en el fondo se deje sin efecto la deuda tributaria establecida en la resolución determinativa emitida por la administración tributaria.

II.- Contestación a la demanda

La AGIT respondió negativamente a la demanda, refiriendo que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos, sin embargo considera aclarara los puntos demandados en los siguientes términos:

II.1. En el presente caso, dice haber evidenciado que el reclamo que efectúa el demandante sobre la aplicación simultánea del método de determinación sobre base cierta y base presunta, para determinar adeudos tributarios por los mismos impuestos, el mismo período fiscal y los mismos hechos generadores, no fueron planteados como agravio ante la instancia de alzada, lo que pretende el sujeto pasivo es que en la instancia jerárquica se valore nuevos aspectos de impugnación, que no fueron expuestos en el recurso de alzada.

En esos antecedentes, refiere que en estricta aplicación del principio de congruencia y conforme a los arts. 198-e) y 211 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, la instancia jerárquica se vio impedida de emitir pronunciamiento respecto a los argumentos presentados en la demanda, sin que exista pronunciamiento previo de la instancia de alzada. Sobre el

punto, menciona que el Principio de Congruencia rige en materia tributaria tal como establece la S.C. N° 0471/2005-R de 28 de abril, transcrita como sustento en su parte pertinente, por lo que concluye indicando, que en mérito al Principio de Congruencia y conforme a los previsiones citadas precedentemente, la instancia jerárquica se vio impedida de emitir razonamiento alguno, sin previo pronunciamiento de la instancia de alzada.

II.2. Con referencia al segundo punto, respecto a que la AGIT vulneró lo previsto en los arts. 76, 81 y 200-1) del Cód. Trib. Boliviano, al no haber valorado todas las pruebas presentadas, incumpliendo el Principio de Oficialidad o Impulso de Oficio; aclara que la administración tributaria requirió documentación al sujeto pasivo, presentó parcialmente la documentación, de su análisis y valoración concluyó en qué; si bien el sujeto pasivo afirma que los pagos de entradas a través de tarjetas de débito o créditos y los ingresos a través de LINKSER corresponden al mismo concepto, que fueron considerados como ingresos del período "venta de entradas del concierto de Vicente Fernández", sin embargo, no existe documentación contable financiera que demuestre que esos ingresos únicamente corresponden a la venta de entradas y no corresponde a otro servicio, tomando en cuenta que el contribuyente tiene registrado como actividad económica la realización de eventos públicos, servicio de publicidad, asesoramiento de ventas y otros.

Con referencia a las notas fiscales solicitadas pero no impresas, conforme a los registros de la imprenta autorizada se evidenció que se descontó las entradas inutilizadas y únicamente se tomó en cuenta las entradas vendidas, dando como los 13.961 entradas vendidas, los mismos que fueron multiplicados por el precio de venta, demostrándose los ingresos por venta de entradas, evidenciándose que la ARIT sustentó su decisión de revocar parcialmente la resolución determinativa, en base a la verificación y análisis de los documentos presentados por el contribuyente y la administración tributaria durante el proceso de determinación, decisión que fue confirmada por la AGIT.

Finalmente, a objeto de sustentar los fundamentos del primero punto hace referencia al Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2. citando la STG-RJ/0121/2008 y como jurisprudencia cita la S.C. N° 1312/2003-R de 9 de septiembre, ambos referidos al Principio de Congruencia. En cuya atención, refiere que los argumentos del demandante no son evidentes, que por el contrario la AGIT emitió una resolución acorde a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, no existiendo agravios, ni lesión de derechos que se le hubiere causado al demandante.

II.2. Petitorio.

La autoridad demandada en merito a los fundamentos anotados, solicita se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada en el presente proceso.

III.- Del tercero interesado.

De fs. 88 a 90, cursa el memorial con el que Wilson José Encinas Vidal, se apersonó al proceso como tercero interesado en representación de la Gerencia Distrital Santa Cruz - II del SIN, en el que se adhirió a la contestación de la autoridad demandada con similar fundamentación, resaltando la falta de congruencia de las pretensiones del demandante entre el recurso de alzada y el recurso jerárquico, en general propugnó la resolución jerárquica.

IV.- Antecedentes administrativos relativos a la demanda.

IV.1. La administración tributaria notificó al contribuyente 49 Producciones Bolivia S.R.L. con la Orden Verificación N° 7012OVE00122, comunicando el inicio de un proceso de determinación con alcance comprendió a la revisión de hechos y elementos relacionado con el Débito Fiscal IVA y su efecto al IT del período fiscal julio de 2012; asimismo, notificó con el Requerimiento N° 117926 solicitando la presentación de documentación del período observado, reiterando su presentación mediante Requerimiento N° 118029. Presentado los descargo por 49 Bolivia Producciones S.R.L., la administración tributaria emitió Actas de Contravención Tributaria Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 73367, 73368, 73398, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la documentación requerida y falta de presentación de Libros de Compras y ventas IVA a través del Módulo Da Vinci-LCV, imponiendo la sanción de 3.000 UFV por cada acta contravencional.

Posteriormente, emitió el Informe CITE: SIN/GDSCZ/DF/VE/INF/4603/2013, señalando que de la verificación de la documentación presentada por el sujeto pasivo e información del SIRA, determinó sobre base cierta ingresos facturados no declarados de Bs 286.792.-, y sobre base presunta determinó ingresos no facturados por transacciones reportadas por el LINKSER de Bs 69.148.-, estableciendo un total de deuda tributaria de Bs 142.058,57 equivalente a 75.874,23 UFV, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por conducta y multa por incumplimiento a deberes formales. Antecedentes con el que se emitió la Vista de Cargo N° 29-0000505-13 de 15 de octubre de 2013, que ratificó la deuda tributaria establecida en el Informe N° 4603/2013.

El contribuyente 49 Producciones Bolivia S.R.L., presentó ante la administración tributaria descargo a través de una nota, argumentando que por error del contador no se presentó la documentación íntegra; con su valoración y en base a un informe en conclusiones, emitió la R.D. N° 17-0000033-14 de 28 de enero de 20014, estableciendo un total de deuda tributaria de Bs 147.054,22 equivalente a 77.028,44 UFV, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por conducta y multa por incumplimiento a deberes formales, correspondiente al IVA e IT del período julio de 2012.

IV.2. Interpuesto el recurso de alzada por el contribuyente, contra la R.D. N° 17-0000033-14 de 28 de enero de 20014, la ARIT Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0379/2014 de 26 de mayo, que resolviendo revocar parcialmente la resolución determinativa, dejando sin efecto la sanción de 3.000 UFV contenida en el Acta de Contravención Tributaria N° 73368.

IV.3. Contra la determinación de la instancia de alzada, la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN y el contribuyente 49 Producciones S.R.L., interpusieron recursos jerárquicos, mismos que fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto, que resolvió confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0379/2014 de 26 de mayo, quedando sin efecto la multa de 3.000 UFV equivalente a Bs 5.727.-, por incumplimiento al deber formal registrado en el Acta de Contravención Tributaria N° 73368, manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria de Bs 141.327.-, equivalente a 74.028 UFV, por el IVA e IT del período julio de 2012, importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, interés, sanción por conducta y multa por incumplimiento a deberes formales.

V.- De la problemática planteada.

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Plena, para la

resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso, por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación, así como de la Administración Tributaria Aduanera.

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, la resolución impugnada vulneró los arts. 198 y 211 del Cód. Trib. Boliviano, al no haberse pronunciado expresamente sobre todos los puntos alegados en el recurso jerárquico, referido a la solicitud de nulidad de la R.D. N° 17-0000033-14 de 28 de enero de 20014, por la aplicación simultánea de los dos métodos de determinación de la base imponible de la deuda (base cierta y base presunta).

Si, se vulneró las previsiones contenidas en los arts. 76, 81 y 200-1) del Cód. Trib. Boliviano, al no haber valorado todas las pruebas presentadas por el contribuyente, incumpliendo el Principio de Oficialidad o Impulso de Oficio vinculado a la aplicación del Principio de Verdad Material.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, corresponde hacer las siguientes precisiones legales: Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, según el entendimiento asumido por la S.C. Nº 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 el art. 14-IV de la C.P.E., da entender 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.

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: "…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 ...", la S.C. Plurinacional N° 1871/2013 de 29 de octubre, dice; "…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, con relación a la legitimación activa el art. 202 de la norma citada, 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".

Art. 198 de la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano, "I. Los recurso de alzada y jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener: e) Los fundamento de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoque e indicando con precisión lo que se pide".

Subsumiendo las normas citadas en el caso de autos, se confirmó que efectivamente la Empresa 49 Producciones Bolivia S.R.L., no impugnó en su recurso de alzada el punto en controversia (la aplicación simultánea de los dos métodos de determinación de la base imponible de la deuda "base cierta y base presunta"), de la verificación del recurso de alzada cursante de fs. 24 a 29 del Anexo 1, se advierte la impugnación de otros puntos o agravios menos el punto extrañado, lo que motivó a que la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0379/2014 de 26 de mayo, no se pronuncie al respecto; posteriormente el sujeto pasivo incorporó en su recurso jerárquico el presente agravio y acertadamente la autoridad jerárquica en mérito al Principio de Congruencia rechazó pronunciarse respecto a dicho argumento.

Bajo esa línea, la instancia jerárquica evidentemente se hallaba impedida de emitir criterio alguno sobre el punto no expresado como agravio en el recurso de alzada; por lo tanto no existió vulneración a la normativa tributaria establecida en los arts. 198 y 211 del Cód. Trib. Boliviano, asimismo, 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 el recurso jerárquico.

Debe considerarse, que la falta de impugnación oportuna de una resolución o agravios supuestamente lesivos, constituyen el tácito e inequívoco consentimiento del administrado frente a la decisión asumida por la administración tributaria, constituyéndose en una abstención voluntaria de no impugnar que demuestra la conformidad del administrado con los actos y resoluciones emanados de las administración tributaria. En tal sentido y siendo que la Empresa 49 Producciones S.R.L., incurrió en actos consentidos al no reclamar oportunamente el presente agravio, corresponde declarar improbada la demanda respecto a este punto.

VI.2. Con referencia al segundo punto de la controversia, el sujeto pasivo acusa que se vulneró las previsiones contenidas en los arts. 76, 81 y 200-1) del Cód. Trib. Boliviano, al no haber valorado todas las pruebas presentadas por el contribuyente, incumpliendo el Principio de Oficialidad o Impulso de Oficio vinculado a la aplicación del Principio de Verdad Material; para su análisis es necesario describir las normas que fueron observadas:

Art. 76 del Cód. Trib. Boliviano; (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".

Art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas) "Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas 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.

3. Las pruebas que fueran ofrecidas fuera de plazo.

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.

Art. 200-1) de la L. N° 3092 Complementario al Código Tributario Boliviano; (Principios) "Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1) Principio de Oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, 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".

Ahora bien, para fines de una más fluida argumentación, se considera necesario exponer los entendimientos que este tribunal tiene sentados sobre esta problemática. Así la Sentencia N° 617/2013 de 5 de marzo, sobre las normas que rigen la interposición de la prueba, su admisión y apreciación en los procedimientos de impugnación de los actos administrativos tributarios, indicó:

El art. 200 del Cód. Trib., determina que: "Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341 de 23 de abril a los siguientes…", de tal forma que en la impugnación de los actos administrativos tributarios, rigen los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los señalados en el art. 200 del Cód. Trib., en consecuencia, en materia de interposición de la prueba, su admisión y apreciación son aplicables los principios de verdad material y de jerarquía normativa, resaltando que en virtud a la aplicación del principio de jerarquía normativa, es aplicable el derecho a la defensa que implica el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba. Asimismo, entre los principios que señala el art. 200 del Cód. Trib., que rigen también los recursos administrativos tributarios, se encuentra el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que establece que: "La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos…", aspecto que deben ser considerado por la autoridad administrativa en la tramitación y resolución de recursos administrativos tributarios.

Luego la citada sentencia, adentrándose en el análisis de la actividad procesal probatoria, incide en señalar que:

"…el art. 81 del Cód. Trib., fija que se deben rechazar las pruebas que habiendo sido requeridas en la etapa de fiscalización, no fueron presentadas y las presentadas fuera del

plazo probatorio, estableciendo la salvedad, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que, tal omisión, no se debía a causales propias.

(…)

En conclusión, si bien el art. 81 del Cód. Trib., limita la interposición de la prueba, este debe ser aplicado en relación con los principios de verdad material, jerarquía normativa y de oficialidad o impulsión de oficio, sobre todo el Principio Defensa Contenido en el Principio de Jerarquía Normativa".

La orientación que este tribunal adoptó en su jurisprudencia sobre la norma y los actos desarrollados para la producción de prueba en materia tributaria, no deben ser comprendidos como en un fin en sí mismos, sino como la vía expedita para materializar -en sede administrativa- principios y derechos reconocidos en el Texto Constitucional, como es el caso del ejercicio del derecho a la defensa y el principio de verdad material en lo que a procedimientos (jurisdiccionales o administrativos) comprende. Esta conclusión es vista en la Sentencia N° 016/2014 de 27 de marzo, que sobre una problemática similar a la que motiva autos, dejó sentado:

"La legislación nacional con el objetivo de resguardar la igualdad de las partes en los procesos administrativos respecto a la valoración de las pruebas, señala en el art. 77 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), que se pueden invocar todos los medios de prueba admitidos en Derecho, asimismo, el art. 47 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), aplicable en mérito del artículo 74 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), ordena que los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho, el plazo y la forma de producción de la prueba será determinada por la autoridad administrativa, mediante providencia expresa fijando el procedimiento para la producción de las mismas; en ese orden el art. 81 del mismo cuerpo de Ley, 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 que habiendo sido requeridas por la administración tributaria, en proceso no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la resolución determinativa; en ese entendido, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, podrá presentarlas con juramento de reciente obtención".

Tal cual se tiene glosado, las actuaciones procesales desarrolladas por la autoridad administrativa no deben abstraerse de un entendimiento sistémico de la legislación nacional, pues como se tiene apuntado párrafos atrás el ejercicio del derecho a la defensa debe encontrar satisfacción en su amplitud y en garantizar al administrado la fluidez necesaria para poder ejercerlo, en este caso en la producción y apreciación de prueba, sin que ello signifique de modo alguno que este ejercicio no se encuentre regulado por norma específica.

En el caso de autos, de la revisión de los antecedentes administrativos se deduce que el contribuyente actuó con excesiva negligencia respecto a la presentación de sus descargos: La administración tributaria mediante Requerimientos Nos. 117926 y 1180 29, solicitó al contribuyente 49 Producciones Bolivia S.R.L., la presentación de la documentación del período observado (IVA e IT del período julio de 2012), tómese en cuenta que fue reiterado el requerimiento, no obstante a ello el contribuyente presentó prueba de manera parcial, lo que le generó la aplicación de actas por contravención tributaria vinculada al

proceso de determinación por incumplimiento al deber formal de entregar toda la información y documentación requerida, incumpliendo de esta manera lo establecido en el art. 81 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, al no haber dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, o presentarlas con juramento de reciente obtención, dejando de esta manera precluir su derecho a la presentación de sus pruebas, en lo demás se constató que la prueba presentada en la fase determinativa, sí fue compulsada y valorada por la administración tributaria la prueba presentada por el contribuyente, lo propio sucedió en la instancia de alzada y jerárquico.

Asimismo, en la instancia jerárquica el contribuyente a momento de la presentación de los alegatos en conclusión para el recurso jerárquico, presentó prueba sin desarrollarla ni declarar en qué consistía la prueba y mucho menos cumpliendo lo establecido en el art. 219-d); "En este recurso sólo podrán presentarse pruebas de reciente obtención a las que se refiere el art. 81 de la presente Ley, dentro de un plazo máximo de 10 días siguientes a la fecha de notificación con la admisión del recurso por el Superintendente Tributario Regional", por lo que a través del proveído de 11 de agosto de 2014, fue rechazada dicha prueba por presentación extemporánea. Consiguientemente, en base a los antecedentes administrativos y la norma glosada se advirtió respecto a la presente controversia, el incumplimiento de la normativa tributaria respecto a la prueba, el sujeto pasivo no consideró la aplicación de los principios de pertinencia y oportunidad probatoria, por lo tanto el Principio de Oficialidad establecida en el art. 200-1) de la norma precedentemente citada, no puede ser aplicada o suplir falencias o negligencias del contribuyente, bajo el pretexto de la aplicación del Principio de Verdad Material.

Por lo tanto, el razonamiento o criterio asumido por la AGIT en la resolución impugnada es correcta, no habiéndose advertido vulneración de norma alguna, por el contrario fue el contribuyente quien vulnero el cumplimiento de los principios de pertinencia y oportunidad para la presentación de su prueba, por lo que corresponde declarar improbada la demanda en el presente punto.

VI.3. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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. 36 a 47; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1217/2014 de 18 de agosto, 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. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

122

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 2 a 7 interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Juan Carlos Mendoza Lavandenz, la contestación a la demanda de fs. 41 a 46, réplica de fs. 196 a 198, dúplica de fs. 204-205, respuesta del tercer interesado de fs. 145 a 154, los antecedentes del proceso y la emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que la Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, fue notificada el 28 de julio de 2014 con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014 de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dentro del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., y estando dentro del plazo de ley solicita se revoque la R.D. Nº 17-0950-2013 de 26 de diciembre, bajo los siguientes argumentos:

La Gerencia Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales, en uso de sus facultades, mediante Orden de Verificación N° 29130VE00001 de 4 de septiembre de 2013, notificó por cedula el 3 de octubre de 2013 al contribuyente La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., verificó los hechos y elementos correspondientes al pago del IUE-BE, por remisión a cuentas del exterior de los dividendos pagados a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera correspondientes a la gestión 2008, al tratarse de utilidades generadas en dicha gestión, por los periodos fiscales marzo 2009 y abril 2009, donde se realizaron las remesas al exterior.

Que la determinación fue realizada sobre base cierta, sustentada en la documentación presentada por el contribuyente, que el Informe Final CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/01776/2013, señala que, en el periodo fiscal marzo 2009 se efectuaron transferencias bancarias a cuentas del exterior, estableciéndose que el contribuyente no efectuó la retención del Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior IUE-BE, por lo que no cumplió sus obligación tributaria conforme a la ley, girándose la Vista de Cargo N° 32-0136-13 de 13 de noviembre de 2013, habiendo el contribuyente presentado descargos a las observaciones establecidas, no habiendo sido

suficientes, se emitió la R.D. N° 17-0950-2013, que resuelve intimar al contribuyente La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., para que en los términos establecidos por ley, deposite la suma de UFV's 804.046 equivalente a Bs 1.526.265.-, por el Impuesto sobre la Utilidades de las Empresas Beneficiarias al Exterior IUE-BE, por concepto de impuesto omitido, intereses y sanción por omisión de pago, conforme establece el art. 47 de la L. Nº 2492.

Resolución que fue impugnada y resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0353/2014, que resuelve confirmar la resolución determinativa, nuevamente impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014, que resuelve revocar totalmente la resolución de alzada y determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresa que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014, violó lo dispuesto por los arts. 51 de la L. Nº 843 y 34 del D.S. N° 24051; toda vez que en ningún acápite de los arts. 51 de la L. Nº 843 o 34 del D.S. N° 24051, se señala que para la materialización del hecho imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior IUE-BE se establezca como requisito que el beneficiario se encuentre domiciliado en el extranjero como erradamente señala la AGIT, debe remarcarse que de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 34 del D.S. N° 24051 y 51 de la L. Nº 843, se debe evidenciar que la obligación de retener y pagar el IUE-BE surge desde el momento de producirse el pago y/o remesa de rentas de fuente boliviana al exterior, es decir que el hecho generador se perfecciona desde el momento en el que tales situaciones previstas por la ley (pago, acreditación y/o remesa) se hubieren efectuado, completado o realizado, no mencionando en ningún acápite de la norma citada ut supra, que sea un requisito esencial que el beneficiario se encuentre domiciliado en el exterior, situación que es irrelevante para la configuración del IUE-BE en aplicación al principio de fuente que rige en nuestro país.

Añade que los arts. 16 y 17 de la L. Nº 2492, son claros al definir cual el hecho generador, lo que implica que el hecho imponible se materializa desde el momento en el que se hubieren completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley, que para el caso del IUE-BE son desde el momento en el que estén definitivamente constituidas de conformidad con la normativa legal aplicable, por lo que la norma es clara al establecer las situaciones en las cuales se materializa el hecho imponible, no dando margen a interpretaciones extensivas o ambiguas, que al ser lo dividendos y/o utilidades generados dentro del territorio nacional al exterior del país, se produjo la materialización del hecho imponible del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas beneficiarios del exterior, situación que se perfeccionó desde el momento de producirse la remesa de utilidades de fuente boliviana al exterior, es decir, desde que las rentas de fuente nacional fueron remesadas al exterior para ser utilizadas fuera de nuestro país, evidenciándose que existe un beneficiario que se encuentra en el exterior para hacer uso y disposición de esas utilidades remesadas y que dicho beneficiario es Gonzalo Bedoya Herrera, extremo que se constató de los comprobantes contables, depósitos bancarios realizados a cuentas del exterior, que fueron realizadas por el propio beneficiario. Que al configurarse los tres presupuestos del IUE-BE es decir la existencia de un beneficio, renta y/o utilidad (dividendos), que son de fuente boliviana, y al existir un beneficiario identificado el cual se encuentra en el exterior (recepción de dineros en Estados Unidos), se establece que los beneficios y/o dividendos fueron transferidos al exterior del país, correspondiendo en consecuencia la aplicación del

IUE-BE, en aplicación del principio de fuente que rige en nuestro país previsto en el art. 42 de la L. N° 843 y no el principio de residencia, siendo el factor determinante para la sujeción a la imposición la pertenencia económica, es decir el lugar donde ocurrió el hecho imponible, sin considerar la residencia y/o nacionalidad del titular, siendo que para el IUE, el tributo recae sobre los contribuyentes que obtienen rentas localizadas y originadas dentro de un territorio nacional, sean residentes o no de ese país.

I.3. Petitorio.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa, en consecuencia se resuelva revocar totalmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014 emitida por la AGIT, y se declare firme y subsistente el importe de Bs 1.526.265.-, establecido en la R.D. N° 17-0950-2013.

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. 41 a 46 y señalo lo siguiente:

Resulta necesario resaltar la fundamentación técnico jurídica de la resolución jerárquica, que responde ampliamente a la demanda, la misma que señala que la legislación nacional en el art. 36 de la L. Nº 843, crea un Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, que se aplicará en todo el territorio nacional sobre las utilidades resultantes de los estados financieros de las mismas al cierre de cada gestión anual, ajustadas de acuerdo a lo que disponga la ley y su reglamento. Por su parte el art. 42 de la L. Nº 843, dispone que son utilidades de Fuente Boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades, sin tener en cuenta el domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos. Asimismo el art. 50 de la referida Ley, señala que cuando se paguen rentas de Fuente Boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado, así también cita los arts. 4 y 31 del D.S. N° 24051.

De lo señalado, considera que, cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a doble imposición, es decir, pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor, entonces para evitar doble imposición, los países aplican diferentes principios para ejercer su jurisdicción en la tributación internacional a la renta, como ser el principio de residencia y el principio de fuente, que son los dos lineamientos de tributación internacional, que pretenden alcanzar una eventual solución al tema de la doble tributación o de jurisdicción de los países. En el presente caso, se evidencia que según Acta de la Junta General Ordinaria de la Sociedad denominada “ZURICH Boliviana Seguros Personales S.A.” (quiso decir La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S-A.), los accionistas en el Punto 4 del orden del día, determinaron la distribución de los dividendos libre de impuestos, conforme a las participaciones de los accionistas, donde la administración tributaria verificó que se acreditaron los pagos al socio Gonzalo Bedoya Herrera en cuentas extranjeras, importes que fueron depositados según solicitud del socio en cuentas del Bank Of América, Citibank Miami, conforme consta en el registro en el libro diario, libro mayor, extracto bancario entre otros documentos, lo que conllevo a que la administración tributaria deduzca que los importes depositados en cuentas bancarias del extranjero, constituyen remesas al exterior gravadas por el IUE-BE, en los

términos en los que el art. 51 de la L. Nº 843, tal como señala en su vista de cargo; posición que no considero que las utilidades distribuidas por La Boliviana Ciacruz de Seguros Personales S.A., ya habían sido grabadas por el IUE según el art. 36 de la L. Nº 843, impuesto que es resultado de los estados financieros de la empresas al cierre de cada gestión anual que provienen de bienes situados o utilizados en territorio nacional, advirtiéndose que nuestro país se adscribe al principio de fuente previsto en el art. 42 de la citada Ley, que señala como utilidades de fuente boliviana, a aquellas que provienen de bienes situados o utilizados económicamente en la república, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones o el lugar de celebración de los contratos, preceptos estos cumplidos por el sujeto pasivo.

Que según lo dispuesto por el art. 51 de la L. Nº 843, concordante con el art. 34 del D.S. N° 24051, el hecho generador en el caso del IUE-BE se produce en el momento del pago, acreditación o remisión a los beneficiarios del exterior utilidades de fuente Boliviana; empero, en el presente caso, no se advierte la existencia del beneficiario en el exterior, porque según los documentos presentados en la etapa de descargo, Gonzalo Bedoya Herrera se encuentra domiciliado en La Paz, en ese sentido no se cumple con el requisito que la Ley establece, lo contrario sería aplicar el principio de residencia, el cual no rige en nuestro país.

También refiere que, una vez que la Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., efectuó la distribución de las utilidades entre sus accionistas, estas honraron el IUE en cumplimiento de los arts. 36 y 42 de la L. Nº 843 y lo que se distribuye son utilidades libres de impuestos, quien de manera particular pudo efectuar los depósitos en cuentas bancarias del extranjero, que desde ningún punto de vista configura el hecho generador del IUE-BE, constituyéndose en ingresos los cuales no pueden ser gravados por el RC-IVA conforme el art. 13 de la L. Nº 843.

Por último, cita el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3., señalando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1744/2013.

II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014, de 21 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Orden de Verificación Externa Nº 2913OVE00001 de 4 de septiembre de 2013, emitida por la Gerencia Graco La Paz del SIN, notificada a La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., mediante cédula el 3 de octubre de 2013, correspondiente al IUE-BE, de los periodos fiscales marzo y abril de 2009, cuyo alcance es “La verificación externa de los hechos y/o elementos relacionados al pago del IUE-BE, por remisión a cuentas del exterior de los dividendos pagados a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, correspondientes a la gestión 2008”, cursante de fs. 3 y 8 del Anexo I.

Requerimiento Nº 00097528 de 1 de octubre de 2013, emitida por la Gerencia Graco La Paz dirigida a la Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., por la que intima al contribuyente a presentar la documentación de respaldo por el pago de dividendos a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, cursante de fs. 4 del Anexo I.

Nota de 10 de octubre de la Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., solicitando prorroga de 5 días para la presentación de la documentación requerida, solicitud aceptada mediante Auto Nº 25-2752-2013 de 14 de octubre, cursante de fs. 10-11 del Anexo I.

Acta de Recepción / Devolución de Documentación Gerencia Graco La Paz, de 17 de octubre de 2013, presentada por la Boliviana CIACRUZ de Seguros y Reaseguros S.A., por el que entrego la siguiente documentación: 1) DDJJ-F 530-periodos marzo y abril 2009; 2) Extracto bancario – Banco de Crédito de marzo 2009; 3) Registros contables de respaldo al pago de dividendos; 4) Copia legalizada del Acta Junta de Accionistas de 9 de marzo de 2009, cursante de fs. 12 del Anexo I.

Copia legalizada del Acta de la Junta General Ordinaria de la Sociedad Denominada "La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A.", de 9 de marzo de 2009, que en el num. 4 del Orden del día, señala: "Tratamiento de los resultados de la gestión 2008. El presidente informó que el resultado de 2008 es de Bs 12.018.647.-, debiendo destinar el 5% para reserva legal de Bs 600.932.-, y siguiendo la recomendación del directorio celebrado el 25 de febrero de 2009, que el saldo de Bs 11.417.715.-, sea para distribuir dividendos de acuerdo a las participaciones de los accionistas", cursante de fs. 29 a 38 del Anexo I.

Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/01776/2013, que establece que en el periodo marzo 2009, La Boliviana Ciacruz Seguros y Reaseguros S.A., acreditó pagos al socio Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera en cuentas extranjeras, lo que permite evidenciar que los beneficios fueron transferidos al exterior del país a través de una entidad bancaria, cursante de fs. 409 a 416 del Anexo II.

R.D. Nº 17-0950-2013 de 26 de diciembre, notificada a Boliviana de Ciacruz Seguros y Reaseguros S.A., que determina sobre base cierta la deuda tributaria y que califica la conducta del contribuyente por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior (IUE-BE) periodo fiscal marzo 2009, como omisión de pago, por adecuarse la conducta a lo establecido por el art. 165 de la L. Nº 2492, sancionando al contribuyente con una multa igual al 100% del tributo omitido establecida en UFV's 340.455 por haber incurrido en el ilícito precitado. Asimismo intima al contribuyente a depositar la suma Bs 1.526.265.-, por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior IUE-BE, por concepto de impuesto omitido, intereses y sanción por omisión de pago, conforme establece el art. 47 de la L. Nº 2492, cursante de fs. 423 a 433 del Anexo III.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ-RA 0353/2014 de 21 de abril, que resolvió confirmar la R.D. Nº 17-0950-2013, cursante de fs. 160 a 171 del Anexo, contra la que la administración tributaria interpone recurso jerárquico, dictándose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014 de 21 de julio, que resuelve revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0353/2014, en consecuencia deja sin efecto la R.D. Nº 17-0950-2013 de 26 de diciembre, cursante de fs. 12 a 34 del expediente.

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. 192, 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. 196 a 198, dúplica cursante de fs. 204-205, respuesta del tercer interesado La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., cursante de fs. 145 a 154. Concluido el trámite se decretó de fs. 207 “autos para sentencia”.

IV.- DE la problemática planteada.

De la compulsa de los datos del proceso y antecedentes, corresponde efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, a ese fin, se establece que el objeto de la controversia está relacionado en determinar si existió una errónea interpretación de los arts. 51 de la L. N° 843 y 34 del D.S. N° 24051 por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1080/2014.

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

Que el art. 51 de la L. Nº 843, señala:

“Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado.

Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios al exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta.”.

Así el art. 34 del D.S. N° 24051, expresa:

“Según lo establecido en el art. 51 de la L. N° 843, quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los arts. 4 del presente Reglamento y 19 y 44 de la L. N° 843, deberán retener y pagar hasta el día quince del mes siguiente a aquél en que se produjeron dichos hechos la alícuota general del impuesto sobre la renta neta gravada equivalente al cincuenta por ciento del monto total acreditado, pagado o remesado”.

Ahora bien, resulta necesario establecer algunos conceptos de las fuentes del derecho tributario como son:

El Principio de Territorialidad, entendida como la circunscripción física o geográfica de un país, es el fundamento del criterio expuesto por quienes sostienen el principio de territorialidad, como base para la fijación de tributos dentro de los límites territoriales de cada estado. La tributación para este principio, solo se aplica en el país del domicilio.

Así también el Principio de Fuente, refiere al concepto anterior, como base del principio de fuente. Actualmente aceptado y vigente en nuestro país, que consiste en que el pago de tributos se realice en el lugar de la inversión es decir en la fuente de dicha actividad económica y no en su país de origen, o lo que es igual que, en virtud de este sistema el Estado tiene la potestad tributaria de gravar los hechos imponibles originados y/o que producen efectos en su territorio nacional, sin importar que los sujetos del mismo, tengan nacionalidad extranjera o su domicilio o residencia sea en el extranjero.

Por último el Principio de Residencia, constituye un criterio de pertenencia social, pero, que en nuestro caso tiene efectos tributarios, que la simple habitación en un

determinado lugar da origen a la residencia, aunque no exista la intención de permanencia en ese lugar.

De acuerdo a la normativa descrita y los conceptos expuestos, se debe tener presente que el Estado grava la renta de acuerdo al lugar geográfico donde ésta ha sido obtenida, en función del principio de fuente o territorialidad, previsto de manera taxativa en el art. 42 de la L. N° 843, concretamente tal criterio ha sido seguido para el IUE en los arts. 42 y 44 de la L. N° 843 así como el art. 4 del D.S. N° 24051, que siguen el criterio de la fuente productora, es decir, que el impuesto debe ser pagado en el lugar donde los ingresos han sido generados o donde el bien se encuentra ubicado, sin considerar la nacionalidad, ni el domicilio de los perceptores de la renta o de los propietarios de los bienes.

A ese fin, de autos se establece que Gonzalo Bedoya Herrera (en su calidad de socio) solicito a la Boliviana Ciacruz Seguros y Reaseguros S.A., realizar la transferencia de Bs 4.121.690.48, (como concepto de las utilidades generadas como socio de dicha empresa, aspecto este que no es objeto de estudio o controversia), a diferentes cuentas de Bancos de los Estados Unidos de Norte América, conforme se tiene de las notas Cites Nos. TS 600/2009 de 30 de marzo, TS 966/2009 de 30 de marzo, TS 1030/2009 de 3 de abril, TS 964/2009 de 30 de marzo y TS 599/2009 de 30 de marzo y de los comprobantes de depósitos bancarios cursantes de fs. 51 a 70 del Anexo I, teniéndose como beneficiarios a Rodrigo Bedoya Diez Medina, Nicolasa María Bedoya Diez de Medina, Gonzalo Bedoya Diez de Medina y Gonzalo Bedoya Herrera, transacción registrada en la contabilidad de la Boliviana CIACRUZ de Seguros y Reaseguros S.A., cursante de fs. 71, hechos estos que claramente establecen que existió una transferencia de remesas o utilidades a beneficiarios del exterior, que consecuentemente debió procederse a la retención del IUE-BE, conforme señalan los arts. 51 de la L. N° 843 y 34 del D.S. N° 24051, que en el presente caso se procedió a una omisión de lo descrito por parte de La Boliviana CIACRUZ de Seguros y Reaseguros S.A.

En mérito a lo expuesto, no es correcto lo alegado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque queda claramente demostrado que la Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A., ha incumplido lo dispuesto por los arts. 51 de la L. N° 843 y 34 del D.S. N° 24051, como agente de retención, habiéndose demostrado en la etapa de descargos que Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, solicitó se proceda a realizar el depósito de sus utilidades de la empresa a una cuenta extranjera, lo cual genera efectivamente el IUE-BE, no siendo causa de exención al pago del impuesto referido, el hecho de que el usuario haya señalado que el depósito de sus utilidades se lo realice en otra cuenta o que su domicilio se encuentra determinado en La Paz, es decir en territorio nacional, por lo que correspondía la retención por el IUE-BE, por adecuarse o constituir el hecho generador a un supuesto pago de renta de fuente boliviana a un beneficiario del exterior, por más que en parte sea la misma persona el beneficiario, concluyéndose que el actuar de la Autoridad General de Impugnación Tributaria al revocar la resolución de alzada que confirma la Resolución Determinativa, no se enmarcó en la normativa legal y vigente, advirtiéndose una violación o mala interpretación de los arts. 51 de la L. Nº 843 y 34 del D.S. N° 24051.

En relación al Acta de la Junta General Ordinaria de la Sociedad Denominada “La Boliviana Ciacruz de Seguros y Reaseguros S.A.”, cuyo Punto 4 del orden del día, estableció los dividendos de los socios de acuerdo a su participación, conforme cursa de fs. 29 a 38, se establece que, el mismo refiere a las utilidades netas que tienen los socios deducibles de las obligaciones tributarias que obtienen por los servicios que prestan como empresa, hechos

estos diferentes al tributo dispuesto por el IUE-BE, el cual emerge de la transferencia de las utilidades a beneficiarios del exterior.

V.- Conclusiones.

La fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos esgrimidos por la administración tributaria, con fundamento propio, permite concluir que la entidad demandante ha justificado su pretensión, por cuanto la Autoridad General de Impugnación Tributaria al momento de pronunciar la resolución impugnada, incurrió en infracción de la norma legal descrita.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 2 a 7, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia Revoca la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1080/2014 de 21 de julio y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/LPZ-RA 353/2014 que confirma la R.D. Nº 17-0950-2013.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

123

Corporación Minera de Bolivia c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 91 a 94, su complementación de fs. 98 a 102 vta., interpuesta por Marcelino Quispe López, en su Condición de Presidente Ejecutivo de la Corporación Minera de Bolivia, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1225/2014 de 25 de agosto, corriente de fs. 12 a 28, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 154 a 159, sin haberse presentado réplica y dúplica conforme consta por decreto de fs. 165, y solo el apersonamiento del tercero interesado de fs. 108; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante legal, en su calidad de Presidente Ejecutivo de la Corporación Minera de Bolivia, señaló que fueron notificados por la AGIT, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1255/2014, la que proviene de actos administrativos derivados de la R.D. Nº 17-0959-2013 emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes – La Paz del SIN, constituida en administrador tributario, por la que determina que COMIBOL cometió la contravención tributaria de omisión de pago, establecida en el art. 165 de la L. N° 2492, bajo el argumento que COMIBOL, no confirmó correctamente su debito fiscal por el IVA, desestimándose lo relativo al IT; alegando que la ARIT y el SIN, mediante GRACO La Paz, contendrían irregularidades y omisiones en cuanto a la determinación equívoca de omisión de pago y/o diferido por concepto del IVA de los periodos marzo a diciembre de 2009, que efectuó COMIBOL.

I.2. Fundamentos de la demanda y su complementación.

Expresó, que la resolución de recurso jerárquico, tanto las consideraciones y fundamentaciones de orden técnico legal realizadas desde la primera reclamación ante las instancias de administración, impugnación tributaria, no fueron valoradas, ni siquiera expuestas en la fundamentación para la emisión de resoluciones contrarias a las normas tributarias en vigencia.

I.2.1. No se realizó un análisis de las normas tributarias que debieron aplicarse para determinar el perfeccionamiento del hecho generador para establecer la base imponible del IVA, producto de la venta de concentrados de minerales de COMIBOL (Empresa Metalúrgica Huanuni) a la Empresa Metalúrgica Vinto.

Invocando el art. 6-I-1 del Cód. Trib. Boliviano, que establece que solo la ley puede definir el hecho generador de la obligación tributaria, complementa su argumento citando el art. 18 de la L. Nº 2492, el cual señala que en los actos jurídicos sujetos a condición contractual, que sería su caso, al preexistir un contrato para la venta, el hecho generador se consideraría perfeccionado según el num. 2, referido a que sería al cumplirse la condición si esta fuera suspensiva, habiéndose establecido en el contrato de venta de minerales y/o concentrados de estaño, suscrito el 1 de enero de 2009, entre la Empresa Metalúrgica Vinto y la Empresa Minera Huanuni por COMIBOL, siendo que los resultados finales deberá ser considerado parámetro definitivo para efectos de liquidación final, estableciendo mediante cláusulas contractuales que demuestran que el hecho generador en este caso, estaría sujetos a condiciones suspensivas mientras no se cuente con estos previa etapa de valoración, lo que no se tomaría en cuenta por los entes administrativos, que el perfeccionamiento del hecho generador en el caso de esta compra venta de mineral y/o concentrados de estaño entre EMV Y EMH (COMIBOL) están sujetas a condiciones contractuales suspensivas para el perfeccionamiento del hecho generador, y a su vez determinan el monto del cual proviene el porcentaje en base a la alícuota determinada por norma sobre el pago del IVA; alegando que el perfeccionamiento del hecho generador se materializa o perfecciona en el periodo fiscal cuando la Empresa Metalúrgica Vinto les remite las liquidaciones finales del Departamento de Comercialización, que depende de una serie de factores, lo que les permite como vendedores dar su conformidad para establecer el peso neto de venta, sobre el cual como tales emiten la factura comercial, existiendo un periodo de valoración previo.

Pese a este fundamento, el SIN mediante la repartición de Grandes Contribuyentes La Paz, calificó su conducta como contribuyentes o sujetos pasivos como omisión de pago, adecuando su conducta a lo establecido en el art. 165 de la L. Nº 2492, sin demostrar por ningún medio probatorio que COMIBOL no haya cumplido con la obligación de pagar el IVA que le corresponde, o que haya pagado de menos alguna obligación, por lo que dicha resolución carecería de sustento probatorio y legal.

Toda vez que COMIBOL cumplió a cabalidad la forma correcta con la determinación y pago del IVA, de acuerdo a lo previsto por el art. 1, 4 y 5 de la L. Nº 843, toda vez que cumplidas las condiciones suspensivas para el perfeccionamiento del hecho generador y así obtener el precio neto de la venta, se emitieron las facturas correspondientes a la EMV, cumpliendo con la facturación del total de la producción comercializada, así como el pago total del IVA liquidado, no siendo correcto ni legal la determinación que la COMIBOL hubiere incurrido en omisión de pago, y que habría pagado de menos los impuestos respectivos, contando los depósitos de la COMIBOL por los periodos de marzo a diciembre de la gestión 2009, presentados a la administración tributaria, que se encuentran registrados en la base de datos del SIN, que acreditan el correcto pago de los impuestos .

I.2.2. Al ser el Estado como sujeto pasivo y sujeto activo.

Tomando en cuenta que COMIBOL, tendría bajo su tuición al amparo de la L. Nº 466 de Empresas Públicas a empresas productivas de minerales, como son La Empresa Minera de Huanuni y la Empresa Minera de Colquiri, empresas filiales de la COMIBOL, a ello paradójicamente el sujeto activo de la determinación tributaria injusta e ilegal es el propio Estado, encontrándose con una forma de extinción de la obligación tributaria, conforme a lo previsto en el art. 57 de la L. Nº 2492, confusión que determinaría que se producirá a la extinción por confusión, cuando la administración tributaria titular de la deuda tributaria

quedaría colocada en la situación del deudor de la misma, como consecuencia de la trasmisión de bienes o derechos sujetos a tributos.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se anule o deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1225/14 de 25 de agosto del 2014, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT, dejándose sin efecto la R.D. Nº 17-0959-2013, emitida por la administración tributaria, constituida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes del SIN La Paz.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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, precisa lo siguiente:

1.- Respecto a que no se realizó un análisis de las normas tributarias que debieron aplicarse para determinar el perfeccionamiento del hecho generador para determinar la base imponible del IVA, producto de la venta de concentrados de minerales de COMIBOL (Empresa Metalúrgica Huanuni) a la Empresa Metalúrgica Vinto.

Sobre este punto, se establece que el hecho generador de la obligación tributaria debe estar expresamente previsto en la ley, surgiendo la obligación tributaria en el momento que se haya realizado las circunstancias materiales previstas por Ley, y sólo cuando las normas jurídicas tributarias no disponen lo contrario puede establecerse un momento distinto, con relación a los actos jurídicos sujetos a condición contractual.

Asimismo la L. Nº 843 (Texto Ordenado), establece en sus arts. 1-a) y 4-a), que se crea un impuesto que se aplicará sobre las ventas de bienes muebles situados o colocados en el país, perfeccionándose el hecho imponible en el caso de ventas, sean estas 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, disposiciones que denotan la obligación del vendedor de emitir la factura en el momento que se transfiera el dominio de los bienes objeto de la transacción; lo que determina que no puede aplicarse el principio de verdad material de forma contraria a lo previsto por la L. Nº 843 (Texto Ordenado), en relación al nacimiento del hecho imponible y la consecuente obligación de emisión de factura, pretendiendo el demandante aplicar cláusulas de contratos que van en contra de la norma legal.

Entendido así que la norma señala, que independientemente si se ha vendido al contado o diferido del pago, la transferencia de dominio es la que determina el nacimiento de la obligación de la emisión de la factura.

2.- Con relación al punto del Estado como sujeto pasivo y activo.

En cuanto a este punto, argumenta que se establece que quién considere lesionados sus derechos con la resolución de alzada, interponiendo de manera fundamentada su agravio, siendo que no se establecieron como puntos de impugnación en el recurso jerárquico interpuesto por el demandante, en observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión, por lo que al no ser impugnados, fueron consentidos libre, voluntaria y expresamente por el ahora demandante.

No habiéndose demostrado o establecido de forma indubitable, se ha realizado una errada interpretación de la AGIT, siendo debidamente fundamentada la resolución jerárquica impugnada.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1225/14 de 25 de agosto del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

Respondida la demanda, se corrió traslado a la parte demandante para la réplica, mediante decreto de fs. 160, y vencido el plazo al efecto, se dio por renunciado su derecho a la réplica, consecuentemente no correspondió la dúplica, por lo que se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 165.

III.- Del tercero interesado.

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 147, de 9 de abril de 2015, habiéndose apersonado mediante memorial de fs. 108 de obrados; solicitando se le hagan conocer ulteriores actuaciones.

No habiendo nada más que tramitarse, a fs. 165, se dispuso “Autos para sentencia”.

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.- El 22 de octubre de 2013, la administración tributaria emite el informe de Inteligencia Fiscal CITE: SIN/GGLPZ/DF/SVE/INF/1595/2013, el que refiere que verificó la información remitida por la Gerencia Distrital Oruro, con la finalidad de verificar el concepto y respaldos que dieron origen a las Notas Fiscales emitidas por COMIBOL a la Empresa Metalúrgica Vinto (EMV), en las gestiones 2009 y 2010, siendo que producto de la información contenida en las facturas referidas, así como al detalle que respalda la emisión de las facturas, se evidencia que la facturación se realiza 1 mes después de haberse entregado el mineral, difiriendo el pago del IVA, contraviniendo el inc. a), art. 4 de la L. Nº 843 (Texto Ordenado) y el pago del IT, al haber contravenido el art. 72 de la L. Nº 843 (Texto Ordenado), a excepción de las ventas realizadas para exportación según el inc. j), art. 76 de la L. Nº 843 (Texto Ordenado), por lo que recomienda la generación de una orden de verificación por las ventas realizadas de diciembre de 2008 a diciembre de 2009.

2.- El 11 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Edgar Esteban Hurtado Mollinedo, en su calidad de representante de COMIBOL, con la Orden de Verificación Nº 13290200002, de 6 de noviembre de 2013, comunicando el inicio de un procedimiento de determinación con alcance: Verificación de ciertas transacciones, hechos o elementos específicos relacionados con el Débito Fiscal IVA y el efecto correspondiente en el IT por los períodos diciembre de 2008, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009.

3.- El 27 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó por Cédula a Marcelino Quispe López en su calidad de representante de COMIBOL, con la Vista de Cargo Nº 32-0178-13, de 22 de noviembre de 2013, que como resultado del Procedimiento de

Determinación de la Orden de Verificación Nº 13290200002, establece sobre base cierta reparos por el IVA e IT, por los periodos fiscales diciembre 2008, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre 2009, por un total de 1.949.997 UFV, equivalentes a Bs 3.677.789.-, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

4.- El 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó por cédula a Marcelino Quispe López en su calidad de representante de COMIBOL, con la R.D. Nº 17-0959-13, de 30 de diciembre de 2013, que resuelve declarar la inexistencia de la deuda tributaria por el IVA e IT de los periodos diciembre de 2008 enero y febrero de 2009; asimismo determina de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente por el IVA e IT de los periodos marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 en el tributo de Bs 477.604.-, por concepto de impuesto omitido; califica la conducta del contribuyente como omisión de pago y sanciona con 312.054 UFV; e íntima al sujeto pasivo al pago de 727.122 UFV que incluyen tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago.

5.- Interpuesto el recurso de alzada, el 28 de abril de 2014 la ARIT por Resolución ARIT-LPZ/RA Nº 0381/2014, de 28 de abril, revoca la deuda tributaria establecida por el IT de los períodos marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009 que totalizan 1.670 UFV; manteniendo firme y subsistente la deuda tributaria establecida para el IVA de los periodos marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2009, que totalizan 725.454 UFV que incluye tributo omitido actualizado, interés y sanción por omisión de pago, importe que deberá ser re liquidado a la fecha de pago de acuerdo al art. 47 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

6.- Ante ello, la Corporación Minera de Bolivia (COMIBOL), y la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, presentaron Recurso Jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1225/14, de 25 de agosto del 2014, que confirma la resolución de alzada de 28 de abril de 2014.

En el desarrollo 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., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante de fs. 154 a 158 vta., se corrió traslado al demandante para la réplica, no habiendo hecho uso de la misma por el demandante, por lo que tampoco correspondió la dúplica.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

1.- Con relación a que si se realizó un análisis correcto de las normas tributarias que debieron aplicarse para determinar el perfeccionamiento del hecho y establecer la base imponible del IVA, producto de la venta de concentrados de minerales de COMIBOL (Empresa Metalúrgica Huanuni) a la Empresa Metalúrgica Vinto.

2.- Si al ser el estado sujeto pasivo y sujeto activo, correspondería la extinción por confusión.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que 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 la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

1.- Con relación a si se realizó un análisis correcto de las normas tributarias que debieron aplicarse para determinar el perfeccionamiento del hecho generador y establecimiento de la base imponible, producto de la venta de concentrados de minerales de COMIBOL (Empresa Metalúrgica Huanuni) a la Empresa Metalúrgica Vinto.

Sobre este punto impugnado por la parte demandante, se evidencia que se presentan facturas cuyo hecho imponible se generó en un periodo anterior al de la facturación, existiendo pagos diferidos, de un mes después de haberse entregado el mineral y difiriendo en el pago del IVA, de acuerdo al informe CITE/GGLP/DF/SVE/INF/IA/01862/2013 de 22 de noviembre, contraviniendo el inc. a) art. 4 de la L. N° 843, que dispone: el hecho imponible se perfecciona; a) En el caso de ventas, sean al contado o al 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, existiendo importes observados, estableciendo adeudos tributarios a favor del fisco por diferimiento del pago del IVA.

De lo anterior se advierte que la determinación del IVA surge de la relación de las facturas emitidas por Huanuni COMIBOL a su cliente Empresa Metalúrgica Vinto, en el que junto a las facturas observadas se adjuntan las liquidaciones de minerales, las cuales describen el número de liquidación final, lote, fecha de entrega, valor neto base p/facturación, porcentaje, valor de la factura, comprobante final, líquido pagable final, RM y T/C; a partir de los cuales la administración tributaria estableció la fecha de venta del producto de un periodo anterior al de la factura emitida en los periodos fiscales de marzo a noviembre de 2009; es así que estas textualmente describen, haber realizado la venta de concentración de estaño, en un periodo anterior al de la emisión de la nota fiscal.

Manteniéndose así la observación por emisión de facturas posteriores al hecho imponible, en aplicación al inc. a), art. 4 de la de la L. Nº 843, que señala que el hecho imponible se perfeccionará: a) En el caso de ventas, sean al contado o al 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, toda vez que las actividades mineras están sujetas en todos sus alcances al régimen tributario de la L. N° 843, como lo establece el art. 101 de la L. N° 1777 Código de Minería de 17 de marzo de 1997, no correspondiendo querer tomar en cuenta las fechas de recepción de notas de remisión de las liquidaciones de Vinto a Huanuni, siendo estos solo aspectos administrativos, mediante acuerdos entre partes, que no pueden ser oponibles al fisco, menos a las previsiones legales, que regulan al respecto, conforme a la previsión del parág. I del art. 14 de la L. N° 2492; no siendo aplicable al caso la figura jurídica del inc. b) del art. 4 de la L. N° 843 invocada por la empresa recurrente, puesto que no se refiere a la prestación de servicios, los pagos inoportunos de su cliente no tienen incidencia en la determinación del hecho imponible; consecuentemente, se confirma la observación de la administración tributaria referido al diferimiento en el pago del IVA.

2.- Si al ser el estado sujeto pasivo y sujeto activo, correspondería la extinción por confusión.

En cuanto a este punto de controversia impugnado, establecido a momento de la ampliación de la demanda, luego de la revisión de los antecedentes, así como la resolución de recurso jerárquico demandado, se llega a evidenciar que no fue reclamado, ni opuesto en la instancia administrativa, consiguientemente no se pronunció la AGIT sobre ello; debiendo observarse en su caso la previsión de los arts. 139-b) y 144 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano); 198-e) y 211-I de la L. N° 3092, quienes prevén que a efectos de fundamentar su agravio, al momento de interponer su recurso jerárquico, debe argumentar dichos agravios, a fin de que se resuelva el recurso, no habiéndose impugnado o reclamado sobre ello, respetándose así el principio de congruencia, y tomando en cuenta los de convalidación y preclusión.

Por lo que ante estas circunstancias no corresponde realizar mayores consideraciones legales al respecto, sobre una supuesta extinción por confusión que se reclama, recién en esta instancia, y no así al momento de interponerse el recurso jerárquico, que originó se emita la Resolución AGIT-RJ 1225/14 de 25 de agosto de 2014.

VI.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, como tampoco en vulneración de los principios acusados, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 91 a 94; y en

consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1225/2014 de 25 de agosto, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

124

Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. y otro
c/ Ministerio de Hidrocarburos y Energía
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 89 a 95 vta., admitida por providencia de fs. 97, modificada por escrito que cursa de fs. 161 y vta., interpuesta por José Gualberto Villarroel Román, en representación de la Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.), impugnando la Resolución Ministerial R.J. Nº 113/2014 de 25 de agosto, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía; la contestación de fs. 228 a 241, la intervención del tercero interesado Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad (AE), que cursa de fs. 272 a 285 vta., el memorial de renuncia a la réplica cursante de fs. 292, 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 de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., refiere que, mediante Resolución AE Nº 237/2013 de 26 de abril, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad (AE), dispuso: “Aprobar los precios de nodo de energía y potencia, potencia desplazada, reserva fría y compensación por ubicación y peajes unitarios por uso de las instalaciones de transmisión en el Sistema Troncal de Interconexión, con sus correspondientes fórmulas de indexación, que se presentan en el anexo de la presente resolución para su aplicación en el periodo mayo 2013-octubre 2013”. Habiendo interpuesto recurso de revocatoria contra dicha determinación, fue resuelto por Resolución AE Nº 419/2013 de 22 de julio, que resolvió: “Única.- Rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por la Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.), contra la Resolución AE Nº 237/13 de 26 de abril de 2013, de conformidad a lo establecido en el inc. c) parág. II del art. 89 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE aprobado mediante D.S. Nº 27172 de 15 de septiembre de 2003, y por tanto, confirmar en todas sus partes el acto impugnado”. Una vez notificada con la misma, la compañía ahora demandante, el 23 de agosto de 2013, formuló recurso jerárquico contra dicha determinación.

Agrega que, mediante Resolución AE Nº 584/2013 de 28 de octubre, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad dispuso: “Aprobar los precios de nodo de

energía y potencia, potencia desplazada, reserva fría y compensación por ubicación y peajes unitarios por uso de las instalaciones de transmisión en el Sistema Troncal de Interconexión, con sus correspondientes fórmulas de indexación, que se presentan en el anexo de la presente resolución para su aplicación en el periodo noviembre 2013-abril 2014", contra la que se formuló recurso de revocatoria, que se resolvió mediante la Resolución AE Nº 710/2013 de 30 de diciembre, que dispuso: "Única.- Rechazar el recurso de revocatoria interpuesto por la Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.), contra la Resolución AE Nº 584/13 de 28 de octubre de 2013, de conformidad a lo establecido en el inc. c) parág. II del art. 89 del Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Sistema de Regulación Sectorial – SIRESE aprobado mediante D.S. Nº 27172 de 15 de septiembre de 2003, y por tanto, confirmar en todas sus partes el acto impugnado"

El 29 de agosto de 2013, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. formuló recurso jerárquico contra la Resolución N° 419/13; asimismo, mediante memorial de 15 de enero de 2014, la empresa regulada interpuso recurso jerárquico contra la Resolución N° 710/13, los cuales mediante Auto de 26 de marzo de 2014, fueron acumulados, recursos jerárquicos resueltos a través de la Ministerial R.J. Nº 113/2014 de 25 de agosto, que dispuso: "Artículo único: Rechazar el recurso jerárquico interpuesto por la empresa Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. S.A., contra las Resoluciones Administrativas AE Nº 419/13 de 22 de julio de 2013, Resolución AE Nº 710/13 de 30 de diciembre de 2013, emitidas por la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad, y en su mérito, confirmar la Resolución AE REC Nº 237/13 de 26 de abril de 2013 y la Resolución AE REC Nº 584/13 de 28 de octubre de 2013".

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., fundamenta su demanda bajo los siguientes argumentos:

Indica que, en la vía administrativa reclamó la comisión de una ilegalidad y arbitrariedad por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, situación que a lo largo del procedimiento administrativo ha sido valorado y resuelto por las autoridades administrativas sectoriales (AE y MHE) en detrimento de la empresa demandante y en directa violación al principio de la seguridad jurídica, acciones con las que se ha vulnerado el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico aprobado mediante D.S. Nº 26093 de 2 de marzo de 2001, puntualmente lo establecido en su último párrafo que indica: "El comité deberá contar con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones para realizar las programaciones indicadas…".

Vulneración que refiere se sustenta en los siguientes aspectos:

I.2.1. Violación del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico aprobado por D.S. Nº 26093 de 2 de marzo de 2001.

Los documentos denominados a) Informe de Programación de Mediano Plazo; b) Informe Preliminar de Precios Nodo; y, c) Informe de Precios de Nodo, son los documentos técnicos elaborados por el Comité Nacional de Despacho de Carga que sirven de base para que la autoridad de electricidad, apruebe 2 veces por año los "Precios de nodo de energía y potencia", bajo las cuales se remunera a lo largo de cada año a los agentes del sector eléctrico, incluyendo Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A..

Precisa que el origen de la vulneración se encuentra en la emisión por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga del Informe de Mediano Plazo periodo noviembre 2012- octubre 2016, en cuyo acápite "Capacidad Garantizada de Centrales Hidroeléctricas" el Comité Nacional de Despacho de Carga, indica en la parte pertinente: "Luego, de acuerdo al Punto 4 inc. f) de la Norma Operativa Nº 2, para cada sub periodo se simula la operación de centrales únicas (Kanata, Quehata) o del conjunto de centrales en cascada (Corani, Yura, Miguillas, Zongo y Taquesi), utilizando el Modelo NCP con las curvas de carga definidas anteriormente, simulando un despacho uninodal y considerando un parque térmico ficticio de costos crecientes. Los resultados del Modelo NCP muestran que todas las centrales operan a su máxima capacidad en la hora de demanda máxima en los 3 sub periodos, con excepción de algunas centrales en el Sistema Zongo que en el 2° y 3° sub periodo, no alcanzan su máxima capacidad (potencia efectiva). En este caso de acuerdo al Punto 4 inc. 6) de la Norma Operativa Nº 2, la potencia de cada central en cada sub periodo, es igual a la relación entre su potencia máxima individual y la suma de las potencias máximas multiplicada por la potencia total colocada por el conjunto de centrales de la cascada".

Posteriormente expresa, que el Informe de Precios Nodo del periodo noviembre 2012-abril 2013 (Informe de Precios de Nodo-Nov12 - abri13), en su acápite dedicado a la determinación de la "Capacidad Garantizada de Centrales Hidroeléctricas", el Comité Nacional de Despacho de Carga rectifica y declara: "En el informe de mediano plazo periodo noviembre 2012-octubre 2016 se consideró que en el periodo seco no debería ocurrir vertimientos en el cálculo de la potencia garantizada hidroeléctrica por la poca disponibilidad de agua, sin embargo esta consideración no está establecida en la normativa vigente, razón por la cual, para determinar la potencia garantizada hidroeléctrica en este informe se habilita la opción de vertimientos en el modelo. Los resultados del Modelo NCP muestran que todas las centrales generan a su capacidad efectiva en los tres sub periodos por lo que la capacidad garantizada de las centrales hidroeléctricas es igual a su capacidad efectiva". De lo transcrito, manifiesta que en directa contradicción a la rectificación y declaración antes citada en los posteriores informes del Comité Nacional de Despacho de Carga, se vuelve a cometer la misma irregularidad indicando: "Luego, de acuerdo al Punto 4 inc. f) de la Norma Operativa N° 2 para cada sub periodo se simula la operación de centrales únicas (Kanata, Quehata) o del conjunto de centrales en cascada (Corani, Yura, Miguillas, Zongo y Taquesi), utilizando el Modelo NCP con las curvas de carga definidas anteriormente, simulando un despacho uninodal, considerando un parque término de costos crecientes y sin considerar vertimientos...".

Expresó que frente a esa irregularidad, la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad aprobó los denominados "Precios de nodo de energía y potencia", en las Resoluciones Nos. 237/2013 y 548/2013, convalidando el criterio del Comité Nacional de Despacho de Carga, señalando que la metodología y procedimientos aplicados por el Comité Nacional de Despacho de Carga para la elaboración de los informes cumplía con la L. Nº 1604 de 21 de diciembre de 1994 y sus Reglamentos, manipulación que genera una reducción en la remuneración de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., por la operación del sistema de generación hidroeléctrica Zongo (Sistema Zongo).

I.2.2. Implicancias de la deshabilitación de la función "Vertimientos" en las simulaciones del Modelo NCP.

Refiere que para la determinación de la Capacidad Garantizada de Centrales Hidroeléctricas en los Informes, el Comité Nacional de Despacho de Carga simuló un despacho uninodal considerando un parque término ficticio de costos crecientes y sin considerar vertimientos en el periodo seco. Al efecto cita el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el cual dispone: "El Comité deberá contar con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones para realizar las programaciones indicadas…"; en ese sentido, el Comité Nacional de Despacho de Carga, debe "representar" el Sistema Zongo en sus modelos de optimización y despacho, incluyendo por tanto todos los elementos de funcionamiento y sus restricciones.

Añade que, cuando el Comité Nacional de Despacho de Carga indica que no considera vertimientos en el cálculo de la Capacidad Garantizada de Centrales Hidroeléctricas en época seca, a tiempo de generalizar dicha restricción a cualquier sistema, niega las particularidades individuales de esos mismos sistemas, que en el caso del Sistema Zongo, el Comité Nacional de Despacho de Carga adicional al sistema una restricción que no existía para cuando fue construido (ni existía por hasta 13 años después de su última ampliación), alterando virtualmente la configuración topológica del mismo, a simple voluntad y sin mayor justificación y ese es el origen de la arbitrariedad en esa decisión.

Manifiesta que, la funcionalidad de los "Vertimientos" en la configuración topológica de un sistema hidráulico en cascada que cuenta tanto con centrales de embalse como Centrales de Pasada, diseño con el que cuentan el Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., no puede generalizarse con el aplicable a sistemas hidráulicos en cascada con centrales de embalse solamente. Expresa que ésta es la primera razón por la que el Comité Nacional de Despacho de Carga no está representando adecuadamente (en forma real) el Sistema Zongo para el cálculo de la Potencia Garantizada de las Centrales Hidroeléctricas de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., y por el contrario, se contradice con lo afirmado en su Informe de Precios de Nodo periodo noviembre 2012-abril 2013, porque sus resultados no están representado de la mejor manera el comportamiento del sistema eléctrico, alejándose de la realidad de dicho sistema.

Arguye que, conforme al art. 32 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, para la Programación de Mediano Plazo, el Comité Nacional de Despacho de Carga debe utilizar los "antecedentes definidos" en el art. 31 de la misma norma y los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de la operación. Los denominados "antecedentes definidos" están detallados en la Norma Operativa Nº 29 "Declaración Semestral de Agentes", correspondiendo para la consideración de la presente impugnación, poner especial atención al componente "Topología del Sistema Hidráulico", entendida como la rama de las matemáticas que trata especialmente de la continuidad y de otros conceptos más generales originados de ella. Para el caso de autos se debe entender a la "Topología Hidráulica" como la forma en que están conectadas entre sí las centrales hidráulicas que conforman un sistema hidráulico en cascada, configurando la relación de continuidad física del citado sistema. Concretamente al caso de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., la función "Topología" del Modelo NCP representa (en simulaciones digitales), la forma en que se conectan y se suceden, de una a otra, las Centrales Hidroeléctricas del Sistema Zongo, y cómo y por dónde utilizan el recurso agua dichas centrales, tanto de embalse como de pasada, a lo largo de la cascada.

Sostiene que la optimización del despacho de unidades de pasada como parte del sistema de cascada que se realiza en el Modelo NCP debe aprovechar toda la funcionalidad y continuidad de la topología existente, así como todo el caudal disponible en la cascada: i) El incremental lateral en cada etapa; y, ii) El embalsado y despachado desde aguas arriba a través del cauce natural del rio.

La consideración de "Vertimientos" en el Modelo NCP, se encuentra en la configuración "Topología" de dicho Modelo (software). Agrega que, los "Vertimientos" en la simulación de un sistema hidroeléctrico en cascada en Modelo NCP, representan además las vías existentes de conducción del recurso hídrico en la topología del sistema, como podría ser la conducción a través del cauce del rio, manteniendo la continuidad hidráulica de todo el sistema, componente esencial de la configuración topológica del Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., dada la posibilidad cierta del despacho de agua a través del cauce natural del rio Zongo.

Expresó que en el punto 1.a) del tercer considerado de la R.M. Nº 133, el MHE, se remite al manual del mencionado modelo NCP, indicando las posibilidades de parametrización y simulación que podría permitir dicho software; con ello, el MHE demostró únicamente que el modelo NCP es un software que no representa por sí mismo los sistemas de generación sino que requiere que un usuario introduzca los parámetros necesarios, de acuerdo a la realidad de cada sistema, para que el software realice una simulación y cálculos correspondientes.

Respecto a qué es un "vertimento" en el Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., en época seca, refiere que funciona de la siguiente manera:

a) Las Centrales de Pasada aprovechan todo el caudal disponible, incluyendo aquel caudal que después de turbinado en una Central Aguas Arriba es direccionado a la siguiente central. Si la central a la que se dirige este caudal no puede recibir todo el volumen en camino, el caudal en exceso ("Caudal adicional") es desviado a través del cauce natural del rio para su aprovechamiento en alguna central de mayor capacidad aguas abajo, y así subsiguientemente en toda la cascada, logrando de esta manera optimizar al máximo el uso del recurso hídrico existente a lo largo de todo el sistema hidráulico del valle de Zongo.

b) El caudal adicional se repite en diferentes etapas de la cascada del Sistema Zongo, pudiendo llamarse a estos en su conjunto como "Vertimientos"; es decir, excedentes de agua de una Central de Pasada que son aprovechados aguas abajo por otra Central de Pasada con igual o mayor capacidad de turbinado.

c) Los "Vertimientos" han sido medios de los que dispone el Sistema Zongo para la optimización del uso de agua, por ello, estos "Vertimientos" no pueden ser considerados un desperdicio de agua, porque su ocurrencia en época seca no resulta en un caudal que no pase por ninguna central de generación, todo lo contrario, estos "Vertimientos" que sí o sí se darán, incluso en época seca para el Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., permiten empuntar (generar al máximo) todas las Centrales y es esta realidad la que el Comité Nacional de Despacho de Carga debe representar (como el reflejo de un espejo) en el modelo NCP para el periodo seco (mayo-octubre).

d) La experiencia de años anteriores, permite entender la importancia positiva de los "Vertimientos" en el Sistema Zongo, ya que son los que por su funcionalidad, han facilitado a Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., cumplir en época seca con el despacho

instruido por el Comité Nacional de Despacho de Carga en periodos de déficit de energía en el SIN, por encima del pre despacho inclusive, permitiendo aprovechar al máximo y de forma económica la generación hidroeléctrica del Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., resultando así un despacho a mínimo costo para el SIN al ser la generación hidroeléctrica más económica y conveniente que la generación termoeléctrica.

La realidad del Sistema Zongo es, que por la funcionalidad los "vertimientos" en época seca, en este sistema, son más beneficiosos y óptimos para el SIN y no deben ser tachados como simplemente desperdicios de agua; asimismo, la restricción de vertimientos que indica el Comité Nacional de Despacho de Carga no es propia del Sistema Zongo, no obedece a su topología ni a su configuración, por ello, el pretender imponer esta restricción a través de su modelo informático (NCP) es únicamente un exceso y un abuso.

I.2.3. Aplicación por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, de un procedimiento incorrecto para la determinación de la Capacidad Garantizada Hidroeléctrica para la época seca (mayo-octubre) por deshabilitar "Vertimientos" en la función "Topología" del modelo NCP.

Con base en lo detallado en el punto anterior, la parte demandante sostiene que deshabilitar el parámetro "Vertimientos" en el modelo NPC, para el cálculo de la potencia garantizada hidroeléctrica del Sistema Zongo en época seca, es un procedimiento incorrecto, pues vulnera el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, incluyendo una restricción ficticia al Sistema Zongo (no vertimientos en época seca) que contradice su diseño y actual topología, para lo cual presenta un gráfico, en el que se puede observar el efecto de deshabilitar los "Vertimientos" en el modelo NCP.

Refiere que en sujeción al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico y tal como se lo hacía desde que fue implementado el modelo SDDP (Despacho Hidrométrico Estocástico con Restricciones de Red), hace más de una década (año 2000) y posteriormente el Modelo NCP (año 2002), para representar el Sistema Zongo, el Comité Nacional de Despacho de Carga debe mantener habilitados los "Vertimientos" en el modelo NCP, inclusive en época seca, porque son parte intrínseca de la topología de este sistema. Únicamente así se cumpliría con la normativa vigente representando adecuadamente la realidad de los Sistema Zongo en el modelo NCP con aproximación a la realidad.

Al afirmar el Comité Nacional de Despacho de Carga que en época seca no "deberían" ocurrir vertimientos, efectúa un razonamiento teórico en caso que el sistema estuviera idealmente concebido de esa manera desde los inicios de su construcción, que para el caso de Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., se remontaría dicha idealidad a los años 30 del siglo pasado; pero el Sistema Zongo fue construido a lo largo de más de 80 años sin la restricción de "Vertimientos" (uso del cauce de río) en época seca, restricción que no estuvo en la normativa de aquella época ni tampoco está establecida en la normativa actual.

Afirmó también que la probabilidad de que ocurran vertimientos en época seca sea "ínfima" es, respecto al Sistema Zongo, una negación de la realidad material, en directa violación del art. 4-d) de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, concordante con el art. 180-I de la C.P.E., y es una arbitrariedad pretender que el sistema se adapte o adecue súbita e inmediatamente a un par de conceptos deseables pero inexistentes, más aún, cuando en Bolivia existe seguridad jurídica, siendo que la ocurrencia de "Vertimientos" en el Sistema Zongo, es evidente en cualquier época del año, para optimizar el recurso agua y

entregar su máxima generación todo el año, por ello, en cumplimiento al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el Comité Nacional de Despacho de Carga no tiene ni enviste una potestad discrecional respecto a habilitar o deshabilitar dicha función para el multicitado sistema, siendo por el contrario una obligación representar el sistema lo más próximo a su funcionamiento real, y no como el Comité Nacional de Despacho de Carga quisiera que funcione.

Continuó manifestando que al deshabilitar los "Vertimientos" en el modelo NCP, el Comité Nacional de Despacho de Carga no sólo está simulando de forma incorrecta e inadecuada el sistema sino que encareciendo, luego extrajo partes del informe final "Análisis conceptual sobre la Determinación de la Potencia Firme del Sistema Zongo" de la Empresa Mercados Energéticos Consultores, concluido en abril de 2013, indicando que queda claramente demostrado un evidente encarecimiento del sistema y una clara reducción de ingresos a Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., a costa de dicho encarecimiento, en detrimento del sistema que debería buscar operar a costo mínimo, siendo aquella función ineludible del Comité Nacional de Despacho de Carga, conforme a los arts. 19 de la Ley de Electricidad, 3 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico y 1 del Reglamento de Funciones y Organización del Comité Nacional de Despacho de Carga aprobado por D.S. Nº 29624 de 2 de julio de 2008.

Añade que, en el Punto 2 del tercer Considerando de la R.M. N° 133, el MHE remite su análisis a los ejemplos de cálculo emitidos por el Comité Nacional de Despacho de Carga, siendo que todos los ejercicios presentados son ejemplos inválidos a considerar ya que ninguno corresponde a una simulación adecuada del funcionamiento real del Sistema Zongo; por el contrario, de acuerdo a lo afirmado por el MHE, el Comité Nacional de Despacho de Carga no presentó los resultados completos de sus simulaciones con el Modelo NCP en el que se demuestre que la operación del Sistema Zongo deshabilitando los Vertimientos hacia centrales aguas abajo de cómo resultado un menor costo de abastecimiento.

Afirma que en la Norma Operativa Nº 2 "Determinación de la Potencia Firme" (NOp.2) se tiene las definiciones de capacidad garantizada y capacidad efectiva, señalando que: "Capacidad garantizada de un Conjunto de Centrales Hidroeléctricas en Cascada. Es la capacidad correspondiente de la Energía Firme Hidráulica Ofertada al Mercado que un conjunto de centrales hidroeléctricas puede colocar óptimamente en la curva de duración de carga en el periodo de punta. La capacidad garantizada podrá ser ajustada en el año respectivo, en función a los resultados de la pruebas de la Capacidad efectiva efectuadas por el Comité Nacional de Despacho de Carga". En tanto que: "Capacidad efectiva hidroeléctrica. Es la capacidad efectiva, medida en barras de generación, que una central hidroeléctrica es capaz de generar".

De ello, indica que la simple deshabilitación de los "Vertimientos" en el modelo NCP constituye una manipulación arbitraria de la configuración del modelo, toda vez que la potencia que un sistema hidroeléctrico puede garantizar es un aspecto auditable de campo, debiéndose cumplir con la norma y las pruebas técnicas ya conocidas para dicha medición y determinación, tal como sucedió en la prueba de Capacidad Efectiva de 25 de marzo de 2010, realizada a solicitud del Comité Nacional de Despacho de Carga, como se desprende de la gráfica elaborada al efecto (fs. 95 vta.) manifestando que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., puede replicar el momento que el Comité Nacional de Despacho de Carga lo requiera, de acuerdo a la Norma Operativa Nº 31 "Procedimiento para medir y

determinar la potencia efectiva de centrales de generación hidroeléctrica, consumo y perdidas". Resultado que fue presentado por el Comité Nacional de Despacho de Carga el 3 de septiembre de 2010, en su Informe Nº Comité Nacional de Despacho de Carga N° 34/10, validando que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., alcanzó la máxima Capacidad Efectiva, similar a la capacidad garantizada calculada sin habilitar los vertimientos en el modelo NCP, lo que también fue verificado por el Comité Nacional de Despacho de Carga en la prueba de máxima capacidad efectiva realizada en octubre de 2005 (época seca).

Añade que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., solicitó realizar la prueba de capacidad efectiva en época seca, medición que permite verificar que el "Vertimiento" en las Centrales del Sistema Zongo, es un mecanismo que forma parte del diseño del sistema y es efectivamente utilizado como medio para aprovechar el agua vertida para la producción de energía, haciendo que si se requiere por el despacho económico, la central puede generar la potencia efectiva medida.

Expresa que la potencia garantizada debe ser siempre menos o igual que la potencia efectiva, motivo por el cual conocer la potencia efectiva por medio de una medición permite asegurar que la potencia garantizada que determine el Comité Nacional de Despacho de Carga, estará disponible para garantizar el abastecimiento de la demanda. La determinación de potencia garantizada requiere que el Comité Nacional de Despacho de Carga realice el despacho óptimo de la generación disponible en el Sistema Zongo. Al determinar el Comité Nacional de Despacho de Carga que los vertimientos del referido sistema, no puedan ser aprovechados en las Centrales aguas abajo produce un despacho sub óptimo del Sistema Zongo, lo cual implica que la potencia garantizada que determina el Comité Nacional de Despacho de Carga, siguiendo dicho procedimiento no cumpla con lo dispuesto en la regulación vigente.

Con esos antecedentes, expresa que la solicitud de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., tiene plena justificación y es conducente a asegurar que el valor de Potencia Garantizada del Sistema Zongo esté efectivamente disponible para el abastecimiento de la demanda, en tal sentido la negativa del MHE de realizar esa prueba inicialmente fijada para el 24 de julio de 2014 y posteriormente denegada dos días antes de su realización, considera violatoria al derecho a la defensa y al debido proceso.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, dejando sin efecto la R.M. Nº 168 de 26 de junio de 2014; y consecuentemente, se revoque totalmente la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014 de 25 de agosto y en su mérito revocar todos los actos administrativos que le anteceden.

II.- De la contestación a la demanda.

Luis Alberto Sánchez Fernández, se apersonó al proceso en su calidad de Ministro de Hidrocarburos y Energía, respondiendo negativamente mediante memorial presentado el 22 de julio de 2015, que cursa de fs. 228 a 241, bajo los siguientes argumentos:

Una vez precisados los antecedentes de emisión de la resolución impugnada, refiere que en cuanto la posible violación del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, la Empresa demandante efectúa una copia de distintos apartados de 3 informes emitidos por el Comité Nacional de Despacho de Carga, en los que dice existe contradicción y pese a ello la AE aprobó los denominados Precios de Nodo de Energía y Potencia, en las Resoluciones Nos. 273/13 y 584/13, convalidando el criterio del Comité Nacional de

Despacho de Carga; sin embargo, no señala cuál es la violación al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, pese a esa omisión y de la lectura de toda la demanda, precisó que la pretensión en la acción es establecer que el hecho de que en el cálculo de la potencia garantizada para el sub Sistema Zongo en época seca, el Comité Nacional de Despacho de Carga deshabilitó los vertimientos en el modelo NCP, lo que implicaría no representar adecuadamente al Sistema Zongo. Ahora entendiendo que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., se manifiesta respecto al último párrafo del citado artículo, el cual se refiere a modelos que permiten representar adecuadamente el sistema y sus restricciones, en el que se debe tomar en cuenta todos los elementos de funcionamiento y sus restricciones, motivo por el que resulta obvio que el Comité Nacional de Despacho de Carga debe incluir en el modelo en este caso el modelo NCP, las restricciones que se hacen necesarias en los distintos periodos, en este caso la restricción de vertimientos en época seca, no vulnera el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, porque el citado artículo le otorga esa facultad. Aspecto explicado en el punto siguiente, cuando se manifiesta que "Vertimientos" no constituye un parámetro constante, sino que es variable en función a la cantidad de agua en cada etapa, concluyendo que el demandante no ha demostrado la aludida vulneración del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, por el contrario, alega no existir disposición normativa regulatoria que obligue al Comité Nacional de Despacho de Carga a habilitar los vertimientos dentro de la modelación NCP, puesto que dicha operación (habilitar o deshabilitar los vertimientos) constituye una facultad del Comité Nacional de Despacho de Carga como responsable de la operación del SIN bajo criterios de eficiencia y Despacho a Mínimo Costo.

Con referencia a las Implicancias de la deshabilitación de la función "Vertimientos" en las simulaciones del modelo NCP, respecto a que debe considerarse los vertimientos en la configuración topología de dicho software, señaló que el actor se limitó a copiar los argumentos de los recursos de revocatoria y jerárquico, de esta manera Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., omite refutar los fundamentos de la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014, la cual resolvió indicando que giraba en torno al cuestionamiento y rechazo al cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, basándose en una supuesta modificación de la topología de dicho sistema, ocasionado por la deshabilitación de los vertimientos del Sistema Zongo, vulnerando lo dispuesto por la Norma Operativa Nº 2 y el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, por no representar adecuadamente al señalado sistema. Refiere que la resolución impugnada se remitió a los alcances de la definición del término "Topología" aplicado al diseño y operación de centrales hidroeléctricas, así como la función que cumplen los vertimientos dentro de un sistema de generación hídrica, reiterando las definiciones expuestas en su recurso.

Expresó que la topología de una central hidráulica representa un conjunto de elementos (turbinas, generadores, embalses, tuberías, canales de conducción, cámaras, compuertas, etc.), los cuales son considerados y representados con sus características, funciones e interrelaciones. De donde se deduce, que la restricción a la transformación de la topología y a la continuidad de los elementos de dicha central que permiten transformar la energía potencial almacenada en el agua, en energía eléctrica; en ese sentido, dada la vinculación del uso de vertimientos con la topología, corresponde analizar la implicancia de la deshabilitación de los vertimientos en la topología del Sistema Zongo. Así se tiene que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., manifestó en su recurso jerárquico que en la

simulación de un sistema hidroeléctrico en cascada en el modelo NCP, los vertimientos representan las vías existentes de conducción del recurso hídrico en la topología del sistema, manteniendo la continuidad hidráulica de este sistema y que constituye un componente esencial e intrínseco de la configuración topológica del Sistema Zongo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., por lo que, la demandante refirió que la modificación de la topología del Sistema Zongo se produce al deshabilitarse los vertimientos en la modelación de la topología y continuidad de las centrales de pasada de dicho sistema en el modelo NCP, dado que se elimina un componente esencial y existente para el balance hidráulico y se invalida la representación adecuada del sistema en su conjunto; al respecto, el Manual del NCP (Punto 6.1 “Balance de agua en plantas Hidroeléctricas”), describe la presentación del balance de agua en las plantas hidroeléctricas –de acuerdo a la fórmula presentada a fs. 234- , de donde se desprende que el volumen vertido S(i, t), no constituye un parámetro constante, sino por el contrario, es variable en función a la cantidad de agua en cada etapa t. Expresa que si bien es evidente que el vertimiento es una acción intencional de conducción del recurso hídrico como lo afirma el actor, no es menos evidente que la normativa no restringe la posibilidad de adopción de un valor S(i, t) = 0 (deshabilitar los vertimientos), para la operación del sistema, condición que no implica la modificación de la fórmula del Balance hidráulico, pues preserva la invariancia y continuidad topológica de la Planta de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A..

Con relación al argumento de que la R.M. N° 133/2014, demuestra que el modelo NCP es un software que no representa por sí mismo los sistemas de generación, sino que requiere que un usuario introduzca los parámetros necesarios de acuerdo a la realidad de cada sistema, lo que es aplicable a cualquier modelo que requiere de variables y datos que deben ser introducidos al software; en el presente caso, los datos provienen del propio sistema de generación de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., del Sistema Interconectado Nacional (SIN), y de las condiciones de operación, lo cual no es contrario a la operación de este tipo de modelos. En consecuencia, los datos introducidos no provienen del imaginario del usuario del software sino del comportamiento del conjunto de elementos y situaciones presentes en el SIN, por lo que este argumento tampoco desvirtúa el fundamento de la R.M. N° 133/2014.

Con referencia a la aplicación por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, de un procedimiento incorrecto para la determinación de la Capacidad Garantizada Hidroeléctrica para la época seca (mayo-octubre), por deshabilitar Vertimientos en la función topología del modelo NPC, sostiene que el demandante una vez más hace una reiteración de los argumentos de los recursos de revocatoria y jerárquico, afirmando que deshabilitar vertimientos es un procedimiento incorrecto que trae como resultado un desbalance hidráulico ya que resulta diferente la potencia total del Sistema Zongo dependiendo si se habilita o deshabilita el parámetro vertimiento en dicho modelo, considerando que los “vertimientos” son parte intrínseca de la topología de ese sistema; siendo evidente que el argumento continua girando en torno al cuestionamiento y rechazo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. al cálculo de la potencia garantizada de dicha empresa para el Sistema Zongo por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, basado en una supuesta modificación de la topología de dicho sistema, ocasionado por la deshabilitación de los vertimientos del Sistema Zongo, ocasionando a su vez un desbalance hidráulico, aspecto que fue ampliamente analizado y respondido en el tercer Considerando numeral 1, literal a) de a R.M. N° 133/2014, análisis que no mereció ninguna objeción de parte de Compañía Boliviana de Energía

Eléctrica S.A., en su demanda, limitándose únicamente a reiterar los argumentos de sus recursos en vía administrativa.

Respeto al alegato por el que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., sostiene que es ir contra la verdad material, seguridad jurídica y una arbitrariedad, el pretender que el sistema se adapte a un par de conceptos deseables pero inexistentes, hace notar que los argumentos otorgados por la AE como por el MEH, se traducen en fundamentos técnicos con el respaldo necesario y detallado en todo el contenido de las resoluciones emitidas en la vía administrativa, que no merecieron ningún argumento que desvirtué el análisis de la parte demandada, y que sólo se limita a reiterar los argumentos esgrimidos en los recursos de revocatoria y jerárquico, careciendo de una exposición jurídica y técnica que demuestre que la resolución ministerial impugnada, le resulta injusta y agraviante.

Con referencia al efecto antieconómico por deshabilitar vertimientos en el modelo NCP, lo que ocasionaría el encarecimiento y una reducción en los ingresos de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., expresó que se trata del mismo argumento expuesto en el recurso jerárquico que fue explicado en la R.M. Nº 133/2014, haciendo hincapié en un ejemplo de simulación con vertimientos y otro sin vertimientos, señalando que cuenta con 3 generaciones hidráulicas (GH1, GH2, GH3) cuyos embalses están en cascada, siendo dos generadores GH1, GH2 con una potencia de 10 MW con una capacidad de turbinar Qtmax: 5 m3/s y la tercera GH3 con una potencia de 15 MW con una capacidad de turbinar Qtmax: 7 m3/s, contando con los tres embalses que tienen mínima capacidad de regulación, además cuenta con dos 2 generadores térmicos (GT1, GT2), la primera GT1 con una potencia de 10 MW con un costo variable CVP de 15 $us/MWh y la segunda GT2 con una potencia de 5 MW con un costo variable CVP de 20 $us/MWh, también cuenta con una demanda de 2 bloques, un primer bloque BB1 con una demanda que alcanza una potencia de 45 MW con una duración de 6 horas y un segundo bloque BB2 con una demanda que alcanza una potencia de 40 MW con una duración de 18 horas; asimismo, supone un caudal entrante a la cascada de (Qin) de 7 m3/s, generando un costo con Vertimientos de $us. 2.250.-; y $us. 3.927.-, sin vertimientos, al respecto las resoluciones administrativas que resolvieron las impugnaciones presentadas por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., citaron el análisis efectuado por el Comité Nacional de Despacho de Carga, de dicho análisis se puede apreciar que el Comité Nacional de Despacho de Carga replicó el ejemplo y realizó simulaciones con los datos utilizados por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., y con el software NCP, replicando los valores encontrados, arribando a conclusiones diferentes a las de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A..

Indica que sobre la base del ejemplo anterior y otras simulaciones efectuadas por el Comité Nacional de Despacho de Carga, la resolución ministerial objeto de análisis concluyó que: “Modificar el despacho respecto a un despacho óptimo hidrotérmico resulta un despacho sub óptimo, con costos de operación más altos. En este caso el modificar la generación de las centrales hidráulicas a la hora punta resulta en un costo mayor, tanto de inversión como de operación, lo que implica incorporar unidades térmicas adicionales que podrían ser remuneradas por potencia firme, en caso de maximizar la potencia efectiva del aprovechamiento hidráulico a costa de vertimientos incensarios; por otro las, esto nos puede llevar a sub dimensionar el parque generador necesario en el sistema, comprometiendo la confiabilidad del sistema”.

Afirmó no ser evidente que los ejemplos de cálculo del Comité Nacional de Despacho de Carga citados por el MHE, son inválidos, por cuanto dicho ejemplo se basó en el mismo ejemplo hipotético presentado por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., con la diferencia que el Comité Nacional de Despacho de Carga realizó un análisis considerando datos más próximos a la realidad del parque generador, y llegó a conclusiones distintas a las que señala la empresa demandante; además, el Informe de Programación de Mediano Plazo impugnado en esta demanda en el num. 3.1., contiene el resultado del despacho económico realizado en el modelo NCP sin vertimientos (Sistema Zongo) por lo que este alegato carece de asidero técnico y legal.

Sobre el procedimiento legal para ajustes de capacidad garantizada hidroeléctrica, expresó que lo expuesto en este punto, es también una reiteración de los argumentos expresados en la fase recursiva; sin embargo, la capacidad efectiva corresponde a la capacidad resultante de la medición en barras de generación de una central hidráulica siguiendo el procedimiento establecido por la Norma Operativa Nº 31 (Procedimiento Para Medir y Determinar la Potencia Efectiva de Centrales de Generación Hidroeléctrica, Consumos Propios y Pérdidas). De acuerdo al num. 3 de dicha norma, la medición de la potencia efectiva puede realizarse a través de 2 tipos de ensayos: una ordinaria y otra extraordinaria. De acuerdo al num. 7, el Ensayo Ordinario se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga de acuerdo a lo establecido en dicha Norma Operativa; mientras que, el ensayo extraordinario se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga o del Agente, cuando ingrese una nueva unidad o cuando existan razones fundamentales que impliquen una variación de la potencia efectiva. Asimismo, de acuerdo al num. 11 de la citada Norma Operativa, la Potencia Efectiva permanece vigente hasta que se modifique por medio de un ensayo extraordinario.

Por otra parte expresó, que la capacidad garantizada, es el resultado de un cálculo efectuado por el Comité Nacional de Despacho de Carga, de acuerdo a lo establecido en la Norma Operativa Nº 2 (Determinación de la Potencia Firme). Este cálculo responde a los criterios y procedimientos señalados en el num. 4 de la referida Norma Operativa y se operativiza a través de las simulaciones realizadas en el SDDP y NCP. A diferencia de la Capacidad Efectiva, la Capacidad Garantizada no constituye una valor dado por una medición, sino que es resultado de un proceso de cálculo y optimización para determinar la participación que han de tener los diferentes agentes (generadores térmicos e hidroeléctricos) en el mercado eléctrico, sobre la base de un criterio de despacho económico.

Continua expresando que, de acuerdo a la L. Nº 1604 de Electricidad, el Comité Nacional de Despacho de Carga, tiene entre otras la función de: "Planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional (SIN), con el objeto de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo…". Asimismo, indica que en función a lo dispuesto por el art. 32 (Programación de Mediano Plazo) del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el Comité Nacional de Despacho de Carga es responsable de realizar la programación de la Operación de Mediano Plazo cumpliendo las disposiciones de dicho reglamento, utilizando los antecedentes definidos de acuerdo al art. 31 del citado Reglamento, así como los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de operación, que definen la ubicación económica de las cantidades semanales disponibles de energía hidráulica y el Despacho Hidrométrico del Mercado, teniendo en cuenta el Parque Generador Disponible, la red de transporte y las condiciones de desempeño mínimo vigentes. Entonces es innegable que la entidad competente para realizar tanto las mediciones de la potencia efectiva como el cálculo de la potencia garantizada es el Comité Nacional de

Despacho de Carga. Refiere que la parte demandante incurre en error conceptual al pretender asignarle un mismo significado a los términos “capacidad efectiva” y “capacidad garantizada”, siendo que ambos conceptos difieren sustancialmente, no existiendo controversia entre el Comité Nacional de Despacho de Carga y la AE respecto a la postura de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., para alcanzar la Capacidad Efectiva declarada, sino que la controversia radica en el cálculo de la capacidad garantizada.

Manifiesta que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., entiende que la capacidad garantizada no puede ser modificada si no es precedida de una medición de la potencia efectiva que determina una variación de la misma, y sobre esa base, funda la supuesta ilegalidad de la modificación de la capacidad garantizada de la Central de Zongo realizada por el Comité Nacional de Despacho de Carga, ya que en su criterio no se modificó la potencia efectiva resultante de la medición de 25 de marzo de 2010, siendo preciso señalar que de acuerdo al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, la Programación de Mediano Plazo se realiza dos veces al año (de forma semestral) para un periodo de 48 meses, que comienza en mayo y noviembre respectivamente. De una lectura adecuada e integral de la definición de capacidad garantizada de una Central Hidráulica que puede acontecer dentro de la vigencia del informe de mediano plazo; es decir, dentro del periodo comprendido entre la aprobación del Informe de Programación de Mediano Plazo de un semestre determinado y la aprobación del Informe de Programación de Mediano Plazo del siguiente semestre. Esta descripción es consistente con lo establecido en los numerales 7 y 11 de la Norma Operativa Nº 31, y está prevista precisamente para el caso de que una determinada central hidroeléctrica experimente incremento o decremento a su capacidad efectiva dentro del año respectivo, caso en el cual, podría ajustarse la capacidad garantizada en función a los resultados de un ensayo extraordinario de la capacidad efectiva. Por ello, la modificación de la capacidad garantizada de una Central Hidráulica en la aprobación de los Informes de Programación de Mediano Plazo por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga sobre las base de los cálculos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo, a costo mínimo, no es jurídicamente contraria al ordenamiento jurídico aplicable dado que la modelación para la Programación de Mediano Plazo constituyen una función dinámica en la que se analiza las circunstancias y condiciones vigentes en cada periodo aprobado y no pueden permanecer estáticas inmodificables como pretende la actora. Conforme a la afirmación del Comité Nacional de Despacho de Carga realizada en el Informe Preliminar de Precios de Nodo aprobado por Resolución Comité Nacional de Despacho de Carga Nº 309/2012-1 de 28 de septiembre de 2012, se debe tener en cuenta que el hecho de que en un determinado periodo la capacidad garantizada de una determinada central hidráulica haya coincidido con la capacidad efectiva no implica que deba necesariamente permanecer invariable en los periodos sucesivos acotó.

Referente al estudio técnico especializado independiente, Mercados Energéticos Consultores presentado por el demandante, sostuvo que la naturaleza del proceso contencioso administrativo, tiene las características de un juicio de puro derecho, de acuerdo a lo establecido en los arts. 779 y 781 del Cód. Pdto. Civ., con todas las restricciones naturales respecto a la producción de prueba sobre aspectos de hecho, y peor aún, cuando estas son posteriores a la emisión del acto impugnado, no siendo posible analizar otros documentos que encuentren en los antecedentes del proceso administrativo finalizó.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbada la demanda en virtud a que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., no ha desvirtuado la legalidad de la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014 de 25 de agosto.

III.- Contenido de la réplica y dúplica.

Por memorial que cursa de fs. 292, la parte actora manifestó su renuncia expresa a la réplica, solicitando se decrete autos para resolución, conforme dispone el art. 395 del ód. Pdto. Civ., no dando lugar a la dúplica de la autoridad demandada.

IV.- Intervención del tercero interesado.

Richard César Alcócer Garnica, en representación legal de la Autoridad de Fiscalización y Electricidad (AE), por memorial cursante de fs. 272 a 284 vta., se apersonó al presente proceso en su calidad de tercero interesado, refiriendo que:

Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., efectúa una copia de distintos apartados de 3 informes emitidos por el Comité Nacional de Despacho de Carga, donde dice existe contradicción; añadiendo que manipular arbitrariamente el parámetro vertimientos les causa una reducción en su remuneración; sin embargo, todos estos argumentos no señalan cuál es la violación al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, pese a esta omisión y por la lectura de toda la demanda entendemos que dicha violación, a criterio de la demandante, se debe al hecho de que en el cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo en época seca, el Comité Nacional de Despacho de Carga deshabilitó los vertimientos en el modelo NCP, aspecto que implicaría no representar adecuadamente al Sistema Zongo; en ese entendiendo, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., se refiere al último párrafo del citado artículo, el cual dispone: “El Comité deberá contar con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones para realizar las programaciones indicadas. Los modelos tendrán como función objetivo minimizar los costos de operación de generación más los costos de falla, dentro de las restricciones vigentes y las condiciones de desempeño mínimo. El modelo de optimización permitirá calcular la valorización del agua de los embalses a optimizar con el costo futuro de reemplazo probable, denominado valor del agua del embalse”.

Menciona que, de la lectura de este apartado se verifica que el artículo en cuestión, se refiere a modelos que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones, entendiendo que se debe tomar en cuenta todos los elementos de funcionamiento y sus restricciones (así lo manifiesta la demandante en otro punto), motivo por el que resulta obvio que el Comité Nacional de Despacho de Carga debe incluir en el modelo, en este caso el modelo NCP, las restricciones que se hacen necesarias en los distintos períodos, en este caso la restricción de vertimientos en época seca, por tanto, cuando el Comité Nacional de Despacho de Carga deshabilita en el sistema este parámetro en época seca, de ninguna manera vulnera el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, porque el artículo en cuestión le otorga esta facultad. Este aspecto es explicado en el punto siguiente cuando se manifiesta que “Vertimientos” no constituye un parámetro constante, sino por el contrario, es variable en función a la cantidad de agua en cada etapa. Asimismo, se fundamenta porqué la normativa no restringe la posibilidad de deshabilitar los vertimientos para la operación del sistema.

En conclusión, la demandante no ha demostrado la aludida vulneración del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, pues más allá de supuestos perjuicios

ocasionados y supuestas contradicciones alegadas, no se ha demostrado en qué forma se habría vulnerado dicha normativa. Por el contrario, no existe disposición normativa regulatoria que obligue al Comité Nacional de Despacho de Carga a habilitar los vertimientos dentro de la modelación del NCP, puesto que dicha operación (habilitar o deshabilitar los vertimientos) constituye una facultad del Comité Nacional de Despacho de Carga como responsable de la operación del SIN, bajo criterios de eficiencia y despacho a mínimo costo.

Agrega que, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., ingresa a referirse al componente "Topología del Sistema Hidráulico", entendiendo la demandante que para el caso presente, la función "Topología" del modelo NCP, representa (en simulaciones digitales) la forma en que se conectan y se suceden, de una a otra, las centrales hidroeléctricas del Sistema Zongo, y cómo y por donde utilizan el recurso agua dichas centrales, tanto de embalse como de pasada, a lo largo de la cascada, indicando que la demandante se limitó a copiar los argumentos del recurso de revocatoria y del recurso jerárquico, ello se evidencia por la simple comparación de tales recursos con la demanda contenciosa administrativa; de esta manera Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., olvida refutar los fundamentos de la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014.

Arguye que, como se desprende del Balance de agua en plantas hidroeléctricas, el volumen vertido S(i,t), no constituye un parámetro constante, sino por el contrario, es variable en función a la cantidad de agua en cada etapa t. Si bien es evidente que el vertimiento es una acción intencional de conducción del recurso hídrico como lo afirma la demandante, no es menos cierto que la normativa no restringe la posibilidad de adopción de un valor S(i,t) = 0 (deshabilitar los vertimientos) para la operación del sistema. Esta condición no implica la modificación de la fórmula del Balance hidráulico, pues preserva la invarianza y continuidad topológica de la Planta de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.

Señala que, en este punto se hace preciso referirnos a lo manifestado por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., cuando señala: "En su R.M. N° 113 el MHE hace sita a una definición de 'Topología' de una persona llamada Marta Macho Stadler…" y bajo el pretexto de una falta de referencia bibliográfica pretende que los conceptos asociados a esta definición otorgada por la autora Marta Macho no sean considerados, poniendo en duda la existencia de dicha profesora, agregando que este argumento no puede suplir a la objeción que la demandante debió efectuar a los fundamentos de la R.M. N° 113/2014, toda vez que su demanda debió estar orientada a cuestionar el razonamiento de la referida resolución ministerial, si bien por un lapsus el MHE obvió efectuar la referencia bibliográfica, en lo sustancial es totalmente irrefutable que el amplio y correcto análisis técnico que efectuó, desvirtuó todos y cada uno de los argumentos de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., a efecto de demostrar la total validez del análisis efectuado por el MHE, la cita realizada corresponde a Marta Macho Stadler, Profesora del Departamento de Matemáticas de la Facultad de Ciencia y Tecnología de la Universidad del país Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea, de su obra: "Topología Algebraica" y del Paper "Qué es la topología", ambas disponibles en formato digital en la página web de la Universidad del país Vasco.

Manifiesta que, en cuanto al argumento de que la R.M. N° 113/2014 demuestra que el modelo NCP es un software que no representa por sí mismo los sistemas de generación, sino que requiere que un usuario introduzca los parámetros necesarios de acuerdo a la realidad de cada sistema, lo que es aplicable a cualquier modelo que requiere de variables y datos que deben ser introducidos al software. En el caso presente, los datos provienen del

propio sistema de generación de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., del Sistema Interconectado Nacional (SIN), y de las condiciones de operación, lo cual no es contrario a la operación de este tipo de modelos. En consecuencia, los datos introducidos no provienen del imaginario del usuario del software sino del comportamiento del conjunto de elementos y situaciones presentes en el SIN, por lo que este argumento tampoco desvirtúa el fundamento de la R.M. N° 08/2015.

Manifiesta que, la demandante una vez más reitera argumentos de los recursos de revocatoria y jerárquico, afirmando que deshabilitar "Vertimientos" es un procedimiento incorrecto que trae como resultado un desbalance hidráulico ya que resulta diferente la potencia total del Sistema Zongo dependiendo si se habilita o deshabilita el parámetro vertimiento en dicho modelo, considerando que los "vertimientos" son parte intrínseca de la topología de ese sistema; al respecto, es evidente que el argumento continua girando en torno al cuestionamiento y rechazo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., al cálculo de la potencia garantizada de dicha empresa para el Sistema Zongo por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga, basado en una supuesta modificación de la topología de dicho sistema, ocasionado por la deshabilitación de los vertimientos del Sistema Zongo, ocasionando a su vez un desbalance hidráulico, aspecto que fue respondido en el tercer Considerando numeral 1, literal a) de la R.M. N° 113/2014, análisis que no mereció ninguna objeción de parte de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., en su demanda, limitándose únicamente a reiterar los argumentos de sus recursos de revocatoria y jerárquico.

Menciona que, en cuanto al alegato por el que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., sostiene que es ir contra la verdad material, seguridad jurídica y una arbitrariedad pretender que el sistema se adapte a un par de conceptos deseables pero inexistentes, es preciso hacer notar a la demandante que los fundamentos otorgados por la Autoridad de Electricidad en las Resoluciones Administrativas AE Nº 419/2013 de 22 de julio y AE Nº 710/2013 de 30 de diciembre y por el Ministerio de Hidrocarburos en la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014, no se traducen en un par de conceptos, sino en fundamentos técnicos con el respaldo necesario y detallado en todo el contenido de las Resoluciones emitidas en la vía administrativa, que no han merecido ningún argumento que desvirtúe su análisis y simplemente Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., se limita a reiterar sus recursos de revocatoria y jerárquico. A esta altura, señala que, conviene hacer notar a la demandante que su demanda contenciosa administrativa debió contender una exposición jurídica y técnica que demuestre que la R.M. N° 113/2014 le resulta injusta y agraviante, además de indicar porqué lo es, con argumentos razonables, punto por punto, de los errores de la Resolución ahora demandada; sin embargo, la demandante ha reiterado sus alegatos que fueron debidamente respondidos y desvirtuados en la resolución ministerial ahora impugnada.

Respecto a que, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., señala que el Comité Nacional de Despacho de Carga está encareciendo el sistema con la deshabilitación de los vertimientos, y trae un ejemplo del informe final "Análisis Conceptual sobre la determinación de la potencia firme del Sistema Zongo" de la empresa Mercados Energéticos Consultores, concluido dice, en abril de 2013, y según la demandante así se demuestra el encarecimiento y una reducción en sus ingresos; indica que, al tratarse del mismo argumento expuesto en el recurso jerárquico la autoridad de electricidad reitera la respuesta que la R.M. N° 113/2014 otorgó, en este sentido se tiene que ante el ejemplo expuesto de la simulación de un sistema de generación eléctrica, considerando un escenario con vertimientos y otro sin vertimientos, representado de la siguiente manera: Cuenta con 3 generadores hidráulicos (GH 1, GH2,

GH3) cuyos embalses están en cascada, siendo 2 generadores GH1, GH2 con una potencia de 10 MW con una capacidad de turbinar Qtmax: 5 m3/s y la tercera GH3 con una potencia de 15 MW con una capacidad de turbinar Qtmax: 7 m3/s, además cuenta con los tres embalses que tienen mínima capacidad de regulación, además cuenta con dos 2 generadores térmicos (GT1, GT2), la primera GT1 con una potencia de 10 MW con un costo variable CVP de 15 $us/MWh y la segunda GT2 con una potencia de 5 MW con un costo variable CVP de 20 $us/MWh, también cuenta con una demanda de 2 bloques, un primer bloque BB1 con una demanda que alcanza una potencia de 45 MW con una duración de 6 horas y un segundo bloque BB2 con una demanda que alcanza una potencia de 40 MW con una duración de 18 horas, asimismo la recurrente supone un caudal entrante a la cascada de (Qin) de 7m3/s. Seguidamente la recurrente simula este ejemplo en el modelo NCP del cual obtiene los siguientes resultados: 1) Con vertimientos, n costo de 2,250 $us; y 2) Sin vertimientos un costo total de 3,927 $us.

Señala que, sobre la base de estos resultados, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., afirma que al no realizar los vertimientos se encarecería el despacho y no se estaría cumpliendo en el marco normativo vigente para el sector eléctrico. Al respecto, indica que, las Resoluciones Administrativas AE Nº 419/2013 de 22 de julio y AE Nº 710/2013 de 30 de diciembre, que resolvieron las impugnaciones presentadas por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. contra las Resoluciones AE Nº 237/2013 de 26 de abril y AE Nº 584/2013 de 28 de octubre, que citaron el análisis efectuado por el Comité Nacional de Despacho de Carga respecto del ejemplo de simulación expuesto por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., de dicho análisis se puede apreciar que el Comité Nacional de Despacho de Carga replicó el ejemplo y realizó simulaciones con los datos utilizados por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. y con el software NCP replicando los valores encontrados detallados por la recurrente; sin embargo, el Comité Nacional de Despacho de Carga arribó a conclusiones diferentes a las de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., esencialmente amparado en las siguientes observaciones: “La primera observación que se tiene es la incoherencia estructural de la cascada ‘Topología’; que desde el inicio, se está desaprovechando el recurso hidroeléctrico (2 m3/s) en las 2 primeras centrales; puesto que con esta cascada se generaría n840 MWh por día, sin embargo si la topología del ejemplo fuera coherente se lograría generar 1032 MWh por día y no existirían vertimientos al aprovechar los 7 m3/s en las 3 centrales, puesto que se supone que el mismo es continuo. En el segundo ejercicio de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., sin vertimientos, la generación hidroeléctrica de la cascada es de 737 MWh por día”.

En ese sentido, manifiesta que después de haber efectuado una exhaustiva revisión de este argumento, el Ministerio de Hidrocarburos y Energía no evidenció fundamento alguno que desvirtúe las afirmaciones descritas por la AE en las Resoluciones Administrativas AE Nº 419/2013 y AE Nº 710/2013, respecto a la cuestión del supuesto encarecimiento del sistema por la reducción de la potencia garantizada de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., los ejemplos y el análisis realizado por el Comité Nacional de Despacho de Carga no mereció objeción concreta por parte de la demandante que desvirtúe los cálculos y conclusiones del Comité Nacional de Despacho de Carga. En el mejor de los casos, se ha evidenciado que en su recurso jerárquico Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., se ha limitado a reiterar un ejemplo planteado inicialmente, sin considerar los ejemplos de simulación efectuados por el Comité Nacional de Despacho de Carga ni desvirtuando sus conclusiones, aspecto este último que vuelve a ocurrir en su demanda contenciosa administrativa.

Argumenta que, de manera simple y sin mayor fundamento, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., señala que los ejemplos de cálculo del Comité Nacional de Despacho de Carga citados por el MHE, son inválidos, sin considerar que dicho ejemplo se basó en el mismo ejemplo hipotético presentado por la empresa, empero la diferencia es que el Comité Nacional de Despacho de Carga realizó un análisis considerando datos más próximos a la realidad del parque generador, y llegó a conclusiones distintas a las que señala la demandante; y en cuanto a que hasta la fecha no existe el resultado completo de sus simulaciones con el modelo NCP en donde se demuestre que la operación del Sistema Zongo sin vertimientos hacia centrales agua debajo dé como resultado un menor costo de abastecimiento, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., señala que, olvida que el informe de programación de mediano plazo, impugnado en esta demanda contenciosa en el num. 3.1., contiene el resultado del despacho económico realizado en el modelo NCP sin vertimientos (Sistema Zongo) por lo que este alegato no tiene ningún asidero técnico ni legal.

Indica que, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., extractó parte del informe de mediano plazo del periodo noviembre 2012 octubre 2016 emitido por el Comité Nacional de Despacho de Carga, y sobre dicha base entiende que la “capacidad garantizada” de las centrales hidroeléctricas es igual a su “capacidad efectiva”; al respecto, es necesario preliminarmente analizar los alcances de los términos capacidad garantizada y capacidad efectiva, según lo definido en la normativa aplicable. Así, se tiene que de acuerdo a la Norma Operativa N° 2 “Determinación de la Potencia Firme” (“NOp.2') se tiene las siguientes definiciones de capacidad garantizada y capacidad efectiva: “Capacidad garantizada de un Conjunto de Centrales Hidroeléctricas en Cascada Es la capacidad correspondiente a la Energía Firme Hidráulica Ofertada al Mercado que un conjunto de centrales hidroeléctricas puede colocar óptimamente en la curva de duración de carga en el periodo de punta. La capacidad garantizada podrá ser ajustada en el año respectivo, en función a los resultados de la pruebas de la capacidad efectiva efectuadas por el Comité Nacional de Despacho de Carga”. “Capacidad Efectiva Hidroeléctrica Es la capacidad efectiva, medida en barras de generación, que una central hidroeléctrica es capaz de generar”; en ese sentido, es importante establecer que de acuerdo a la definición anterior, la capacidad efectiva corresponde a la capacidad resultante de la medición en barras de generación de una central hidráulica siguiendo el procedimiento establecido por la Norma Operativa Nº 31 (Procedimiento Para Medir y Determinar la Potencia Efectiva de Centrales de Generación Hidroeléctrica, Consumos Propios y Perdidas). De acuerdo al num. 3 de dicha norma, la medición de la potencia efectiva puede realizarse a través de 2 tipos de ensayos: una ordinaria y otra extraordinaria. De acuerdo al num. 7, el ensayo ordinario se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga de acuerdo a lo establecido en dicha norma operativa; el ensayo extraordinario 'se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga o del Agente, cuando ingrese una nueva unidad o cuando existan razones fundamentales que impliquen una variación de la potencia efectiva. Asimismo, de acuerdo al num. 11 de la citada norma operativa, la potencia efectiva permanece vigente hasta que se modifique por medio de un ensayo extraordinario.

Aduce que, por otra parte, la capacidad garantizada, es el resultado de un cálculo efectuado por el Comité Nacional de Despacho de Carga, de acuerdo a lo establecido en la Norma Operativa Nº 2 (Determinación de la Potencia Firme). Este cálculo responde a los criterios y procedimientos señalados en el num. 4 de la referida norma operativa y se operativiza a través de las simulaciones realizadas en el SDDP y NCP A diferencia de la Capacidad Efectiva, la Capacidad Garantizada no constituye un valor dado por una medición,

sino que es resultado de un proceso de cálculo y optimización para determinar la participación que han de tener los diferentes agentes (generadores térmicos e hidroeléctricos) en el mercado eléctrico, sobre la base de un criterio de despacho económico. Menciona que, de acuerdo a lo dispuesto por la L. Nº 1604 de Electricidad, el Comité Nacional de Despacho de Carga tiene, entre otros, la función de: "Planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional, con el objetivo de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo...". Asimismo, en función a lo dispuesto por el art. 32 (Programación de Mediano Plazo) del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el Comité Nacional de Despacho de Carga es responsable de realizar la Programación de la Operación de Mediano Plazo cumpliendo las disposiciones de dicho reglamento, utilizando los antecedentes definidos de acuerdo al art. 31 del citado Reglamento así como los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de la operación, que definen la ubicación económica de las cantidades semanales disponibles de energía hidráulica y el despacho hidrotérmico del mercado, teniendo en cuenta el parque generador disponible, la red de transporte y las condiciones de desempeño mínimo vigentes. En este sentido, señala; es evidente que la normativa establece que la entidad competente para realizar tanto las mediciones de la potencia efectiva como el cálculo de la potencia garantizada es el Comité Nacional de Despacho de Carga. Para el cálculo de la capacidad garantizada el Comité Nacional de Despacho de Carga cuenta con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo (SDDP y NCP), que le permite realizar un despacho a costo mínimo, preservando las condiciones de desempeño mínimo, utilizando todos los parámetros disponibles en los modelos.

Señala que, sobre la base de estas precisiones conceptuales, se puede establecer que la recurrente incurre en un error conceptual al pretender asignarle un mismo significado a los términos "capacidad efectiva" y "capacidad garantizada", puesto que, como se analizó de forma precedente, ambos términos difieren sustancialmente. Es preciso establecer que de los antecedentes del proceso en cuestión, no existe controversia entre el Comité Nacional de Despacho de Carga y la AE, respecto a la postura de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., para alcanzar la capacidad efectiva declarada, sino que la controversia radica en el cálculo de la capacidad garantizada, lo cual, como se dijo anteriormente, constituyen conceptos sustancialmente diferentes. Asimismo, señala que la recurrente entiende que la capacidad garantizada no puede ser modificada si no es precedida de una medición de la potencia efectiva que determine una variación de la misma, y sobre esa base, funda la supuesta ilegalidad de la modificación de la capacidad garantiza de la Central de Zongo realizada por el Comité Nacional de Despacho de Carga, ya que, en su criterio, no se modificó la potencia efectiva resultante de la medición del 25 de marzo de 2010. Al respecto, es preciso recordar que de acuerdo a lo establecido por el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, la Programación de Mediano Plazo se realiza 2 veces al año (de forma semestral) para un periodo de 48 meses, que comienza en mayo y noviembre, respectivamente. En este sentido, de una lectura adecuada e integral de la definición de capacidad garantizada dada en la Norma Operativa Nº 2, se puede establecer que el ajuste al que hace referencia dicha normativa, está referida a la modificación de la capacidad garantizada de una Central Hidráulica que puede acontecer dentro de la vigencia del informe de mediano plazo, es decir, dentro el periodo comprendido entre la aprobación del informe de programación de mediano plazo de un semestre determinado y la aprobación del informe de programación de mediano plazo del siguiente semestre. Esta descripción es consistente con

lo establecido en el num. 7 y 11 de la Norma Operativa Nº 31, y está prevista precisamente para el caso de que una determinada central hidroeléctrica experimente incremento o decremento a su capacidad efectiva dentro del año respectivo, caso en el cual, podrá ajustarse la capacidad garantizada en función a los resultados de un ensayo extraordinario de la capacidad efectiva.

Añade que, de acuerdo a la configuración del proceso contencioso administrativo, la demandante debe demostrar la ilegalidad de la resolución recurrida; es decir, la ilegalidad de la resolución ministerial objeto de la presente demanda; sin embargo, lo único que ha realizado la demandante es reiterar los argumentos expuestos en sus recursos de revocatoria y jerárquico, inclusive replicando los mismos ejemplos, los cuales han sido debidamente analizados en la resolución que resolvió el recurso de revocatoria, planteándose un análisis detallado de los ejemplos y los razonamientos de la demandante, habiéndose concluido que no se demostró la ilegalidad de las resoluciones emitidas por este regulador. Contrariamente, la fundamentación del MHE no fue en absoluto rebatida por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., en consecuencia entendemos que no existen elementos técnicos ni legales que desvirtúen lo ampliamente expuesto.

Refiere que, cabe hacer notar que la naturaleza del presente proceso contencioso administrativo tiene las características de un juicio de puro derecho, de acuerdo a lo establecido en los arts. 779 y 781 del Cód. Pdto. Civ., con todas las restricciones naturales respecto a la producción de prueba sobre aspectos de hecho, y peor aún, cuando las mismas son posteriores a la emisión del acto impugnado. En este caso, de acuerdo a la naturaleza de este tipo de procesos, el control judicial sobre las actuaciones de la administración pública debe circunscribirse al control de legalidad de los actos administrativos impugnados, por lo que no es posible analizar otros documentos que no encuentren en los antecedentes del proceso administrativo.

Añade que, a efecto de considerar la documentación aportada por la demandante, debe tenerse presente que no pueden admitirse ni valorarse documentación posterior a la emisión de la Resolución Ministerial R.J. Nº 113/2014, por cuanto en el presente proceso se está dilucidando sobre la supuesta ilegalidad de la resolución impugnada, la misma que fue emitida tomando en cuenta los argumentos y documentos aportados en la tramitación del recurso jerárquico. En este sentido, el documento aportado como de reciente obtención, no fue de conocimiento de la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad, ni del Ministerio de Hidrocarburos y Energía, y consecuentemente no pudo ser considerada a momento de emitir la resolución correspondiente, y su contenido no podría fundar una eventual ilegalidad de dicha resolución, por cuanto los fundamentos de las Resoluciones impugnadas, se basaron en el análisis estricto de los argumentos presentados por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., hasta antes de la emisión de las Resoluciones de la AE y la R.M. N° 113/2014.

IV.1. Petitorio.

Solicito se dicte sentencia declarando improbada la demanda, en virtud a que Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. no ha desvirtuado la legalidad de la Resolución Ministerial RJ Nº 113/2014 emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, quedando establecido que tal acto administrativo de referencia fue dictado y se ajusta a lo establecido por la normativa legal vigente.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: 1) Si es evidente la vulneración del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, lo cual constituye una modificación a la representación de la topología del Sistema Zongo en el modelo NCP, cuya vulneración habría sido reconocida por el propio Comité Nacional de Despacho de Carga; 2) Si la modificación de la topología del Sistema Zongo se produce al deshabilitarse los "Vertimientos" en las simulaciones del modelo NPC; y, 3) Si la capacidad garantizada únicamente puede ser ajustada en la gestión o año respectivo, en la función "Topología" del modelo NPC.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración 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 el Ministerio de Hidrocarburos y Energía y la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Electricidad; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la problemática planteada.

V.2.1. Violación del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico aprobado mediante D.S. Nº 26093 de 2 de marzo de 2001.

Inicialmente corresponde precisar que de acuerdo a lo dispuesto por la L. Nº 1604 de Electricidad, el Comité Nacional de Despacho de Carga, tiene entre otras, la función de: "Planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional, con el objetivo de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo...". Asimismo, en función a lo dispuesto por el art. 32 (Programación de Mediano Plazo) del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el Comité Nacional de Despacho de Carga es responsable de realizar la Programación de la Operación de Mediano Plazo cumpliendo las disposiciones de dicho reglamento, utilizando los antecedentes definidos de acuerdo al art. 31 del citado Reglamento, así como los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de la operación, que definen la ubicación económica de las

cantidades semanales disponibles de energía hidráulica y el despacho hidrotérmico del Mercado, teniendo en cuenta el parque generador disponible, la red de transporte y las condiciones de desempeño mínimo vigentes.

Por su parte, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., señala que el origen de la violación está en la emisión por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga de los informes de programación de mediano plazo; preliminar de precios de nodo; y, de precios de nodo, manipulándose arbitrariamente el parámetro "vertimientos" lo que causó una reducción en la remuneración de la empresa por la operación del Sistema de Generación Hidroeléctrica Zongo.

Ahora bien, respecto a la violación del último párrafo del art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, que señala: "El Comité deberá contar con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo que permitan representar adecuadamente el sistema y sus restricciones para realizar las programaciones indicadas. Los modelos tendrán como función objetivo minimizar los costos de operación de generación más los costos de falla, dentro de las restricciones vigentes y las condiciones de desempeño mínimo. El modelo de optimización permitirá calcular la valorización del agua de los embalses a optimizar con el costo futuro de reemplazo probable, denominado valor del agua del embalse", al efecto, de la fundamentación de la demanda respecto a la vulneración de esta parte del citado artículo, Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. recurre a distintos apartados de 3 Informes emitidos por el Comité Nacional de Despacho de Carga, señalando la existencia de contradicción entre dichos Informes; asimismo, aduce que la manipulación arbitraria del parámetro vertimientos por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga causa un detrimento en su remuneración, mostrando a su criterio que la violación a la señalada normativa se debe al hecho de que en el cálculo de la potencia garantizada para el Sistema Zongo en época seca, este cálculo sea realizado en el modelo NCP deshabilitándose por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga los parámetros de vertimientos del modelo, hecho que implicaría no representar adecuadamente al Sistema Zongo; pese a estos argumentos de orden técnico no demostrados fehacientemente, el demandante no señala de manera clara cuál sería a su criterio la violación a la norma señalada, en la cual ha incurrido el Comité Nacional de Despacho de Carga; asimismo, del análisis del artículo en cuestión, se evidencia que versa en relación a modelos que permiten representar adecuadamente sistemas y sus restricciones, en ese sentido, se entiende que se debe tomar en cuenta en el funcionamiento del modelo todos los elementos de funcionamiento del sistema y sus restricciones, razón por la que el Comité Nacional de Despacho de Carga en el marco de sus competencias debe incluir en el modelo utilizado NCP, las restricciones que se hacen necesarias en los distintos periodos, en este caso la restricción de vertimientos en época seca, por lo cual, cuando el Comité Nacional de Despacho de Carga deshabilita en el sistema este parámetro en época seca, de ninguna manera vulnera el art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, porque el artículo en cuestión le otorga esta facultad, más aún cuando los "Vertimientos" señalados por el demandante no constituyen un parámetro constante en el funcionamiento del modelo, siendo evidente que esta variable es aplicada en el modelo en función al volumen de agua en cada etapa, hecho que muestra porqué la normativa no restringe ni prohíbe la posibilidad de que el Comité Nacional de Despacho de Carga simule la deshabilitación de los vertimientos para la operación del sistema, en la búsqueda de un beneficio para el propio sistema, y más aún su argumento queda sin sustento si es el demandante quien no aporta los elementos técnicos y jurídicos que demuestren que

la simulación de deshabilitación de vertimientos es contraria y violatoria a la normativa señalada.

Asimismo, de revisión de normativa inherente al caso de autos referente al derecho administrativo regulatorio eléctrico no se advierte la existencia de normativa regulatoria que obligue o impida al Comité Nacional de Despacho de Carga a habilitar o deshabilitar los vertimientos dentro de la operación del modelo NCP, puesto que dicha operación de simulación (habilitar o deshabilitar los vertimientos) constituye una facultad del Comité Nacional de Despacho de Carga como responsable de la operación del SIN, en la búsqueda de criterios de eficiencia y despacho a mínimo costo. Concluyéndose que la empresa demandante no ha demostrado la aludida vulneración del art. 29 del Reglamento Operativo del Mercado Eléctrico.

V.2.2. Si la modificación de la topología del Sistema Zongo se produce al deshabilitarse los “Vertimientos” en las simulaciones del modelo NPC.

La Empresa demandante señaló que la modificación de la topología del Sistema Zongo se produce al deshabilitarse los “Vertimientos” en la modelación de la topología y continuidad de las centrales de pasada de dicho sistema en el modelo NCP, porque se eliminaría un componente esencial y existente para el balance hidráulico y se invalida la representación adecuada del sistema en su conjunto. Sobre el particular, el manual del NCP (Punto 6.1 “Balance de agua en plantas Hidroeléctricas”) describe la representación del balance de agua en las plantas hidroeléctricas, “…donde V(i,t) representa el volumen almacenado del agua en planta i, etapa T. El volumen turbinado se representa por Q(i,t), mientras que el volumen vertido es S(i,t). De acuerdo a la formula descrita para el efecto, se dio la posibilidad de representar el tiempo de viaje del agua entre dos plantas en cascada, siendo m,i el tiempo de recorrido entre la planta de agua arriba m y la planta de cuestión i. Para cada planta i, M(i) es el conjunto de plantas ubicadas inmediatamente aguas arriba de i. El aporte natural incremental a la planta i representado por A(i,t), mientras que el riego y la evaporación son representadas por I(i,t) y E(i,t), respectivamente.

De lo expuesto, queda claro, que el volumen vertido S(i,t), no constituye un parámetro constante, siendo más bien uno variable en función a la cantidad de agua en cada etapa t. Si bien es cierto que el vertimiento es una acción provocada de conducción del recurso hídrico, la normativa no restringe la posibilidad de adopción de un valor S(i,t) = 0 (deshabilitar los vertimientos), para la operación del sistema. Dicha condición no implica la modificación de la fórmula del Balance hidráulico, preservando la invariancia y continuidad topológica de la Planta de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.

V.2.3. Si la capacidad garantizada únicamente puede ser ajustada en la gestión o año respectivo, en la función “Topología” del modelo NPC.

Sobre la capacidad garantizada que sólo puede ser ajustada en la gestión o año respectivo, en función a los resultados de las pruebas de la capacidad efectiva efectuadas por el Comité Nacional de Despacho de Carga, y al no haberse realizado ninguna medición conforme la Norma Operativa Nº 2, no sería posible modificar la citada capacidad garantizada, por no operar ella a través de una manipulación arbitraria de la configuración del modelo NCP, extrayendo para el informe de mediano plazo del periodo noviembre 2012-octubre 2016 emitido por el Comité Nacional de Despacho de Carga, entendiendo sobre esa base que la capacidad garantizada de las centrales hidroeléctricas es igual a su capacidad efectiva.

A efectos de una mejor comprensión, se tienen que de acuerdo a la Norma Operativa Nº 2 “Determinación de la Potencia Firme” (“NOp.2’), se dio las siguientes definiciones de capacidad garantizada y capacidad efectiva:

Capacidad garantizada de un Conjunto de Centrales Hidroeléctricas en Casaca, es la capacidad correspondiente a la Energía Firme Hidráulica ofertada al mercado que un conjunto de centrales hidroeléctricas puede colocar óptimamente en la curva de duración de carga en el periodo de punta; consiguientemente, la capacidad garantizada podrá ser ajustada en el año correspondiente, en función a los resultados de las pruebas de la capacidad efectiva efectuadas por el Comité Nacional de Despacho de Carga.

Capacidad Efectiva Hidroeléctrica, entendida como la medida en barras de generación, que una central hidroeléctrica es capaz de generar.

De acuerdo a la definición dada, la capacidad efectiva corresponde a la capacidad resultante de la medición en barras de generación de una central hidráulica siguiendo el procedimiento establecido por la Normativa Nº 31 (Procedimiento Para medir y Determinar la Potencia Efectiva de Centrales de Generación Hidrométrica, Consumos Propios y Perdidas), con la posibilidad de efectuar la medición de la potencia efectiva a través de dos tipos de ensayos; la ordinaria y extraordinaria. De acuerdo al num. 7, el ensayo ordinario se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga de acuerdo a dicha Norma Operativa; entre tanto el ensayo extraordinario se realiza a requerimiento del Comité Nacional de Despacho de Carga o del Agente, cuando ingrese una nueva unidad o cuando existan razones fundamentales que impliquen una variación de la potencia efectiva. Además, de acuerdo al num. 11 de la referida Norma Operativa, la potencia efectiva permanece vigente hasta que se modifique por medio de un ensayo extraordinario.

En cambio la capacidad garantizada, es entendida como el resultado de un cálculo efectuado por el Comité Nacional de Despacho de Carga, de acuerdo a lo establecido en la Norma Operativa Nº 2 (Determinación de la Potencia Firme), que responde a los criterios y procedimientos señalados en el num. 4 de la misma norma, operativizandose a través de las simulaciones realizadas en el SDDP y NCP, donde a diferencia de lo anterior (capacidad efectiva) la capacidad garantizada no constituye un valor dado por una medición, sino que es resultado de un proceso de cálculo y optimización para determinar la participación que han de tener los diferentes agentes (generadores térmicos e hidroeléctricos) en el mercado eléctrico, sobre la base de un despacho económico.

No se debe perder de vista que acuerdo a la L. Nº 1604 de Electricidad, el Comité Nacional de Despacho de Carga, tiene la función de planificar la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional (SIN), con el objeto de satisfacer la demanda mediante una operación segura, confiable y de costo mínimo. Así también, de acuerdo al art. 32 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico, el Comité Nacional de Despacho de Carga, es responsable de realizar la programación de la operación de media plazo, utilizando los antecedentes definidos de acuerdo a lo dispuesto por el art. 31 del mismo cuerpo normativo, así como los modelos de largo y mediano plazo de optimización y simulación de la operación, que definen la ubicación económica de las cantidades semanales disponibles de energía hidráulica y el despacho hidroeléctrico del mercado, teniendo en cuenta el parque generador disponible la red de transporte y las condiciones de desempeño mínimo vigentes, no quedando duda que de acuerdo a la normativa señalada, establece que la entidad competente para realizar tanto las mediciones de la potencia efectiva como el cálculo de la potencia garantizada sin duda está en el Comité Nacional de Despacho de Carga y que para

el cálculo de la potencia garantizada, cuenta con modelos de optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo (SDDP y NCP), que le permite realizar un despacho a costo mínimo, preservando las condiciones de desempeño mínimo, utilizando todos los parámetros disponibles en los modelos, existiendo un aparente error conceptual existente entre la capacidad efectiva y la capacidad garantizada, y que de acuerdo al art. 29 del Reglamento de Operación del Mercado Eléctrico citado, la programación de mediano plazo se realiza dos veces al año (semestral) para un periodo de 48 meses, que comienza en mayo y noviembre, concluyéndose del razonamiento descrito, que las modificaciones de la capacidad garantizada de una central hidráulica en la aprobación de los Informes de Programación de Mediano Plazo por parte del Comité Nacional de Despacho de Carga sobre la optimización y despacho de largo, mediano y corto plazo, a costo mínimo, no es contraria al ordenamiento jurídico aplicable al caso de autos, por cano la modelación para la programación de mediano plazo constituye una función dinámica en la que se analiza las circunstancias y condiciones vigentes en cas periodo aprobado, no pudiendo quedar estáticas ni inmodificables.

Respecto a que el encarecimiento del sistema se dio por reducción de potencia garantizada hidroeléctrica y mayor requerimiento de potencia garantizada termoeléctrica, de acuerdo a la simulación efectuada por el Comité Nacional de Despacho de Carga con los mismos datos utilizados por Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., y con el software NCP replicando los valores encontrados, dicha entidad arribó a la siguiente conclusión: “La incoherencia estructural de la cascada ‘Topológica’, desaprovechándose el recurso hídrico (2m2/s/ en las 2 primeras centrales; puesto que con esta cascada se generaría 840 MWh por día, sin embargo si la topología del ejemplo fuera coherente se lograría generar 1032 MWh por día y no existiría vertimientos al aprovechar los 7 m3/s en las 3 centrales, suponiendo que el mismo es continuo. En el ejercicio de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., sin vertimientos, la generación hidroeléctrica de la cascada es de 737 MWh por día”.

Asimismo, efectuada la simulación, el Comité Nacional de Despacho de Carga encontró como resultado que el sistema genera 737 MWh por día sin realizar vertimientos, debido a que la cantidad de agua es limitada, realizando un uso racional del recurso hídrico para asegurar el suministro seguro y a costo mínimo. Observó por otra parte que el agua almacenada (0.259 Hm3) en la primera central (H1) se vacía a horas 24:00 y el costo total de operación es de 3.921,3 $us. Similar al costo de operación del ejemplo de Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A., sin vertimientos.

En el mismo ejemplo, el Comité Nacional de Despacho de Carga consideró el escenario donde las centrales hidroeléctricas generan a máxima capacidad en el periodo de punta por 3 horas llegando a determina que bajo estas condiciones de operación del embalse, la energía generada por la cascada es de sólo 713 MWh por día, en lugar de los 737 MWh por día, del caso anterior, debido a la necesidad de verter 21.600 ms3 de agua para generar la máxima capacidad de las centrales hidráulicas durante las 3 horas, resultando que el costo total de producción se incrementa de 3.921,3 $us. a 4.337,01 $us, representando una diferencia de 415,71 $us., en una día, respecto al primer ejercicio. Por su parte, la AE estableció consecuencias adicionales en el ejemplo anterior, traducido en una menor cantidad de agua turbinada y un mayor uso del parque generador, término que a su vez implica una mayor cantidad de gas a ser utilizado. Evidenció también que la cantidad de agua vertida alcanza un valor de 21.600 m3 para poder empuntar durante las 3 horas, volumen que no se turbinó en las plantas H1 y H2, lo que imposibilitó el aprovechamiento racional y óptimo del agua, encareciendo de esta forma la operación del sistema eléctrico. De todo lo expuesto, se

concluye que no existe encarecimiento del sistema por la reducción de la potencia garantizada de la entidad regulada, conforme a las conclusiones arribadas por la CMDC en los ejemplos de simulación efectuados por ésta, por lo que la aprobación de los Precios Nodo de Potencia y Energía correspondiente al periodo impugnado, sobre la base de la programación realizada por el Comité Nacional de Despacho de Carga del funcionamiento de las Centrales del Sistema Zongo perteneciente a la entidad demandante, fue efectuada correctamente.

V.3. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Resolución Ministerial R.J. Nº 113/2014 de 25 de agosto, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 89 a 95 vta., admitida por providencia de fs. 97, modificada por escrito que cursa de fs. 161 y vta., interpuesta por José Gualberto Villarroel Román, en representación de la Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A. Bolivian Power Company Limited Sucursal Bolivia (Compañía Boliviana de Energía Eléctrica S.A.); y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución Ministerial R.J. Nº 113/2014 de 25 de agosto, emitida por el Ministerio de Hidrocarburos y Energía, conforme a los fundamentos de la presente sentencia.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

125

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 33 a 36 vta., en la que la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional (Administración Aduanera) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0968/14 emitida el 7 de julio de 2014 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 42 a 46, réplica de fs. 62, apersonamiento y contestación de fs. 102 a 104, presentada por Juan Edwar Ayala Nava, en su condición de tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La administración aduanera señaló que en cumplimiento de la Orden de Fiscalización N° 010/2012 de 17 de abril, se realizó la fiscalización aduanera posterior al operador Juan Edwar Ayala Nava para verificar la correcta declaración ante la Aduana Nacional de Bolivia de las operaciones de comercio exterior realizadas en las gestiones 2009 y 2010. Mediante Vista de Cargo N° 019/12 de 23 de noviembre de 2012, se dio inicio a la fase determinativa, estableciéndose la existencia de indicios de la comisión de la contravención tributaria por tributo omitido en cuatro declaraciones únicas de importación por transferencias bancarias efectuadas a sus proveedores del exterior, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 160-3) y 165 del Cód. Trib. Boliviano.

Añadió que los descargos presentados por el operador no desvirtuaron los reparos de la vista de cargo, considerando que los productos importados, según la aplicación del Acuerdo de Complementación Económica 22 Bolivia-Chile (ACE 22) de 15 de diciembre de 1994, porque las mercancías de las DUI's, objeto de fiscalización "jurel en conserva trozado", con la sub partida N° 1604.19.00.00 no se encuentra negociado para la liberación del gravamen arancelario, por lo que el 7 de mayo de 2013, se emitió la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/2013 de 7 de mayo, declarando firme la vista de cargo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribiendo parcialmente la resolución jerárquica impugnada en la parte relativa a considerar que la resolución determinativa emitida por la administración aduanera, al no haber demostrado que las transferencias bancarias estaban relacionadas con el pago de las

facturas por la compra de mercancía", no contenía todos los elementos que respalden la imposición de la sanción por omisión de pago, acusó la violación de lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y su Reglamentos, además de los procedimientos existentes para procesos aduaneros. Al efecto señaló lo siguiente:

Los fundamentos y determinaciones asumidas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), dañan los intereses del Estado, puesto que no se realizó un análisis adecuado de los procedimientos señalados por ley, haciendo ver que las decisiones son parcializadas. Reiterando que en la verificación posterior efectuada, verificó la indebida apropiación de la partida arancelaria y apuntó que las transferencias bancarias mediante el Banco Nacional al proveedor son mayores a las declaradas en las DUI's, así se evidenció en la revisión de las 8 DUI's y su documentación de soporte que corresponde a las gestiones 2009 y 2010, y de las transferencias al proveedor Surfrut Ltda., de Chile, sujetas a proceso de fiscalización, concluyéndose que en cuatro de las DUI's, existía un monto mayor al declarado, produciéndose una diferencia de $us. 19.289.

Continuó indicando que, ante la falta de documentación que respalde las justificaciones efectuadas como descargo por el operador, por los cargos superiores mencionados en el párrafo anterior, en aplicación de la Decisión 571 y Resolución N° 846 de la CAN, dichos montos fueron considerados como parte del valor en aduana y prorrateados entre las DUI's del proveedor Surfrut Ltda., debido a que las transferencias bancarias identificadas no indican el número de factura que cancela y tampoco el detalle de la compra efectuada. Al respecto, mencionó el art. 80-III del Cód. Trib. Boliviano, relativo a las presunciones y añadió que el operador no demostró de manera contable y fehaciente las observaciones efectuadas por la administración aduanera.

Señaló que es importante tener presente lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310, al igual que los arts. 45-a) y c) de la L.G.A., y 76 del Cód. Trib. Boliviano.

Apuntó que bajo esas circunstancias, se evidencia de forma objetiva que la decisión tomada es confusa y totalmente parcializada al sujeto pasivo, creando incertidumbre en la administración de justicia.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0968/2014 de 7 de julio y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/13 de 7 de mayo de 2013, emitida por la administración aduanera.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 9 de enero de 2015, que cursa de fs. 62 a 68, señalando que corresponde aclarar que el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano establece que la resolución determinativa debe contener entre otros requisitos mínimos, los fundamentos de hecho y de derecho. Asimismo, el art. 19 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), establece que la resolución determinativa deberá consignar los requisitos mínimos señalados en el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano, así como las especificaciones de la deuda tributaria, normativa que se refiere al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado de acuerdo con el art. 47 del citado Cód. Trib. Boliviano; en ese entendido, en materia aduanera, los fundamentos de hecho y derecho

contemplarán una descripción concreta de la declaración aduanera, acto o hecho y de las disposiciones legales aplicables al caso.

Añadió que en el presente caso, relacionado a la sanción por omisión de pago, se evidencia que la administración aduanera efectuó una ampliación del proceso de fiscalización por DUI's tramitadas durante las gestiones 2009 a 2010, en la que estableció que, de la información remitida por el Banco Nacional de Bolivia, observó transferencias al exterior a su proveedor Sufrut Ltda., de Chile por un importe de $us. 19.289.-, considerando que las transferencias consignan montos mayores a los declarados en las Declaraciones Únicas de Importación, dichas transferencias no indican el número de factura que se cancela ni se conoce el detalle de la compra efectuada, emitiendo el 7 de mayo de 2013, la resolución determinativa mediante la cual se declaró probada la comisión de la contravención tributaria por omisión de pago.

De ese modo, la resolución jerárquica observó que no se había efectuado siquiera, la descripción de las DUI's por las que se sancionó como omisión de pago, asimismo, no se indicó de forma clara, conforme a qué información, verificación de documentación o qué parámetros determinó que el sujeto pasivo con las referidas transferencias, incurrió en la sanción impuesta, señalando solo como respaldo normativo, el art. 160-3), referido a la clasificación de contravenciones y el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano, referido a la sanción por omisión de pago. Además, que la prueba recabada por la administración aduanera no demostró que las transferencias bancarias estén relacionadas con el pago de las facturas por la compra de la mercancía que hubiera sido nacionalizada con las DUI's C-14834, C-6963 y C-17706, debido a que los cargos se limitan a la comprobación de giros bancarios realizados por el importador a un proveedor del extranjero.

Señaló también, que para sancionar una conducta como contravención, la administración aduanera debe efectuar la subsunción o adecuación del hecho cometido al tipo contravencional, ello en resguardo del principio de seguridad jurídica, de lo que se hace evidente que la resolución determinativa no contiene todos los elementos que respalden la imposición de la sanción.

Citó como doctrina tributaria la Resolución AGIT-RJ/0222/2012 y como jurisprudencia, la S.C. N° 11810/2011-R.

II.1. Petitorio.

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

III.- Contestación del tercero interesado.

Con memorial que cursa de fs. 102 a 104, se apersonó al proceso, Juan Edwar Ayala Nava y propugnó la resolución jerárquica.

IV.- De la problemática planteada.

En autos, la administración aduanera demandante, controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en sentido de revocar parcialmente la resolución de alzada y dejar sin efecto la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/2013 y en consecuencia, dejar sin efecto la sanción por omisión de pago por no estar debidamente sustentada.

Al efecto, señala que la decisión tomada es confusa y totalmente parcializada con el sujeto pasivo, creando incertidumbre en la administración de justicia, toda vez que en la verificación efectuada se estableció la existencia de indicios de la comisión de la contravención tributaria por tributo omitido en cuatro declaraciones únicas de importación por transferencias bancarias efectuadas a proveedores del exterior cuyos montos son mayores a los declarados por el operador.

Que aplicando la Decisión 571 y la Resolución N° 846 de la CAN, dichos montos fueron considerados como parte del valor en aduana y prorrateados entre las DUI's del proveedor Surfrut Ltda., debido a que las transferencias bancarias identificadas no indican el número de factura que cancela y tampoco el detalle de la compra efectuada. Al respecto, mencionó el art. 80-III del Cód. Trib. Boliviano, relativo a las presunciones y añadió que el operador no demostró de manera contable y fehaciente las observaciones efectuadas por la administración aduanera.

Finalmente, señaló que es importante tener presente lo establecido por el art. 48 del D.S. N° 27310, al igual que los arts. 45-a) y c) de la L.G.A., y 76 del Cód. Trib. Boliviano.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

A efecto de pronunciar resolución, la revisión de los antecedentes informa que como resultado de la Orden de Fiscalización N° 010/2012 de 17 de abril de 2012, la administración aduanera emitió la Vista de Cargo N° 019/12 de 23 de noviembre de 2012, en la que da cuenta de haber verificado la correcta declaración ante la Aduana Nacional de Bolivia de las operaciones de comercio exterior realizadas por el operador Juan Edwar Ayala Nava en las gestiones 2009 y 2010 y concluye formulando dos observaciones:

Incorrecta apropiación arancelaria que afecta a los tributos aduaneros. Producto jurel en conserva. Tributo omitido Bs 190.516.

Transferencias bancarias Acta de Diligencia N° 02/2012. Consistente en haber detectado que las transferencias bancarias al proveedor del exterior (Sulfrut Ltda. de Chile), son mayores a los montos declarados en las DUI's de las gestiones revisadas, determinándose una diferencia no declarada de $us. 19.289.- (DUI's 2009/201/C-10, 2009/201/C-14834, 2010/201/C-6963 y 2010/201/C-17706.

El acto administrativo en análisis, reporta también la aplicación de una multa de 2.000 UFV aplicada al operador, hoy tercero interesado, por no haber remitido los extractos bancarios, estados financieros, comprobantes de pagos a proveedores y documentación de respaldo (cheques, depósitos, transferencias, etc.) y contratos de venta con proveedores por las gestiones revisadas (Acta de Infracción AN-GNFGC-002/2012 de 23 de julio).

Posteriormente, emitió la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/2013 de 7 de mayo, declarando firme la Vista de Cargo N° 019/12 de 23 de noviembre de 2012 y la deuda tributaria.

Con ese antecedente, Juan Edwar Ayala Nava planteó recurso de alzada, que fue conocido y resuelto el 26 de agosto de 2013 con Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0860/2013, con la que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, anuló la resolución determinativa.

Habiendo sido anulada por la AGIT, el 10 de marzo de 2014, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 02150/2014, revocando parcialmente la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/2013; en consecuencia, dejó sin efecto la omisión de

pago por incorrecta clasificación arancelaria de las DUI's C-15535, C-17757, C-1281 y C-2493 y mantuvo firme y subsistente la omisión de pago por las DUI's C-10, C-14834, C-6963 y C-17706 por las transferencias bancarias al proveedor por montos mayores a los montos declarados.

Planteado recurso jerárquico por Juan Edwar Ayala Nava (fs. 348-349 vta. c. 2), la Autoridad General de Impugnación Tributaria, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0968/2014 de 7 de julio, determinó revocar en parte la resolución de alzada y en consecuencia, dejó sin efecto, la Resolución Determinativa AN-GRLGR-ULELR 003/2013; en consecuencia, dejó sin efecto la omisión de pago por las DUI's C-10, C-14834, C-6963 y C-17706 por las transferencias bancarias al proveedor por montos mayores a los montos declarados.

Así se dio origen al presente proceso contencioso administrativo, en cuyo trámite se observó el procedimiento de puro derecho presentándose la réplica de fs. 62 sin dúplica, emitiéndose el decreto de autos para sentencia que cursa de fs. 89.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Corresponde señalar que en la resolución jerárquica, dejó sin efecto la resolución determinativa de la administración aduanera, al confirmar la resolución de alzada en cuanto a la decisión de dejar sin efecto la omisión de pago por incorrecta clasificación arancelaria de las DUI's C-15535, C-17757, C-1281 y C-2493 y revocar la omisión de pago por las DUI's C-10, C-14834, C-6963 y C-17706 por las transferencias bancarias al proveedor por montos mayores a los montos declarados.

Se tiene presente que contra la determinación de alzada, la administración aduanera no planteó recurso jerárquico, motivo por el cual, consintió tal determinación, correspondiendo únicamente referirse a la sanción por omisión de pago aplicada en el caso de las transferencias bancarias efectuadas por el operador, hoy tercero interesado.

Establecido lo anterior, se tiene que la administración aduanera señala que la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria es confusa y totalmente parcializada con el sujeto pasivo, creando incertidumbre en la administración de justicia, toda vez que en la verificación efectuada se estableció la existencia de indicios de la comisión de la contravención tributaria por tributo omitido en cuatro declaraciones únicas de importación por transferencias bancarias efectuadas a proveedores del exterior cuyos montos son mayores a los declarados por el operador.

Sobre el punto, la AGIT, en la resolución jerárquica impugnada en el proceso consideró que la prueba recabada por la administración aduanera no fue suficiente para tipificar la conducta del sujeto pasivo como omisión de pago, puesto que no demostró que las transferencias bancarias estén relacionadas con el pago de las facturas por la compra de la mercancía que hubiera sido nacionalizada mediante las DUI C-10, C-14834, C-6963 y C-17706, debido a que los cargos se limitaron a la comprobación de giros bancarios realizados por el importador a un proveedor del extranjero.

Contrastado el argumento propuesto en la demanda con la resolución de la autoridad demandada, se concluye que no se ha planteado observación fundada a lo decidido por la AGIT, habiéndose afirmado únicamente que es parcializada con el sujeto pasivo al existir indicios de la comisión de la contravención tributaria de omisión de pago; sin embargo, no se ha ofrecido a esta Sala Plena los antecedentes fácticos que le permitan sustentar el agravio

expuesto en términos de acreditar la existencia de la conducta descrita por el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano y tampoco ha expresado cuál sería el designio anticipado o prevención que hubiera exteriorizado la AGIT a favor del operador que demostrara la falta de neutralidad acusada por la entidad demandante, motivo por el que no es posible resolver.

En cuanto a la afirmación relativa al art. 80-III del Cód. Trib. Boliviano, sobre las presunciones, y que en el caso el operador no demostró de manera contable y fehaciente las observaciones efectuadas por la administración aduanera, se tiene que la citada norma señala que las presunciones no establecidas por la ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común. Al respecto, se tiene que la demandante ha expuesto un criterio jurídico más no ha planteado cuáles serían los elementos fácticos que sustentan su afirmación y tampoco ha señalado cuál sería el enlace lógico y directo entre las transferencias efectuadas por el operador y las Declaraciones Únicas de Importación C-10, C-14834, C-6963 y C-17706, observadas en la fiscalización, que le permiten sostener la existencia de una conducta omisiva en el sujeto pasivo.

Finalmente, en cuanto a la invocada aplicación de art. 48 del D.S. N° 27310 (facultades de control de la Aduana Nacional), al igual que los arts. 45-a) y c) de la L.G.A., (obligaciones del despachante de aduanas) y 76 del Cód. Trib. Boliviano (carga de la prueba), no se ha explicado en el caso de las dos primeras normas, la razón de su cita. En el caso del art. 76 del Cód. Trib. Boliviano, se aclara que ha sido previsto para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la administración aduanera.

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. Nº 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 0968/2014 de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

126

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 106 a 111, presentada por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, pronunciada por la AGIT de fs. 58 a 105 vta.; la contestación de fs. 151 a 157; la réplica de fs. 179 a 182 vta.; la dúplica de fs. 185-186; el apersonamiento del tercero interesado de fs. 145 a 148; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Mediante memorial presentado el 18 de septiembre de 2014, la entidad demandante sostiene que, en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario, la administración tributaria procedió a la fiscalización bajo la Modalidad de Orden de Verificación Interna de las Obligaciones Impositivas del Contribuyente Servicios Petroleros Bolivianos SERPETBOL Ltda., correspondientes al Crédito Fiscal del IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, de acuerdo a la orden de Verificación Interna Nº 0012OVI08438.

Refiere que, bajo ese antecedente la administración tributaria emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 07 de diciembre y en su mérito la R.D. Nº 17-00038-13 de 25 de marzo de 2013, esta última fue impugnada por el contribuyente y en etapa recursiva, la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, disponiendo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) emita una nueva resolución, esta vez pronunciándose de manera fundamentada respecto a las pruebas presentadas por el sujeto pasivo en instancia recursiva, en consecuencia la ARIT emitió una nueva resolución revocando la R.D. Nº 17-00038-13, ante esta decisión la administración tributaria como el mismo contribuyente interpusieron recurso jerárquico, emitiendo la AGIT la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada que revocó parcialmente la resolución de Alzada, modificando la deuda tributaria de UFV's 534.428, equivalente a Bs 972.403.-, a UFV's 446.796, equivalentes a Bs 812.955.-, incluyendo el tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, denunciando la administración

tributaria la existencia de agravios en esta resolución, al haberse revocado sus observaciones a las facturas Nos. 869, 1806, 1809, 2833, 2934 y las actas por contravenciones tributarias.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Considerando agotada la vía administrativa así como la de impugnación, el demandante sustentó su demanda con los siguientes argumentos:

- Sobre la depuración revocada.

Argumenta que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014, confirmó lo resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 en lo que respecta a las observaciones de la administración tributaria concernientes a las Notas Fiscales Nº 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, las cuales habrían sido revocadas sin fundamento jurídico ni sustento legal, vulnerando la seguridad jurídica, el principio de probidad y respeto a los derechos.

Señala que, con relación a la validez de las notas fiscales observadas, de conformidad a lo dispuesto por el art. 41.I.2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, si bien estos documentos se encontraban materialmente en posesión del contribuyente, los mismos carecerían de valor y eficacia jurídica para sustentar el crédito fiscal reclamado.

Respecto de la afirmación de la AGIT de que no se puede atribuir del todo al contribuyente la responsabilidad de la dosificación de una factura emitida por el proveedor, porque el mismo no tendría los mecanismos para saber si la factura emitida es legal, refiere que, el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar las transacciones realizadas, así como el deber de demostrar que las facturas estaban autorizadas, sin embargo, se evidenció que el contribuyente no efectuó ningún reclamo a sus proveedores quienes podían haber aportado documentación a su favor.

Afirma que, para el cómputo del crédito fiscal, una factura no tiene validez por si misma sino cuando cumple estrictamente con los requisitos de validez, de modo tal que no exista duda que las operaciones que originaron la emisión de la factura hayan sido consumadas, que el proveedor sea efectivamente el consignado en la factura, y haya sido el que efectivamente recibió el pago por la transacción, por lo que, al no existir medios fehacientes de pago suficientes de las facturas presentadas, no se puede validar la transacción.

Añade que, al presentar el contribuyente documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa, es decir fuera del plazo otorgado por la administración tributaria, la entidad demandante no tuvo acceso a la información y documentación para comprobar si las transacciones fueron efectivamente realizadas, es por ello que considera que al aceptar la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) la referida prueba, se vulneraron los procedimientos tributarios, pues el contribuyente, en caso de no contar con determinada documentación, observando los arts. 70, 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, y 2 del D.S. Nº 27874, debió proponerla antes de la emisión de la resolución determinativa, señalando por escrito que no contaba con la misma y que sería presentada posteriormente.

- Sobre las actas por contravenciones tributarias.

Refiere que, las multas por incumplimiento a deberes formales fueron sancionadas a través de actas por contravenciones tributarias, vinculadas al procedimiento de

determinación, producto de la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente, evidenciándose que se registraron notas fiscales con errores en el número de factura, en el registro del número de autorización en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci.

Señala que, la AGIT dejó sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 emitidas por el incumplimiento de deberes formales del contribuyente, en observancia de los arts. 47 y 50 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, Anexo A).3.2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, art. 1.II.4.2.1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 modificatoria de la Resolución Normativa de Directorio 10-0037-07, sin considerar que la vista de cargo así como la resolución determinativa contendrían el detalle de las facturas con errores, causando así agravios al Estado.

I.3. Petitorio.

Con los argumentos precedentes, la administración tributaria solicitó se declare probada su demanda, y en su mérito se revoque parcialmente la Resolución impugnada y la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero emitida por la ARIT, y en definitiva se confirme en su totalidad la Resolución Determinativa Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013.

II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

Mediante memorial presentado el 7 de mayo de 2015 de fs. 151 a 157, la AGIT respondió negativamente a la demanda de autos, solicitando se declare improbada la misma, y en su mérito se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, petitorio sustentado con los siguientes argumentos:

- Sobre la depuración de las notas fiscales.

Con relación a que las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 no cumplirían con lo establecido por los arts. 4 y 8 de la L. N° 843, así como lo establecido en el art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio 10-0016-07, refiere que, la entidad demandante no señala qué pruebas, ni cómo las mismas no sustentan los fundamentos de la resolución jerárquica, incumpliéndose el art. 326 del Cód. Pdto. Civ., por lo que la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia no podría pronunciarse sobre documentación desconocida a que se hace referencia en la demanda.

Señala que, la entidad demandante no demostró una incorrecta valoración de la prueba, existiendo tergiversaciones en la interpretación de la norma, de los hechos, así como de los antecedentes del proceso, pues en la demanda solo se cuestiona el análisis de las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 observadas por la propia administración tributaria como resultado del proceso de determinación que estableció la apropiación indebida de crédito fiscal, emergente de facturas que no habrían cumplido con los requisitos de validez de conformidad a los arts. 70-4-5 y 6 del Cód. Trib. Boliviano, y 8 de la L. N° 843, haciendo hincapié en las previsiones de los arts. 4 y 8-a) de la L. N° 843, y 8 del D.S. N° 21530, 70-4) y 5) del Cód. Trib. Boliviano que regulan el IVA y la obligación del sujeto pasivo de respaldar sus actividades a través de libros y otros.

Refiere respecto a la Observación Código 1 “Sin medio de pago al proveedor” en las facturas Nos. 1809, 1806 y 869 que, el reclamo de la administración tributaria se debió a que la instancia de alzada valoró pruebas del sujeto pasivo presuntamente vulnerando el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, al respecto, analizando el pronunciamiento de la ARIT en el caso de la factura N° 1809 señala que, esta instancia fundamentó su análisis de la documentación presentada como descargo por el sujeto pasivo ante la vista de cargo, y si bien se mencionó el libro diario y mayor presentados en alzada, solo fue para corroborar al contabilización consignada en los comprobantes de egreso y el respectivo cheque, que fueron de conocimiento de la administración tributaria en la etapa administrativa; con relación a la factura N° 1806, la revocatoria a la observación de la administración tributaria se basó en el análisis del Comprobante de Egreso N° E-11040492, recibo oficial, cheque Nº 18039-8 y el estado de cuenta; respecto a la factura N° 869, la observación de la administración tributaria se debió a que el contribuyente no habría presentado suficiente documentación antes de la emisión de la resolución determinativa, así como tampoco demostrado en etapa recursiva que la omisión en la presentación de la prueba fue ajena a su voluntad, al respecto señala que, el pronunciamiento de la resolución del recurso de alzada para revocar la observación, se fundó a la existencia del Comprobante de Egreso N° E-10110646, extracto de cuenta corriente Nº 1042-231114 y certificado SGNO-007/20013, y si bien adicionalmente se consideró la Carta de Crédito Nº SDC-3571/10 presentada en alzada, solamente sirvió para acreditar el medio de pago presentado en etapa administrativa y conforme las observaciones de la resolución determinativa, por lo que su presentación no requería cumplir con los requisitos del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Con relación a las Notas Fiscales N° 2833 y 2834 (Observación Código 3, no dosificadas por el SIN) afirma que, la administración tributaria estableció en su resolución determinativa que: “…no se desvirtúa la observación de no dosificada por el SIN”, manteniendo el reparo por el crédito fiscal señalando: “factura no autorizada por el SIN”, entendiéndose que la presentación de los comprobantes de egreso, recibo de tesorería firmado, cheque y extracto, no ameritaron observación alguna, pues la administración tributaria extrañó solamente la falta de aclaración sobre la no dosificación; sobre este último aspecto, la autoridad demandada señala que, la administración tributaria en compulsa con la información obtenida del Sistema GAUSS estableció que el rango autorizado para el número de autorización 7001011482345 fue del 701 al 800, y al no encontrarse las facturas observadas dentro del mismo fueron depuradas, sin embargo, el art. 3-I) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 establecería que la obligación de la solicitud del número de autorización le corresponde al emisor, de ahí que, la falta de dosificación no podría ser atribuible al beneficiario del crédito fiscal IVA, al no contar este con los medios para verificar que la factura que recibe de su proveedor sea correcta, por lo cual, continúa señalando, al no existir observación alguna por parte de la administración tributaria respecto a los medios fehacientes de pago presentados por SERPETBOL Ltda., (comprobantes de egreso, recibos de tesorería y cheques), se evidenció la existencia de las transacciones así como el cumplimiento de la obligación de demostrar el crédito fiscal a su favor del sujeto pasivo, conforme lo señalado por el art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano, no correspondiendo la depuración del crédito fiscal por las facturas Nos. 2833 y 2834.

Concluye señalando que, al igual que la ARIT basó su decisión en documentación que cumple con lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano al no haberse incluido prueba nueva que no hubiera sido puesta a conocimiento de la administración tributaria.

- Sobre las actas por contravenciones tributarias.

Refiere que, el incumplimiento al deber formal como señala la administración tributaria no se adecua al hecho que se pretende sancionar, toda vez que el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 no establecería la obligación de registrar en los libros de compras IVA, físicos y notariados información sin errores, es decir, no existe una norma en particular que tipifique los errores de los registros de compras como incumplimiento al deber formal, en consecuencia no correspondería sancionar esta conducta.

Señala que, a partir del 9 de octubre de 2011, mediante la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, se incorporó al Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07 como deber formal específico, en el numeral 4.2.1 la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da-Vinci-LCV, sin errores por período fiscal.

Por otra parte señala que, la entidad demandante no demostró que la AGIT hubiera incurrido en interpretación errónea –se entiende la normativa aplicable-, tampoco se detallaron las pruebas referidas a los medios fehacientes de pago de cada una de las notas fiscales, carencia argumentativa que no podría ser suplida por este Alto Tribunal.

Concluyó citando la línea doctrinal de la Autoridad de Impugnación Tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.3, STG-RJ/0221/2016, Sentencias Nos. 510/2013 de 27 de noviembre y 272/2012 de 15 de noviembre dictadas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

III.- Apersonamiento del tercero interesado.

Mediante memorial presentado el 7 de mayo de 2015 de fs. 145 a 148, SERPETBOL Ltda., se apersonó dentro de la presente causa en calidad de tercero interesado, rechazando los argumentos de la demanda y solicitando se declara improbada la misma con costas, aduciendo lo siguiente:

Refiere que, el 21 de octubre de 2014 la empresa fue notificada con el PIET 1150/2014 de 6 de octubre, y que al encontrarse la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 ejecutoriada, esta se constituiría en un título de ejecución tributaria, por lo que, la entidad demandante no podría requerir la modificación de los importes dispuestos por la instancia de impugnación jerárquica, más aun cuando la propia administración tributaria aceptó mediante resolución expresa el plan de pagos solicitado por la empresa, que en la actualidad se vienen cancelando.

Respecto de la depuración del crédito fiscal de las transacciones observadas por incumplimiento de los arts. 70-4 y 5, y 81 del Cód. Trib. Boliviano, -Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834- señala que, la empresa cumplió con la presentación de la documentación de respaldo requerida para beneficiarse del crédito fiscal.

Con relación a las actas por contravenciones tributarias señala que, no existió precisión en la identificación de la conducta que configuraría la contravención alegada, lesionándose así el debido proceso, tampoco se expresó cual sería la transacción o registro de nota fiscal que motiva la imposición de la sanción.

IV.- Réplica y dúplica.

La entidad demandante, mediante memorial presentado el 28 de mayo de 2015, cursante de fs. 179 a 182 vta., reiterando en lo sustancial los puntos de su demanda, presentó su réplica volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

Finalmente, mediante memorial de 7 de julio de 2015, cursante de fs. 185-186, la AGIT presentó dúplica a los argumentos expuestos por el demandante en su réplica, solicitando en suma se declare improbada la demanda y subsistente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0910/2014 de 23 de junio.

V.- Antecedentes administrativos y procesales.

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la administración tributaria, así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

Mediante R.D. Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, basada en la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 7 de diciembre, determinó obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL Ltda., consistentes en: a) El monto de UFV'S 534.428 o su equivalente a Bs 972.403.-, por tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; b) Califica la conducta del contribuyente como omisión de pago, por adecuarse a lo establecido por el art. 165 del Cód. Trib. Boliviano y 42 del D.S. N° 27310, sancionándose con una multa igual al 100% sobre el tributo omitido 237.435 UFV's equivalentes a Bs 432.018.-, a la fecha de la emisión de la resolución; y, c) Sancionar al sujeto pasivo con la multa de 4.950 UFV's equivalente a Bs 9.007.-, por incumplimiento a deberes formales, de acuerdo a lo establecido por los arts. 162 y 169-I del Cód. Trib. Boliviano, caso 3) del nums. 1 y 3 del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de fs. 1 a 16 del primer cuerpo.

Recurso de Alzada de 12 de abril de 2013, cursante de fs. 42 a 50 vta., interpuesto por SERPETBOL Ltda., impugnando la Resolución Determinativa GRACO Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, resuelto a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio que confirmó la resolución determinativa impugnada, cursante de fs. 111 a 137.

Recurso Jerárquico de 27 de agosto de 2013, interpuesto por SERPETBOL Ltda., impugnando la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, y el Auto Motivado de 5 de agosto de 2013 de fs. 207 a 215 vta. del segundo cuerpo, resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre que anuló la resolución impugnada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz emita una nueva resolución en la que se pronuncie de manera fundamentada sobre las pruebas presentadas por el sujeto pasivo, cursante de fs. 245 a 258 vta., del segundo cuerpo.

Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, la misma que resolvió revocar parcialmente la Resolución Determinativa GRACO Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, dejando sin efecto el tributo omitido por 37.034,74 UFV's equivalentes a Bs 57.672,46 y mantener firme y subsistente el tributo omitido por 200.400,05 UFV's equivalente a Bs 312.520,54 y las multas por omisión de pago e incumplimiento a deberes formales por 4.950 UFV's, cursante de fs. 306 a 338 del segundo cuerpo.

Recurso de Jerárquico de 11 de marzo de 2014, interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del SIN, impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/14 de 17 de febrero de 2014, cursante de fs. 375 a 381 del segundo cuerpo.

VI.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende el objeto de la presente controversia, consistiendo la misma en los siguientes puntos:

Si las observaciones de la administración tributaria con relación a las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834 fueron revocadas sin fundamento jurídico, siendo que las mismas, según la entidad demandante, no se encontraban debidamente respaldadas a través de medios fehacientes de pago y tampoco fueron debidamente dosificadas.

Si es obligación del contribuyente demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran debidamente dosificadas.

Si por haberse admitido la prueba presentada por el contribuyente en etapa recursiva, la AIT vulneró los arts. 70, 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, y 2 del D.S. Nº 27874, trastocando el procedimiento tributario.

Si la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 se encuentra enmarcada en la normativa legal aplicable al caso concreto.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado.

De los antecedentes obrantes en el mamotreto se tiene que, emergente del proceso de Verificación Interna con Orden Nº 0012OVI08438, la administración tributaria fiscalizó el cumplimiento de las obligaciones impositivas del contribuyente SERPETBOL Ltda. con relación al crédito fiscal del IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2010, emitiéndose la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 de 07 de diciembre y en su mérito la R.D. Nº 17-00038-13 de 25 de marzo de 2013, estableciendo esta última: 1) Determinar sobre base cierta las obligaciones del contribuyente en un monto de UFV's 534.428 equivalente a Bs 972.403.-, correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales; 2) Calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, previsto en los arts. 165 del Cód. Trib. Boliviano y 42 del D.S. N° 27310, sancionándose con una multa del 100% sobre el tributo omitido de UFV's 237.435 equivalente a Bs 432.018.-; y, 3) Sancionar al sujeto pasivo con la multa de UFV's 4.950 equivalente a Bs 9.007.-, por incumplimiento de deberes formales, en aplicación de los arts. 162 y 169-I del Cód. Trib. Boliviano, caso 3) nums. 1 y 3 del art. 18 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037.

Siendo el análisis y valoración de los descargos presentados por el contribuyente a las facturas observadas y específicamente respecto de las que motivan la presente acción, el siguiente:

Número de factura	Proveedor	Importe de la factura	Importe observado	Detalle de la observación	Documentos de descargo	Explicación
869	Import Export Las Lomas	330.886,76	330.886,76	Sin medio de pago al proveedor	Comprobante de egreso Nº 10110646 que incluye la factura observada, orden de compra pero sin medios de pago al proveedor	Sin medios de pago
2833	Transportadora Puerto Suarez S.R.L.	28.280,00	28.280,00	No dosificación/ sin medio de pago	Comprobante de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto,	Factura no autorizada por el SIN

					ninguna aclaración sobre la no dosificación del SIN de la factura observada.	
2834	Transportadora Puerto Suarez S.R.L.	21.210,00	21.210,00	No dosificación/ sin medio de pago	Comprobante de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto, ninguna aclaración sobre la no dosificación del SIN de la factura observada.	Factura no autorizada por el SIN
1809	Transportadora El Carmen	57.645,74	57.645,74	Sin medio de pago al proveedor	Comprobante de diario por rendición de fondos, recibo de tesorería, cheque y extracto sin relación con la factura, No hay rendición aclarativa o justificación sobre el pago.	Sin medios de pago
1806	LUBRIMOR S.R.L.	5.611,80	5.611,80	Sin medio de pago al proveedor	Orden de compra, nota de venta, comprobante de egreso vinculada a la factura y el proveedor, recibo de tesorería, recibo oficial del proveedor por cheque postdatado, cheque, estado de cuenta donde no figura el cheque sino una nota de crédito. La documentación no permite establecer si en el importe debitado se incluye el importe de la factura.	

El contribuyente impugnó esta decisión planteando recurso de alzada, sin embargo, es menester hacer hincapié en el memorial presentado el 7 de junio de 2013 de fs. 72 a 74 vta., por el que el administrado en la sustanciación de su recurso adjuntó prueba consistente en cuatro carpetas conteniendo documental referida a la validez del crédito fiscal observado por la administración tributaria, misma que no fue valorada por la ARIT a momento de emitir la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, bajo el argumento

de que dicha prueba debió ser presentada observando las formalidades del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano y 217 de la L. N° 3092, confirmándose la resolución determinativa impugnada.

Ante tal determinación, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, y mediante memorial con cargo de recepción de 17 de septiembre de 2013 presentó "pruebas recientes" consistentes en los libros diario y mayor del periodo fiscal observado, arguyendo que los mismos no fueron requeridos por la administración tributaria a tiempo de la depuración del crédito fiscal, sino mencionados recién en su recurso de alzada, solicitando se imprima el trámite establecido por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano; la AGIT, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, respecto de la documentación arrimada por el contribuyente en instancia de alzada refirió que, la misma fue presentada en original cuando ya cursaban las copias en los antecedentes administrativos, por lo cual dicha prueba en su momento fue analizada por la administración tributaria, no siendo necesario observar lo dispuesto por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, por el contrario al ser documentación original correspondía su valoración conforme el art. 217-a) de la misma norma, concluyendo que, la instancia de alzada dejó de valorar la prueba presentada por el contribuyente sin justificativo valedero, vulnerando así su derecho a la defensa, por lo cual anuló la resolución impugnada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz emita una nueva resolución en la que exista un pronunciamiento fundamentado sobre las pruebas omitidas.

Es así que, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, la instancia de alzada revocó parcialmente la Resolución Determinativa GRACO Nº 17-00038-13 de 21 de marzo de 2013, valorando esta vez la prueba presentada por el contribuyente ante la misma instancia por efecto del primer recurso de alzada, así como la prueba de reciente obtención presentada en la instancia jerárquica, resolviendo dejar sin efecto el tributo omitido por 37.034,74 UFV's equivalentes a Bs 57.672,46 y mantener firme y subsistente el tributo omitido por 200.400,05 UFV's equivalente a Bs 312.520,54 y las multas por omisión de pago e incumplimiento a deberes formales por 4.950 UFV's, decisión impugnada por GRACO Santa Cruz del SIN así como por el contribuyente, siendo resuelto el recurso jerárquico a través de la resolución ahora cuestionada.

VII.1. Respecto a la revocatoria de depuración de las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, y si estas se encontraban debidamente respaldadas.

El demandante denuncia la existencia de agravios por lo resuelto por la AIT en sus respectivas instancias con relación a las notas fiscales observadas, en tal sentido corresponde realizar el siguiente análisis.

La Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCA/RA 0068/2014 respecto de la factura N° 869 del proveedor Import Export Las Lomas Ltda., refirió que cuenta con el respaldo del comprobante de egreso E-10110646 registrando varias transacciones entre ellas la factura observada mediante carta de crédito, el extracto de Cuenta Corriente N° 1042-231114 y certificado SGNO-007/2013 emitido por el Banco Económico, adjuntando copia del comprobante de débito por operaciones "acreditivos" de importación de la Cuenta Corriente N° 1042-231114, así como la carta de crédito N° SDC-3571/10 presentada en instancia de alzada, considerando esta documentación suficiente para desvirtuar lo observado por la administración tributaria, revocándose por ello la depuración del crédito fiscal correspondiente a esta factura. A su turno, la AGIT en la resolución impugnada acogió los fundamentos de la ARIT para confirmar la revocatoria de la depuración del crédito fiscal de la factura observada, aclarando que si bien la instancia de alzada consideró la Carta de Crédito N° SDC-3571/10,

solo fue para corroborar el medio de pago presentado en etapa administrativa, concluyendo que no eran necesarias las formalidades establecidas en el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Con relación a la factura N° 1806 emitida por LUBRIMOR S.R.L., depurada por considerarse inexistentes los medios de pago al proveedor, la instancia de alzada revocó esta decisión con el argumento de que la orden de compra, registro de ingreso a almacén, Comprobante de Egreso E-11040492, cheque N° 18039-8, recibo oficial N° 32803 por la recepción de cheque del BCP N° 18039, copia del cheque, y estado de la cuenta corriente, son suficiente evidencia del medio de pago. La AGIT al respecto señala que, la decisión de alzada se fundamentó en el análisis de la documentación presentada por el contribuyente ante la vista de cargo, la cual acreditó la existencia del medio de pago extrañado, sin incluir documentación nueva que no hubiera sido de conocimiento de la administración tributaria en etapa administrativa, no existiendo por lo mismo vulneración al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

Respecto a la factura N° 1809 emitida por Transporte del Carmen, según la instancia de alzada, fue respaldada por el Comprobante de Egreso E-10120084, Cheque N° 17235, extracto bancario que registra el cobro del cheque mencionado, si bien no presenta copia del cheque, de la revisión de los libros diario y mayor los comprobantes se encontrarían registrados, considerando los mismos suficientes para desvirtuar las observaciones de la administración tributaria. La instancia jerárquica al respecto y confirmando la decisión de alzada, establece que la ARIT fundamentó su decisión en la documentación presentada por el sujeto pasivo ante la Vista de Cargo, y si bien se hace referencia a los libros diario y mayor, solo fue para corroborar la contabilización consignada en los comprobantes de egreso y cheque, estos de conocimiento de la administración tributaria en etapa administrativa, no existiendo tampoco infracción del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano.

La ARIT respecto de las Notas Fiscales Nos. 2833 y 2834 emitidas por la Transportadora “Puerto Suarez” refiere que, fueron respaldadas con los Comprobantes de Egreso Nos. E-10120963 y E-11010624, cheque Banco de Crédito N° 17411 y cheque Banco BISA N° 5864 a nombre del proveedor, así como por los extractos bancarios, contando a criterio de la instancia de alzada con el medio de pago y desestimando la observación de la administración tributaria, sin embargo refiere también que, si bien se evidenció la falta de dosificación de las facturas observadas, el crédito fiscal sería válido por estar respaldado por las facturas originales, estar vinculadas con la actividad gravada, y haberse acreditado la realización de la transacción. La AGIT en la resolución en análisis refiere que, la propia administración tributaria en su resolución determinativa, señaló que no se desvirtuó la observación de la falta de dosificación por no estar autorizadas las facturas señaladas, no obstante, el sujeto pasivo como descargo ante la vista de cargo presentó comprobantes de egreso, recibo de tesorería, cheque y extracto, que no merecieron observación alguna, y al haberse extrañado solamente la falta de dosificación, la AGIT consideró cumplida la obligación de SERPETBOL Ltda., de demostrar la correspondencia del crédito fiscal a su favor, no siendo necesaria la aplicación del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, confirmando en este punto la decisión de alzada.

Siendo estos los argumentos de la AIT para revocar la depuración de las notas fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, este Alto Tribunal considera los mismos suficientes, concisos y claros para tener por cumplida la debida motivación de las resoluciones, no resultando evidente el argumento de la entidad demandante de que sus

observaciones fueron revocadas sin fundamento alguno. Asimismo, resulta correcta la interpretación de la AGIT del art. 70-4 del Cód. Trib. Boliviano referida a la obligación del sujeto pasivo de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, concluyéndose en el caso concreto que la documentación descrita en la glosa de todas y cada una de las facturas realizada precedentemente, resulta suficiente para desvirtuar las observaciones de la entidad demandante respecto a la falta de medios de pago pues de la misma se establece: 1) La existencia de las facturas originales por las cuales se perfeccionaron en cada caso, el hecho imponible del IVA, conforme establecen los arts. 4-a) y 8-a) de la L. Nº 843; 2) Que, las compras tenían vinculación con la actividad gravada –en este caso el transporte y adquisición de suministros, vinculados a la actividad petrolera, siendo este el giro al que se dedica el contribuyente-, según nuevamente el art. 8-a) de la L. N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir que efectivamente se pagó la alícuota establecida en el art. 15 de la L. Nº 843, concordante con el art. 8 del D.S. Nº 21530.

Por los argumentos expresados, no corresponde atender el reclamo de la entidad demandante, desestimando su pretensión por carecer la misma de asidero jurídico.

VII.2. De la presunta obligación del contribuyente de demostrar que las facturas emitidas en su favor fueron debidamente dosificadas.-

La administración tributaria en su demanda considera que, es deber del sujeto pasivo demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran autorizadas por el SIN, y que en el caso concreto, el contribuyente no efectuó ningún reclamo a sus proveedores, quienes podían haber aportado documentación a su favor.

Al respecto, la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 refiere en el Punto IV.3.9.2.v: "…en correspondencia con la definición contemplada en el inc. l) del art. 3 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07, la obligación de la solicitud del número de autorización le corresponde al emisor, siendo el procedimiento de dosificación de las facturas o notas fiscales obligatorio para el sujeto pasivo emisor, por lo que la falta dosificación no puede ser atribuible al beneficiario del Crédito Fiscal IVA…", razonamiento que resulta lógico puesto que el beneficiario del crédito fiscal no cuenta con los medios necesarios para verificar si la factura o nota fiscal que se emite en su favor cumple con todas las formalidades exigidas por la normativa legal vigente, no siéndole aplicable en tal caso sanción alguna por este respecto; y si bien, el actor refiere en su demanda que "…el sujeto pasivo tiene la obligación de respaldar las transacciones realizadas…", esta carga probatorio en aplicación del art. 70-4 y 5 del Cód. Trib. Boliviano, hace referencia a la presentación de la documentación necesaria que como ya se tiene dicho acredite: 1) La existencia de la factura original; 2) El vínculo entre la transacción realizada y la actividad gravada; y, 3) Que la transacción se haya realizado efectivamente.

En este mismo sentido, este Alto Tribunal mediante la Sentencia N° 272/2012 de 15 de noviembre señaló:

"…si bien el sistema observó las facturas emitidas por YPFB y declaradas por las compras del contribuyente, por considerar que las mismas no se encuentran debidamente dosificadas incumpliendo el num. 2 de la R.A. N° 05-0043-99 que dispone: 'Las facturas, notas fiscales, tickets... (sic.)...deberán ser previamente habilitadas mediante dosificación por la administración tributaria'; sin embargo, tales observaciones no pueden ser atribuidas al contribuyente, al no ser la encargada ni la responsable de su emisión, ya que se

constituye únicamente en su receptora; pues, es obligación del vendedor la emisión y entrega de las respectivas notas fiscales, correspondiéndole al comprador la demostración de que se ha generado el hecho imponible referido al pago del IVA por las compras realizadas, constituyéndose en documento idóneo para tal fin la factura o nota fiscal presentada por el comprador, conforme al art. 4-a) de la L. N° 843, que dispone: 'El hecho imponible se perfeccionará: 1. 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,...' y al ser el IVA un impuesto derivado, el hecho imponible se perfecciona con la entrega del bien dado en compra (en la especie la entrega de gas natural) y con la emisión y entrega de la respectiva factura al comprador…".

Bajo estos parámetros, no le corresponde averiguar o acreditar al sujeto pasivo si la factura emitida en su favor por su proveedor, se encuentra debidamente dosificada, incluso, para el caso de que las facturas hayan sido alteradas o falsificadas, esta responsabilidad es netamente atribuible al emisor, quien en observancia del art. 22 del Cód. Trib. Boliviano está constreñido a cumplir con sus obligaciones tributarias, en tal caso, la administración tributaria debe presumir la buena fe del administrado, pues el art. 69 del Cód. Trib. Boliviano 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", bajo este mismo criterio, el Tribunal Supremo de Justicia emitió la Sentencia N° 16/2015 de 23 de febrero que en lo sustancial señaló:

"…las facturas observadas por la administración tributaria, no fueron emitidas por el demandante, sino por quienes concedieron en favor de éste el servicio solicitado, en consecuencia, la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quién conforme al art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70-1) de la normativa citada, consistente en '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'".

Por lo expuesto, el argumento de que es deber del sujeto pasivo demostrar que las facturas emitidas en su favor se encuentran autorizadas por el SIN, carece también de asidero legal, correspondiendo por lo mismo desestimar este reclamo de la entidad demandante.

VII.3. Sobre la presunta vulneración de los arts. 70, 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, y 2 del D.S. Nº 27874 por parte de la AIT.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN refiere que, al presentar el contribuyente documentación en etapa recursiva y no así en etapa administrativa, no tuvo acceso a la misma para comprobar si las transacciones fueron efectivamente realizadas, es por ello que considera que al admitir la AIT la referida prueba, se vulneraron los procedimientos tributarios, pues el contribuyente, en caso de no contar con determinada documentación, observando los arts. 70, 76 y 81 del Cód. Trib. Boliviano, y 2 del D.S. Nº 27874, debió proponerla antes de la

emisión de la resolución determinativa, señalando por escrito que no contaba con la misma y que sería presentada posteriormente.

Al respecto, corresponde precisar que cursa en obrados la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, por la que la AGIT anuló la Resolución ARIT-SCZ/RA 0626/2013 de 19 de julio, ordenando que la instancia de alzada emita una nueva resolución fundamentada, pronunciándose sobre toda la presentada por el sujeto pasivo en instancia de alzada; en consecuencia, la ARIT emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0626 de 19 de julio, con los argumentos ya conocidos, la cual fue impugnada por la administración tributaria así como por el contribuyente, siendo resuelto el recurso mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1946/2013 de 28 de octubre, por el que la AGIT precisamente con relación a la documentación arrimada por el contribuyente en instancia de alzada refirió que, la misma fue presentada en original en alzada, cursando en los antecedentes administrativos sus copias presentadas también por el contribuyente ante la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/VC/00803/2012 que en su momento fueron analizadas por la administración tributaria, por lo que tal documentación no requería cumplir con el requisito establecido por el art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, por el contrario al ser documentación original correspondía su valoración según lo establecido por el art. 217-a) de la misma norma.

Respecto del régimen de la prueba en los procesos administrativo tributarios, el Código de la materia establece lo siguiente:

"Art. 81.

(Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas 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 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".

Ahora bien, de una revisión de lo obrado en sede de la administración tributaria, así como lo obrado en la sustanciación de los recursos administrativos se tiene que, efectivamente la prueba presentada por el contribuyente en su recurso de alzada -fs. 72 a 74 vta., del primer cuerpo de los antecedentes administrativos-, consistente en cuatro carpetas con documental referida al crédito fiscal observado y específicamente con documentación respaldatoria de las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834, ya fue introducida al proceso por el mismo sujeto pasivo en originales y copias, a tiempo de presentar éste sus descargos ante la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSC/DF/VC/00803/2012, tal cual lo refiere la propia R.D. N° 17-00038-13 que consigna la presentación de ocho archivadores de palanca con facturas originales, comprobantes de gasto, extractos bancarios y otros, y, 3 archivadores de palanca conteniendo fotocopias de facturas, comprobantes de gasto, extractos bancarios y

otros, infiriéndose en consecuencia que no ha existido en ningún momento, vale decir ni en instancia administrativa ni en la sustanciación de los recursos administrativos, elementos probatorios nuevos que hayan sido de desconocimiento de las partes, y que las haya causado indefensión; si bien la prueba presentada por el contribuyente ante la vista de cargo eran copias, y luego presentadas en original en la sustanciación del recurso de alzada, no por este extremo la AIT o la propia entidad fiscal pueden dejar de valorar y considerarlos, desconociendo así la esencia de la justicia tributaria, máxime si tenemos en cuenta que en materia de recursos administrativos rige el principio de verdad material que ordena a las autoridades competentes de procurar su consecución, por encima de la verdad meramente formal; al respecto, la jurisdicción constitucional a través de la S.C. Plurinacional N° 873/2014 de 12 de mayo, señaló:

"(…) El principio de verdad material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 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.

(…) 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".

De ahí que, al disponer la AGIT mediante la resolución impugnada la revocatoria parcial de la Resolución ARIT-SCZ/RA 0068/2014 de 17 de febrero, confirmando la revocatoria de las observaciones de la administración tributaria respecto de las notas fiscales observadas, la autoridad jerárquica obró conforme a derecho, haciendo una correcta interpretación de la normativa legal aplicable, así como del Principio de Verdad Material, infiriéndose en consecuencia que, la administración tributaria tuvo la oportunidad de analizar la prueba cuestionada a tiempo de emitir su resolución determinativa, y si bien las instancias de alzada y jerárquica en sus respectivas resoluciones hicieron mención a los libros diario y mayor presentados por el contribuyente como prueba de reciente obtención –no existiendo en los antecedentes constancia del cumplimiento de las formalidades del art. 81 del Cód. Trib. Boliviano-, esta prueba sirvió simplemente para corroborar la ya existente en obrados, haciendo hincapié en que, de una valoración integral de la misma –documentación respaldatoria de las Notas Fiscales Nos. 869, 1806, 1809, 2833 y 2834-, se hubiera llegado al mismo resultado, es decir, concluir en la existencia de los medios de pago que respaldan las notas fiscales observadas y por consiguiente la reafirmación de que el contribuyente es acreedor del crédito fiscal; en esa lógica, no se ha vulnerado el art. 81 del Cód. Trib.

Boliviano, y tampoco el art. 2 del D.S. N° 27874, este último que establece el plazo para la valoración de la prueba de reciente obtención por la administración tributaria, correspondiendo declarar improbada la demanda de autos con relación a este reclamo.

Respecto a la vulneración de los arts. 70 y 76 del Cód. Trib. Boliviano, referido el primero a las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y el segundo a la carga de la prueba en los procedimientos tributarios, la entidad demandante a más de cuestionar la admisión y valoración de prueba por la AIT haciendo referencia al art. 81 del Cód. Trib. Boliviano, no ha fundamentado cómo y en qué medida la ARIT o la AGIT habrían vulnerado o interpretado de manera incorrecta los referidos preceptos legales, y ante esa carencia argumentativa, este Tribunal Supremo no puede suplirla, correspondiendo desestimar este reclamo de la entidad demandante.

VII.4. Respecto de la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208.-

Al respecto la entidad demandante señala que, al haber registrado el contribuyente en el Libro de Compras IVA Notariado y en medio magnético Da Vinci notas fiscales con errores en el número de factura y en el registro del número de autorización, se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 por el incumplimiento de deberes formales del contribuyente, en observancia de los arts. 47 y 50 de la Resolución de Directorio N° 10-0016-07, Anexo A) num. 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, art. 1.II.4.2.1 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11 modificatoria de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, refiriendo que la AGIT dejó sin efecto dichas actas, sin considerar que la vista de cargo como la resolución determinativa contienen el detalle de las facturas con errores.

De una revisión de los fundamentos de la resolución impugnada se tiene que, la instancia jerárquica evidenció que la administración tributaria inició un proceso de verificación interna a SERPETBOL Ltda., respecto del Crédito Fiscal IVA de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 según el detalle de las facturas observadas por el sistema, advirtiendo errores en el registro del Libro de Compras y Ventas IVA, emitiéndose el 30 de noviembre de 2012 las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56205 y 56207 por incumplimiento al deber formal de “Registros en Libros de Compras y Ventas IVA”, invocando el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2017, sancionando con una multa de UFV’s 1.500 por periodo, según el Anexo A, sub numeral 3.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007. Asimismo, hace referencia a la emisión en la misma fecha de las Actas por Contravenciones Tributarias 56204, 56206 y 56208 contra la referida empresa por incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del Módulo Da Vinci LCV sin errores, en aplicación del art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 con una multa de UFV’s 150 por periodo, según la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, art. 1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 octubre de 2011, y el art. 150 del Cód. Trib. Boliviano.

Ahora bien, en criterio de la AGIT, el art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 establecería la obligación de elaborar Libros de Compras IVA con un formato referencial, sin que sea exigencia que la información registrada sea precisa o correcta, más aún, continúa refiriendo la autoridad demandada, cuando las diferencias detectadas por el Sistema SIRAT2 de donde emergió la orden de verificación interna, tuvieron como antecedente la información del Libro de Compras IVA enviado por el sujeto pasivo a través

del módulo Da Vinci LCV, cuya obligación en su llenado se encuentra establecido en el Anexo A, num. 4.2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, aclarado posteriormente a través del Anexo A, num. 4.2.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11; es decir, la entidad fiscal –según la AGIT- se limitó a observar el incumplimiento del deber formal de registro en Libros de Compras y Ventas IVA de los meses octubre, noviembre y diciembre de 2010, que si bien son incorrectos o erróneos, no tomó en cuenta la inexistencia de una norma que establezca la obligación de llenar los datos de forma correcta o exacta, por lo que, la normativa aplicada por la administración tributaria no se adecuaría al hecho que se quiere sancionar.

Respecto de la sanción al sujeto pasivo por el incumplimiento al deber formal de presentación del Libro de Compras IVA a través del módulo Da Vinci LCV sin errores, por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, en aplicación del art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, la AGIT señala que este hecho se constituye incumplimiento de deber formal a partir del 9 de octubre de 2011, en virtud a la emisión de la Resolución Normativa de Directorio N°10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que incorporó al Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 como deber formal, el num. 4.2.1 que establece la presentación de Libros de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinci-LCV sin errores por periodo fiscal, concluyendo que para los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 no estaba vigente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11, por lo que en aplicación de los arts. 123 de la C.P.E., y 150 del Cód. Trib. Boliviano, no correspondería aplicar una sanción retroactivamente a un hecho en el que no se encontraba vigente una norma sancionatoria.

Este Alto Tribunal, con relación a la supuesta contravención en que hubiera incurrido el contribuyente del art. 47 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, considera que en principio corresponde describir los supuestos de hecho tipificados en la norma aludida, así se tiene que:

"Art. 47 (Libro de Compras IVA).

I. Se establece un libro de registro denominado 'Libro de Compras IVA', en el cual se registrarán de manera cronológica las facturas, notas fiscales, documentos equivalentes o documentos de ajuste, obtenidos en el periodo a declarar y que respalden el Crédito Fiscal IVA, asimismo para fines de información también se deberán registrar los montos del ICE, operaciones no gravadas, exentas u otras gravadas a tasa cero.

II. Este registro deberá realizarse diariamente, aplicando mínimamente el siguiente formato:

1.- Datos de cabecera:

a) Título "Libro de Compras IVA".

b) Periodo fiscal MM/AAAA.

c) Nombre o razón social del sujeto pasivo.

d) Número de Identificación Tributaria (NIT) del sujeto pasivo.

e) Número de casa matriz o sucursal, para el caso de caso de casa matriz consignar el valor cero (0).

f) Dirección de la casa matriz o sucursal.

2.- Datos de las transacciones:

a) Día, mes y año (DD/MM/AAAA).

b) Número de Identificación Tributaria (NIT) del proveedor.

c) Nombre o razón social del proveedor.

d) Número de factura, nota fiscal o documento equivalente.

e) Número de autorización.

f) Código de control (cuando corresponda).

g) Importe total de la factura.

h) Importe del Impuesto al Consumo Específico.

i) Importe por montos exentos, gravados a tasa cero u otros conceptos no gravados.

j) Importe neto sujeto al IVA.

k) Crédito fiscal obtenido.

3.- Datos finales:

a) Totales parciales y generales.

III. Los montos consignados en las respectivas columnas serán totalizados mensualmente, a efecto de la determinación del Crédito Fiscal IVA.

IV. No corresponde realizar registros agrupados de las operaciones de compras".

De un análisis de la normativa glosada se tiene que, si bien a partir de su vigencia, se constituye en obligación del sujeto pasivo llevar el Libro de Compras IVA en los términos expresamente señalados, no se advierte que la exigencia vaya más allá imponiendo al contribuyente la obligación de que la información a ser registrada en el referido documento, necesariamente sea correcta, so pena de tenerse por incumplida la obligación impuesta. Al respecto, corresponde precisar que, el derecho administrativo sancionador tiene como principio la tipicidad, consistente en la descripción expresa, detallada y clara de la conducta infractora y la indicación de la sanción específica para dicha infracción, obligando a las entidades públicas a no efectuar interpretaciones extensivas o analógicas de las conductas y de las sanciones señaladas en la norma, de tal manera que al calificar una infracción e imponer la sanción correspondiente, los funcionarios competentes deben ceñirse a la tipificación prevista en la ley y no extender sus efectos a conductas que no encajan en la descripción o aplicar sanciones que no han sido señaladas expresamente en la norma. En el caso concreto, al no ser exigencia de la normativa legal aplicable al caso concreto, la exactitud en los datos contenidos en el Libro de Compras IVA, no correspondía a la administración tributaria imponer sanción alguna por los errores advertidos dentro del proceso de verificación seguido contra el contribuyente, en tal sentido, no correspondía la emisión de las Actas de Contravención Tributaria Nos. 56203, 56205 y 56207 por incumplimiento al deber formal de "Registros en Libros de Compras y Ventas IVA", menos la sanción de UFV's 1.500 por periodo.

Con relación al hecho de que el contribuyente hubiera presentado el Libro de Compras y Ventas IVA, a través del módulo Da Vinci LCV por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010 con errores, calificada esta conducta por la administración tributaria como incumplimiento de deber formal, citando el art. 50 de la Resolución Normativa

de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 se tiene que, la presentación del Libro Compras y Ventas IVA a través del software Da Vinci LCV, es una obligación para el sujeto pasivo o terceros responsables, desde la emisión de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0047-05 de 14 de diciembre de 2005, posteriormente la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007 en su art. 50 estableció como obligación del sujeto pasivo o tercero responsable la presentación de información del Libro de Compras y Ventas IVA a través del software Da Vinci-LCV, y mediante Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007 se incorporó el Anexo Consolidado referido a deberes formales y sanciones por incumplimiento, que en su inc. A) num. 4.2 establece como deber formal relacionado al deber de información la: "Presentación de la información de Libros de Compra y Venta IVA, a través del módulo Da Vinci-LCV en los plazos, medios y forma establecidas en normas específicas (por periodo fiscal)", sin embargo, la normativa glosada tampoco exige que los datos incorporados en el mencionado Libro presentado a través del software diseñado por la administración tributaria, necesariamente tenga que ser correcta, es recién a partir de la emisión de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011 que adiciona el num. 4.2.1 al Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 que se establece como deber formal del sujeto pasivo la: "Presentación del Libro de Compras y Ventas IVA a través del módulo Da Vinco-LCV, sin errores por periodo fiscal", por lo que, atentos a la regla tempus comissi delicti que establece que la norma aplicable es aquella vigente a momento de cometerse el hecho considerado antijurídico (S.C. N° 0636/2011-R de 3 de mayo S.C. Plurinacional N° 0699/2017-S1 de 19 de julio), la administración tributaria debió aplicar simplemente el art. 50 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 sin las adiciones incorporadas por Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-11 de 7 de octubre de 2011, puesto que, el hecho hace referencia a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2010, en tal sentido, es correcta la decisión de la AGIT de dejar sin efecto las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 56203, 56204, 56205, 56206, 56207 y 56208 emitidas por la administración tributaria, no correspondiendo por lo mismo atender el reclamo de la entidad demandante.

VII.5. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, observó la normativa legal dispuesta para el efecto, no habiéndose encontrado infracción o vulneración de derechos en el procedimiento administrativo, menos acto específico que haya vulnerado la seguridad jurídica, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ha ejercido el presente control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar en todas sus partes la resolución emitida en 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. Nº 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y el art. 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0910/2014 de 23 de junio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

127

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 22 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0979/2014, pronunciada el 7 de julio, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la respuesta de fs. 28 a 31 vta.; notificación al tercero interesado de fs. 77; réplica de fs. 84 a 86, dúplica de fs. 90 a 92; decreto de autos para sentencia de fs. 93, los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que, realizado el respectivo análisis a la resolución que resuelve el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se deduce que los argumentos vertidos dentro la misma carecen de contenido legal, emitiendo una resolución lesiva, provocando agravios a los intereses del Estado.

La demanda sustenta su argumento en que la AGIT, sin ninguna prueba y arbitrariamente prejuzgó que la totalidad del monto declarado como deuda tributaria, estaba exenta del pago del impuesto, lo que no corresponde, máxime cuando es el mismo contribuyente quien declaró un monto a pagar como no exento, ya que de lo contrario debió consignar monto a favor del fisco. Así también aduce que el monto a pagar aún subsiste y ni siquiera se ha recibido una solicitud de rectificatoria de las declaraciones juradas para corregir algún error, si hubiese existido por parte del contribuyente American Airlines Inc. Sucursal Bolivia.

Concluye, que la administración tributaria ajustó sus actividades al marco legal vigente, es decir, a la L. Nº 2492, D.S. N° 27310 y demás normativa conexa, lo que llega a desvirtuar totalmente el equivocado y erróneo análisis realizado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ya que se demostró que el contribuyente actuó ilegalmente pues se hallaba obligado a pagar impuestos los cuales no fueron empozados al fisco en tiempo oportuno, generando un serio daño a la economía del Estado Plurinacional de Bolivia.

I.1.2. Fundamentos de la demanda.

Que la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, a través de su gerente interpone demanda contenciosa administrativa impugnando la Resolución de

Recurso Jerárquico AGIT RJ 0979/2014, de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en mérito a los argumentos siguientes:

La demanda argumenta que la AGIT no valoró correctamente los antecedentes administrativos de las 36 resoluciones sancionatorias impugnadas, toda vez que las RR.AA. Nos. 15-0004-02 y 04-0064-03 no se encuentran vigentes al haber sido emitidas en aplicación de la L. Nº 1340 y la Constitución Política del Estado de 1967 que se encuentran abrogadas; señala que carece de valor legal tanto de manera general como en materia de reconocimiento de exenciones y contraria a la actual normativa tributaria y la Constitución Política del Estado de febrero de 2009 que en su disposición abrogatoria y la disposición final novena de la L. Nº 2492.

Aduce que, por principio jurídico que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, dejan también de tener plena vigencia y validez para su aplicación, a efectos de avalar la exención otorgada, de manera automática y justamente desde el momento de la entrada en vigencia de la L. Nº 2492 en el 2003, y considerando que toda solicitud de cualquier contribuyente sobre la exención de tributos debe adaptarse a la normativa tributaria actual, L. Nos. 2492; 843 y 2493; evidenciando que la exención otorgada mediante R.A. Nº 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002, no cumple con los requisitos señalados en la normativa precitada para su formalización y reconocimiento, quedando revocada automáticamente a la entrada en vigencia de la L. Nº 2492. Sin embargo, manifiesta que la AGIT ingresó a considerar la R.A. Nº 23-0311-2012, la cual no forma parte de los antecedentes administrativos de las 36 resoluciones sancionatorias, sin considerar que el objeto de la impugnación fueron las 36 resoluciones sancionatorias, no debiendo considerarse la exención o no del contribuyente toda vez que resulta evidente el incumplimiento del pago de impuestos.

Haciendo cita del artículo único de la L. Nº 1967, arts. 59, 257, 158 y disposición abrogatoria de la C.P.E., denuncia que la AGIT violó el art. 158 de la C.P.E., además de la L. Nº 2492 por inobservancia de los requisitos de validez de un tratado internacional, considerando a la L. Nº 1967 como válida, arribando a la conclusión de que la Asamblea Legislativa Plurinacional, no ha ratificado el Convenio de Transporte Aéreo de 1948, como bien se tiene del art. 158-14 de la actual C.P.E., por lo que el convenio de transporte aéreo de 29 de septiembre de 1948, al margen de carecer de valor legal, no ha sido ratificado en las formas establecidas en la Constitución Política del Estado actual, por consiguiente señala, que la L. Nº 1967 carece de vigencia, extremo que debe ser sujeto a previa revisión como manda la disposición final novena de la Constitución Política el Estado, concordante con el art. 71 de la L. Nº 401; asimismo argumenta que la L. Nº 1967 no se ajusta a la materia tributaria vigente de exenciones, considerando que no fue ratificada, contándose con la L. Nº 401 para su respectivo análisis y ratificación.

Manifiesta que en cada una de las resoluciones sancionatorias se sancionó al contribuyente por adecuarse su conducta a lo previsto como omisión de pago, que se encuentra estipulado en el art. 165 de la L. Nº 2492 concordante con el art. 42 del D.S. Nº. 27310, por consiguiente señala, que la AGIT debiera únicamente basarse el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, y no así entrar en debate sobre la exención de los tributos, por lo cual el análisis de las 39 resoluciones impugnadas, debió abocarse únicamente al incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, finaliza su argumentación haciendo cita a fragmentos de la S.C. Plurinacional Nº 0029/13 de 4 de enero de 2013.

I.1.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0979/2014, e ingresando al fondo se mantenga firme y subsistente en su integridad las resoluciones sancionatorias impugnadas.

II.- Contestación a la demanda.

Que admitida la demanda, mediante Decreto de 6 de octubre de 2014, cursante de fs. 32, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Interino de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial cursante de fs. 43 a 46, la Autoridad General de Impugnación Tributaria responde negativamente la acción contenciosa administrativa y rechaza todos los puntos de la demanda efectuando transcripción de partes de esta, manifestando que, se debe entender que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento, para garantizar la justicia al recurrente; concretamente, es el derecho que toda persona tiene a un justo y equitativo proceso, 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. En este marco de estado de derecho, manifiesta que la potestad tributaria no es, ni puede ser absoluta, sino que está sometida a la ley, máxime si la Constitución Política del Estado, es taxativa al considerar que toda vulneración a las garantías y derechos protegidos por ella es ilegal; señala que el parág. II del art. 115 de la C.P.E., garantiza el derecho al debido proceso; en concordancia al num. 6, del art. 68 de la L. Nº 2492, estableciendo que dentro de los derechos del sujeto pasivo se encuentra el derecho al debido proceso.

Argumenta que la administración tributaria, inició el procedimiento sancionador contra American Airlines, considerando que ya no gozaba del beneficio de la exención del IT, IUE-BE e IUE, toda vez, que ésta fue revocada mediante R.A. Nº 23-0311-2012; no obstante, no tomó en cuenta que la Resolución Jerárquica Nº 962/2013, mantuvo firme y subsistente la R.A. Nº 15-0004-02, de 21 de agosto de 2002, que otorga la exención al sujeto pasivo; por tanto, señala, que al haber iniciado el SIN el proceso sancionador el 19 de noviembre de 2013, con la notificación de los proveídos de inicio de ejecución tributaria, vulnera el debido proceso previsto en el parág. II del art. 115 de la C.P.E., concordante con el num. 6, del art. 68 de la L. Nº 2492 , más aun cuando; puntualiza, dicha resolución jerárquica, ha sido notificada a las partes el 10 de julio de 2013, y si bien la administración tributaria presentó contra dicha resolución jerárquica, demanda contencioso administrativa, se debe tener presente lo dispuesto en el art. 131 del Cód. Trib., habiéndose emitido la Resolución Jerárquica Nº 962/13, de 8 de julio de 2013, la que contiene pronunciamiento sobre la procedencia de la exención; a efectos de evitar la vulneración del debido proceso, corresponde de conformidad al parág. II, art. 36 de la L. Nº 2341, aplicable supletoriamente en materia tributaria en mérito del art. 74 del Cód. Trib., confirmar la resolución del recurso de alzada impugnada; consecuentemente, se anularon obrados, con propio fundamento hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta los autos iniciales de sumario contravencional, finaliza haciendo referencia antecedentes administrativos de la AGIT y jurisprudencia constitucional.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos

Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0979/2014 de 7 de julio.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

2.- El 19 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a Komadina Rimassa Drago Eduardo, representante de American Airlines Inc. (Sucursal Bolivia), con 36 Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria, todos de 14 de noviembre de 2013, en los cuales se anuncia a la empresa contribuyente que se dará inicio a la ejecución tributaria de la declaración jurada Form. 541.

3.-El 28 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a Komadina Rimassa Drago Eduardo, representante de American Airlines Inc. (Sucursal Bolivia), con 36 Autos Iniciales de Sumario Contravencional Nos. 293100128513, 293100128813, 293100128213, 293100128413, 293100129613, 293100128913, 293100129113, 293100128713, 293100128613, 293100129713, 293100129313, 293100129213, 293100129013, 293100129413, 293100128313, 29310012811ª 293100129813, 293100129513, 293100131513, 293100131013, 293100131413, 293100130313, 293100131313, 293100130813, 293100131113, 293100131613, 293100130513, 293100130013, 293100130713, 293100130413, 293100130913, 293100131213, 293100130213, 293100130113, 293100129913 y 293100130613, todos de 25 de noviembre de 2013, mediante los cuales instruye el inicio del sumario contravencional en contra de American Airlines Inc. (Sucursal Bolivia), por existir suficientes indicios de que incurrió en la contravención de omisión de pago, por el importe no pagado de las declaraciones juradas correspondientes; asimismo, otorga el plazo de 20 días para la presentación de descargos por escrito u ofrecer pruebas que hagan a su derecho.

4.- El 18 de diciembre de 2013, American Airlines Inc. (Sucursal Bolivia), presentó descargos escritos, en los que refiere la exención que goza dicha entidad, solicitando se dejen nulos y sin efecto legal los autos iniciales de sumario contravencional, y como consecuencia la pretendida sanción impuesta al constarse la inexistencia del ilícito así imputado.

5.- El 27 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a la representante de American Airlines Inc. (Sucursal Bolivia), con 36 resoluciones sancionatorias, todas de 20 de diciembre de 2013, en las que señala que la documentación presentada como descargo, no es suficiente para desvirtuar la comisión de la contravención de omisión de pago, en ese sentido, resuelve sancionar con una multa del 100% del tributo omitido, con importes, períodos y declaraciones juradas impagas que originaron la referida sanción.

6.- Ante la notificación con las 36 resoluciones sancionatorias, todas de 20 de diciembre de 2013, en las que señala que la documentación presentada como descargo, no es suficiente para desvirtuar la comisión de la contravención de omisión de pago; la administración tributaria, presentó recurso de alzada, resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0358/2014, que anuló obrados hasta los autos iniciales de sumario contravencional.

7.- Contra dicha resolución, la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0979/2014 de 7 de julio, que confirmó la resolución de alzada:

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

9.- Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante de fs. 115 de obrados.

IV.- Problemática planteada.

De los antecedentes de la demanda se tiene; que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014 impugnada, confirma una resolución anulatoria emitida en instancia de alzada, por lo que en el presente caso únicamente nos enmarcaremos a la correspondencia de esa nulidad, estableciendo, que el objeto de la presente controversia se circunscribe a determinar la validez de la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0358/2014 de 21 de abril, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, confirmada por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0979/2014 de 7 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

De la revisión de antecedentes, analizado el contenido de los actos, resoluciones administrativas, los argumentos y defensa formulada por las partes en la controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar la siguiente causa, en los siguientes términos:

V.1. 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. Nº 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.

V.2. Cuestión previa. Con carácter previo a resolver el presente caso de autos, resulta imperativo aclarar que, de revisión de actuados administrativos, se advierte que mediante memorial de fs. 214 a 223 presentado por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, en respuesta a recurso de alzada interpuesto por American Airlines inc. (Sucursal Bolivia), informa -en dicho memorial- la interposición de demanda contenciosa administrativa interpuesta por la administración tributaria en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 de 8 de julio, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0195/13 de 11 de marzo de 2013, que revocó totalmente la R.A. N° 23-0311-12 de 14 de noviembre de 2012, y mantuvo firme y subsistente la exención otorgada al sujeto pasivo mediante R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002.

En ese marco, de revisión de actuados cursantes es este tribunal; antecedentes administrativos llevados adelante por la administración tributaria, así como los antecedentes administrativos recursivos desarrollados en sede impugnatoria administrativa evidencian que el fondo del debate y la problemática del caso se enmarcó en establecer si la confirmación de nulidad dispuesta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014, que confirmó la revocación de los autos iniciales de sumario contravencional; al estar pendiente el pronunciamiento definitivo del Tribunal Supremo de Justicia, sobre otro proceso contencioso administrativo iniciado por la administración tributaria que determine la procedencia o improcedencia de la revocación de la R.A. Nº 15-0004-02, que otorgó la exención en favor de la empresa American Airlines inc. (Sucursal Bolivia); decisión que fue confirmada en ese proceso mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014 de 7 de julio, correspondiendo evidenciar si el caso de autos guarda alguna relación concomitante con la otra demanda.

V.3. Del caso concreto. En mérito a lo referido previó a ingresar al fondo de la demanda, corresponde a este tribunal establecer si el proceso contencioso administrativo interpuesto por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la validez de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 de 8 de julio, que confirmó totalmente la revocatoria de la R.A. N° 23-0311-2012 de 14 de noviembre de 2012, otorgando validez plena a la R.A. N° 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002, se encuentra a la fecha pendiente de resolución o si dicho proceso contencioso ya cuenta con sentencia emitida por este tribunal, toda vez que la resolución del fondo del caso de autos pende de los efectos de ese proceso contencioso.

Revisados los antecedentes informáticos de dicha demanda contencioso administrativa, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, en la que impugna la Resolución de Jerárquica AGIT-RJ 962/2013, de 8 de julio, pronunciada por la Directora Ejecutiva General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se advierte que, el fundamento y petitorio de la demanda interpuesta señala que:

“La resolución de recurso jerárquico impugnado no considera que las RR.AA. Nos. 15-0004-02 y 04-0064-03 no se encuentran vigentes ya que fueron emitidas con la L. N° 1340 y la Constitución Política del Estado de 1967 que se encuentran abrogadas.

Al respecto manifiesta que las indicadas resoluciones administrativas fueron emitidas en respaldo a una ley y una constitución que actualmente se encuentran abrogadas, normativa que en la actualidad no tiene ningún valor legal ni aplicación normativa tanto de manera general como material de reconocimiento de exenciones máxime cuando es contraria a la actual normativa de conformidad con la Disposición Final novena de la L. N° 2492 y Disposición Abrogatoria de la nueva Constitución Política del Estado de 2009, motivo por el que la R.A. Nº 15-0004-02 que emerge directamente de la aplicación de esta Ley y la Constitución Política abrogadas y en función al principio jurídico doctrinalmente aceptado en derecho que establece que lo “accesorio sigue la suerte de lo principal” y “la ley posterior deroga la anterior “dejó de tener plena vigencia y validez para su aplicación, a efectos de avalar la exención otorgada de manera automática (derogatoria tacita) y justamente desde el momento de la entrada en vigencia de la L. N° 2492. Ante la existencia de un nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria y que se encuentra contemplado en las L. Nos. 2492; 843 y 2493, la exención otorgada al contribuyente no cumple con los requisitos señalados en la norma precitada para su formalización y reconocimiento legal.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 Interpreta erróneamente el parág. II del art. 19 de la L. Nº 2492.

Que el "Acuerdo de Exoneración Reciproca de Impuestos a Aeronaves y Barcos entre Bolivia y los Estados Unidos suscrito mediante intercambio de notas reversarles el 21 de julio y 23 de noviembre 1987 respectivamente, como tipo de convenio y/o acuerdo internacional bilateral ratificado mediante L. N° 1967 de 24 de marzo de 1999, para que genere el otorgamiento de la exención de conformidad con el art. 6-3 de la L. N° 2492, debe cumplir indispensablemente con las exigencias establecidas en el art. 19 parág. II que dispone taxativamente: "la ley que establezca exenciones, deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración" exigencias que no contiene ni cumple la L. N° 1967. Asimismo las notas reversales que dieron origen al acuerdo mencionado no contienen las condiciones y requisitos exigidos para la procedencia de la exoneración establecida en el precitado acuerdo en correspondencia al nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria, tributos e impuestos determinados y regulados actualmente en la L. N° 843 y sus modificaciones, incumpliendo nuevamente con lo previsto en el repetido art. 19 parág. II de la L. N° 2492. Además debe considerarse que el art. 5 de esta ley establece que el Código Tributario es de preferente aplicación frente a una ley, ya sea ratificatoria de un convenio.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 no consideró que la exención que gozaba el contribuyente quedó derogada con la vigencia de la L. N° 2492.

La AGIT no consideró que la exención tributaria que gozaba el contribuyente quedó sin efecto ante la derogatoria tácita de la vigencia de la L. N° 2492 por ser contraria al Código Tributario Boliviano y por haberse aplicado el Principio "La Ley Posterior Deroga a la Anterior". Por lo que queda demostrado que la administración tributaria actuó conforme a la ley, por consiguiente la R.A. Nº 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002 no vulneró la seguridad jurídica del contribuyente.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 viola el parág. I del art. 8 de L. Nº 2492 (método de interpretación literal).

Según el método de interpretación literal conforme lo dispone el art. 8 de la L. N° 2492, las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretadas de acuerdo al método literal. Para el caso la L. N° 1967 o en su caso las notas reversales que conforman el acuerdo de exoneración, deben señalar de manera textual y con total especificación los tributos y/o impuestos a ser exonerados y/o exenciones con relación a los que se encuentra determinados y regulados actualmente en la L. N° 843 y sus modificaciones, así como también las condiciones y requisitos exigidos para la procedencia de la exoneración por los impuestos a ser exencionados en relación al nuevo régimen de exenciones vigente en materia tributaria y en su caso las disposiciones que se deben tomar en cuenta en el caso de que se efectúen suspensiones y cambios en la determinación de los impuestos que fueron objeto de exención de manera anterior lo que no ocurre en el caso por cuanto la exoneración a favor del contribuyente no dispone de que impuesto específico se trata, siendo imposible en consecuencia interpretar extensivamente las disposiciones contenidas en el acuerdo sobre los ingresos derivados de operaciones internacionales de barcos y aeronaves.

La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0962/2013 no interpreta correctamente el art. 410 de la C.P.E., y viola el 257 del mismo cuerpo legal.

Aclara que según el parág. I del art. 257 de la C.P.E., los Tratados Internacionales ratificados forman parte del ordenamiento jurídico con rango de ley, es decir que aquel tratado y/o convenio internacional tendrá, con relación a la prelación normativa legal y constitucional, el mismo carácter aplicativo que una ley interna, no siendo susceptible de ser aplicada por encima de las leyes nacionales (L. Nos. 2492 y 843) por lo que la manifestado por la AGIT constituye una interpretación errónea de la norma constitucional al colocar a la ley por debajo de un convenio bilateral.

Petitorio.

Concluye que por todos los fundamentos de derecho expuestos en la presente demanda, al amparo de los arts. 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., solicita, se declare probada la demanda, en consecuencia se revoque totalmente la resolución de

Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0962/2013 de 8 de julio y se mantenga firme y subsistente la R.A. Nº 23-0311-2012 de 14 de noviembre" (sic).

Que concluidas las instancias procesales de dicho proceso contencioso administrativo la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, mediante Sentencia de Sala Plena Nº 64/17, de 13 de marzo de 2017, declaró improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 962/2013, de 8 de julio.

Ahora bien, de lectura de los fundamentos de la demanda contenciosa administrativa accionada por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 962/2013, de 8 de julio evidencia la relación directa del caso de autos demandado por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 979/2014, de 7 de julio.

En efecto, la Sentencia Nº 64/17, de 13 de marzo de 2017 que declaró improbada la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 962/2013, de 8 de julio; denota que la R.A. Nº 23-0311-2012 de 14 de noviembre emitida por la administración tributaria que revocó la resolución administrativa de exención de impuestos en favor del sujeto pasivo, reconoce la vigencia de la exención, otorgada mediante R.A. Nº 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002.

Se debe convenir que, ante la existencia de un fallo firme emitido por esta instancia -Sentencia Nº 64/2017- misma que reconoció la vigencia de la R.A. Nº 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002, emitida por la administración tributaria, otorgando la exención de los impuestos IT, IUE e IUE-BE en favor de American Airlines inc.; evidenciándose como consecuencia de ello, que la referida sentencia valida plenamente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0358/2014, que resolvió revocar totalmente los 36 los autos iniciales de sumario contravencional; hasta el pronunciamiento definitivo del Tribunal Supremo de Justicia, sobre la procedencia o improcedencia de la R.A. Nº 15-0004-02, que otorgó la exención en favor de la empresa American Airlines inc. (Sucursal Bolivia), decisión que fue confirmada mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014 de 7 de julio.

Como consecuencia de la validez de la Resolución de Exención Nº 15-0004-02 de 21 de agosto de 2002, quedan sin efecto ni valor legal los referidos 36 autos iniciales de sumario contravencional que derivaron en tantas resoluciones sancionatorias emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, materia de la impugnación, quedando incólume y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0979/2014 de 7 de julio.

VI.- Conclusiones.

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

Analizados los antecedentes, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0979/2014 de 7 de julio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, puesto que la Autoridad General de Impugnación Tributaria efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, 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 Autoridad General de Impugnación Tributaría obró adecuadamente al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0979/2014 de 7 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 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 Cód. Pdto. Civ.-1975 y en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 14 a 22, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0979/2014 de 7 de julio, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

128

Taller Moya c/ Empresa Nacional Automotriz ENAUTO
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa cursante de fs. 27 a 30, interpuesta por Ramiro Vicente Moya Salinas en su condición de propietario de la Empresa Unipersonal Taller Moya, sobre Anulabilidad del Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre de 2011 (Construcción de Estructuras de 6 Módulos Policiales Móviles) contra la Empresa Nacional Automotriz (ENAUTO), contestación de fs. 86 a 88, calificación del proceso como de puro derecho de fs. 112, los antecedentes del proceso; y,

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

I.1 Demanda y petitorio.

Ramiro Vicente Moya Salinas en su condición de propietario de la Empresa Unipersonal Taller Moya representado legalmente por Jorge Grover Saldías Sandoval, en la demanda de 14 de noviembre de 2014, manifiesta que:

El contenido del Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre de 2011, suscrito entre Taller Moya y ENAUTO, no refleja lo sucedido entre las partes contratantes; a mediados de agosto de 2011 el entonces Gerente Ejecutivo de ENAUTO, Tcnl. DIM Juan Pablo Castro Vargas, visita el Taller y propone la construcción de 6 Módulos Policiales Móviles, exhibiendo los planos respectivos y explicando el carácter de urgencia en la construcción de los mismos, ofreciendo una suma de Bs189.000.-, aceptó el precio y al día siguiente el Gerente Ejecutivo llevó la totalidad del dinero en efectivo y suscribieron un recibo sin fecha que adjunta en original.

Cuando recibe los vehículos donde debían montarse los módulos policiales, observó que en ese tipo de vehículos no podía construirse esa estructura y que debía realizar algunas modificaciones, situación que comunica al contratante y éste peticiona que continúe con el trabajo y se compromete verbalmente a incrementar el precio sin observación.

Después de tres meses de comenzar el trabajo, el Tcnl. DIM Juan Pablo Castro Vargas, informó que la institución exigía la suscripción de un contrato y le hizo firmar un documento bajo el título de Contrato de Obra N° 04/11, mismo que suscribió de buena fe sin objeción alguna.

El contrato contiene cláusulas que jamás cumplió el contratante y no incluyó las modificaciones en tamaño y adecuaciones a las estructuras de los vehículos; el precio pagado alcanzó únicamente para construir cinco móviles, entregó los cinco sin recibir documento de recepción de los mismos; explicó que para el sexto necesitaba que le paguen

los trabajos extras realizados y que no construiría la sexta estructura metálica hasta que no se efectivice ese pago.

Con total abuso de poder, el Tcnl. DIM Juan Pablo Castro Vargas inició querella en su contra por supuesto incumplimiento de contrato con el Estado, sobre un contrato que no refleja lo sucedido y que se hizo suscribir con engaños, sin aclarar que ya se había pagado el precio y el incremento en el costo por las modificaciones; además de ejercer acciones extorsivas para que fabrique la sexta estructura.

La suscripción del contrato se hizo con una total falta de asesoramiento jurídico, por cuanto en realidad se contrató en forma verbal y el pago del dinero mediante recibo (tres meses antes de la suscripción del Contrato N° 04/11), no indica que se contrató con ENAUTO sino con el Tcnl. DIM. Juan Pablo Castro Vargas a título personal, como socio uno y dos.

Estas ilegalidades y falsedades que vician el consentimiento para la formación del contrato ameritan la anulabilidad del mismo conforme prevé el art. 554-3) y 4) del Cód. Civ., al tratarse de un contrato irreal, ficticio y simulado, de conformidad con los arts. 959 y 960 del Cód. Civ., con la consecuencia prevista en el art. 543 del citado Cód. Civ., es decir, que la simulación absoluta del contrato no produce ningún efecto entre las partes y se encuentra plenamente demostrado con la documental adjunta al tenor del art. 545-II del Cód. Civ.

Solicita declarar probada la demanda y en consecuencia, disponer la anulación del Contrato de Obra N°04/11 de 27 de noviembre de 2011.

II.- Contestación a la demanda y petitorio.

ENAUTO, representada por Lizbeth Mancilla Chacón, se apersona al proceso el 19 de marzo de 2015 y responde en forma negativa la demanda con los siguientes argumentos:

ENAUTO contrató los servicios del demandante mediante Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre de 2011, para la construcción de seis unidades móviles policiales y al efecto entrega todo el dinero acordado en el contrato; sin embargo, el Taller Moya cumplió parcialmente su obligación pese al reclamo respectivo. El demandante reconoce tácitamente que el contrato cumple las formalidades legales para su validez, en consecuencia, incurre en contradicciones en su demanda al precisar que el contrato es ilegal, ficticio y simulado; además que el demandante se apersonó a firmar ante la notaria de fe pública voluntariamente, sin que exista dolo, violencia o presión alguna; además, no es evidente que el demandante desconozca las normas jurídicas, por cuanto es un empresario con más de 15 años en el mismo rubro, seguro firmó otros contratos, por lo que actúa de mala fe al decir que desconoce las leyes; de igual forma, no es evidente que el demandante desconocía que había contrato con el Estado, por cuanto en la misma demanda refiere que el Tcnl. Juan Pablo Castro Vargas, se presentó como gerente Ejecutivo de ENAUTO.

Todos los trabajos que ENAUTO ejecuta, es con capital del Estado a través de sus diferentes Ministerios y el Estado en ningún caso puede perder dineros, situación ante la cual, al formar parte las Fuerzas Armadas, del Ministerio de Gobierno, formula querella contra el demandante por el delito de incumplimiento de contrato con el Estado que genera daño económico al Estado, caso que actualmente es de conocimiento del Ministerio Público y del Juzgado Anticorrupción de Cochabamba, cuenta con imputación y acusación demostrando que existe el delito; la presente demanda contenciosa refleja el actuar doloso de demandante que pretende dilatar y entorpecer la prosecución de la querella, para que el delito quede impune y no devuelva el dinero recibido o cumpla con el contrato pactado.

Peticiona declarar improbada la demanda contenciosa de anulabilidad de contrato de obra, con costas procesales, más daños y perjuicios.

III.- Antecedentes procesales.

Con carácter previo a detallar los antecedentes procesales pertinentes a efectos de resolver la problemática formulada por Ramiro Vicente Moya en su condición de propietario del Taller Moya, corresponde dejar claramente establecido que la presente demanda contenciosa se tramita como de puro derecho, situación que no fue observada por ninguna de las partes que intervienen en el proceso.

Consta el Contrato de Obra N° 4/11 de 27 de noviembre de 2011, debidamente reconocido ante notario de fe pública, suscrito entre el Tcnl. DIM. Juan Pablo Castro Vargas, Gerente Ejecutivo de ENAUTO (empresa) y Ramiro Vicente Moya Salinas, Gerente Propietario del Taller Moya (contratista), para la construcción de 6 unidades de estructuras de Módulos Policiales Móviles en las instalaciones de la Empresa Nacional Automotriz de Cochabamba, con las características, derechos y obligaciones que se especifican en los planos de diseño anexo y que forman parte indisoluble del contrato, por la suma de Bs 189.000.-, pagaderos al 20% a la firma del contrato, 40% a la conclusión de 3 unidades y 40% a la entrega total, con plazo de entrega de 7 días calendario, hasta el 7 de diciembre de 2011 (fs. 72 a 74).

En recibo oficial (sin fecha) las partes del proceso, firman por concepto de “primer desembolso” para la fabricación de 20 estructuras metálicas de módulos móviles policiales, la entrega y recepción de Bs180.000.- (fs. 5).

No consta en antecedentes acta de recepción de las cinco unidades móviles y conformidad en su construcción; sin embargo, tanto el demandante como el demandado, refieren que se entregaron cinco unidades de las seis contratadas; aunque el demandado refiere que se entregaron de manera inconclusa.

La querella de 20 de enero de 2012, formulada por el Tcnl. DIM. Juan Pablo Castro Vargas, Gerente Ejecutivo de ENAUTO contra Ramiro Vicente Moya Salinas, refiere que se firmó el Contrato de Invitación Directa N° 112/2011 de 22 de agosto, con el Ministerio de Gobierno, para construir 20 unidades “Retenes Policiales Móviles”; y, para su ejecución contrató los servicios del demandante para la construcción seis unidades, efectivizando el pago de Bs 189.000.-, y entregó cinco camiones para la realización del trabajo; y, ante el incumplimiento de contrato con el Estado solicita la devolución de Bs 31.500.-, por el trabajo no realizado en el último camión, el pago de multas y sanciones por la suma de Bs 17.010.-, el pago de daño económico por la suma de Bs 24.000.-, por la compra de 200mts de plancha y el pago de Bs 28.000.-, por la mano de obra utilizada en el soldado y forrado de las estructuras entregadas de forma incompleta (fs. 10 a 12).

IV.- Problemática planteada.

Del análisis del contenido de la demanda, la pretensión vinculada al Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre, suscrito entre la Empresa Nacional Automotriz ENAUTO y Ramiro Vicente Moya Salinas, Gerente Propietario del Taller Moya, para la construcción de seis unidades de estructuras de módulos policiales móviles, se circunscribe a determinar si corresponde la declaratoria de anulabilidad del Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre.

V.- Análisis jurídico legal y jurisprudencial pertinente.

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco, la presente sentencia, aplica el principio de verdad material previsto en el art. 180-I de la C.P.E., desarrollado por el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la S.C. Plurinacional N° 1662/2012 de 1 de octubre, entre otras, como: "…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 ese sentido, dicho principio forma parte del bloque de constitucionalidad imperante y debe estar implícito en todos los ámbitos de la vida jurídica.

El Principio de Verdad Material previsto por el art. 4-d) de la Ley de Procedimiento Administrativo, 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 y no restringir su actuar simplemente a algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.

El contrato, de manera general, es un acuerdo de voluntades del que nacen obligaciones de contenido patrimonial, regulado por ley y con consecuencias jurídicas. Conforme señala el art. 452 del Cód. Civ., son requisitos de formación de los contratos: el consentimiento de las partes, el objeto, la causa, la forma, siempre que sea legalmente exigible; y la inconcurrencia de los mismos generan la ineficacia del contrato, su invalidez, defecto genético en su formación que lo posiciona como nulo; sobre el tema, Compagnucci de Caso alerta las previsiones para el acaecimiento de la nulidad, que indica: "Esta inclusión de nulidad como castigo o sanción arrastra tres consecuencias: a) Su previsión legal, es decir que es siempre la ley que establece la invalidez, b) Impide que el acto produzca sus efectos propios, en lo que identifica con su género: la ineficacia, y c) La causa resulta coetánea o genética al acto".

El régimen de nulidades instituido en nuestra legislación exige que medie decisión judicial para la declaratoria de nulidad de un contrato, es así que el art. 546 del Sustantivo Civil señala que la nulidad y la anulabilidad de un contrato deben ser pronunciadas judicialmente, en esa medida mientras no exista manifestación judicial que declare la nulidad de un contrato, éste último es plenamente eficaz en sus efectos.

Las partes que suscriben un contrato, actúan bajo la denominada libertad contractual prevista en el art. 454 del Cód. Civ., que establece que "I. Las partes pueden determinar libremente el contenido de los contratos que celebren y acordar contratos diferentes de los comprendidos en este Código." Se resume este articulado en los postulados básicos siguientes: 1) Los individuos son libres de contratar y discutir, en pie de igualdad, las condiciones; determinar el contenido de su objeto; combinar tipos de contratos previstos por la ley o inventar otros completamente nuevos; 2) Pueden elegir la legislación más conveniente a su relación jurídica o descartar la aplicación de toda la ley de carácter supletorio; 3) Se desconocen las formas rituales y las formas solemnes son excepcionales; 4) Los efectos del contrato son los que las partes han querido darle y las reglas de la

interpretación no asignan al juzgador facultad de hacer prevalecer su criterio, sino la intención de las partes (Planiol y Ripert y Pérez Vives).

En este contexto, se debe considerar el contenido del art. 519 del Cód. Civ., sobre la eficacia de los contratos, que dispone que el contrato tiene fuerza de ley entre las partes contratantes y que no puede ser disuelto sino por consentimiento mutuo o por las causas autorizadas en la ley.

El Doctor Carlos Morales Guillen refiere que "En la nulidad, la causa es la violación de un precepto legal, es decir, un acto ilícito. En la anulabilidad, la causa es un vicio interno como la incapacidad, los vicios del consentimiento como el error, la violencia y el dolo, la lesión"; es decir que un contrato será nulo si se ha violado un precepto legal o existiendo un acto ilícito; la anulabilidad constituye una causa de invalidez de un acto jurídico, que deriva de un vicio de la voluntad o de un defecto de capacidad de la parte contratante. La anulación implica que el acto nunca ocurrió, y por lo tanto, nunca produjo efectos jurídicos.

VI.- Análisis de la problemática planteada.

El demandante no adjuntó prueba alguna que respalde el contenido de la anulabilidad argumentada en su demanda; y, éste tribunal resolverá conforme a los antecedentes que constan en obrados.

El Contrato de Obra N° 04/11 de 27 de noviembre de 2011 y recibo de pago de Bs 189.000.-, convenidos en dicho contrato, fue firmado por el Tcnl. DIM Juan Pablo Castro Vargas en su condición de Gerente Ejecutivo de la Empresa Nacional Automotriz y por el ahora demandante como Gerente Propietario del Taller Moya, así consta en la cláusula primera (De las partes) del referido contrato de obra.

Si bien el consentimiento y la inexistencia de error, son requisitos para la validez en la formación del contrato, no es menos evidente que aunque el demandante arguye desconocer las normas jurídicas y que actuó de buena fe sin saber que contrataba con el Estado, consta en el contrato que el Tcnl. DIM. Juan Pablo Castro, es Gerente Ejecutivo de ENAUTO y el monto recibido por el demandante coincide con el monto total de dinero convenido entre las partes en el Contrato de Obra N° 04/11.

De ello se infiere que, si bien la falta de consentimiento (error, dolo, violencia o intimidación) amerita la anulabilidad de un contrato, el demandante no demostró en antecedentes la existencia de esa falta de consentimiento en la formación del contrato o que el recibo oficial (sin fecha) de recepción y entrega del monto total convenido en el Contrato, se suscribió sin el respaldo del contenido del Contrato N° 04/11, o simulación alguna para su suscripción.

La parte demandante y la demandada, conocían a cabalidad las condiciones, formalidades y demás estipulaciones contenidas en el contrato, pues al firmar de manera voluntaria el mismo, consintieron con todas las estipulaciones ahí contenidas y asumieron las obligaciones de cumplir con lo que se tenía pactado, tanto en montos, formas, plazos, precios, multas y sanciones.

De lo anterior, se concluye que el demandante no demostró los extremos de su pretensión y no existe motivo alguno por el que se pueda determinar la anulabilidad del contrato por vicios del consentimiento (error, dolo, violencia o intimidación).

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto por el arts. 775 del Cód. Pdto. Civ.-1975, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa cursante de fs. 27 a 30, interpuesta por Ramiro Vicente Moya Salinas, Gerente Propietario de Taller Moya contra la Empresa nacional Automotriz (ENAUTO).

No suscribe el Magistrado José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

129

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo cursante de fs. 39 a 43, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014 de 5 de agosto, emitida por la AGIT, el decreto de admisión de fs. 45, la contestación a la demanda de fs. 49 a 54 vta., la réplica de fs. 183 a 186 vta., la dúplica de fs. 201-202 vta., la intervención del tercero interesado de fs. 125 a 133 vta., los antecedentes procesales y;

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación de la GRACO La Paz del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativo, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que, mediante Orden de Verificación Nº 2913OVE00002 de 4 de septiembre de 2013, notificada por cédula el 3 de octubre de ese año, al contribuyente La Boliviana Ciacruz de Seguros Personales S.A., dio inicio a la verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al pago del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, por remisión a cuentas del exterior de los dividendos pagados a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, correspondientes a las gestiones 2007 y 2008, al tratarse de utilidades generadas en dicha gestión, por los periodos fiscales febrero/2008 y marzo/2009, en los cuales se realizaron remesas al exterior, realizando la determinación sobre base cierta, sustentada en la documentación presentada por el contribuyente ante la administración tributaria y la información del SIRAT II, conforme establece el art. 43-I de la L. N° 2492, por lo que se giró la Vista de Cargo Nº 32-0135-2013 (GGLPZ/DF/SVE/VC/163/2013) de 13 de noviembre de 2013, dándose a conocer un reparo de 963.649.- UFV's, equivalentes a Bs 1.814.194.-, monto que incluye importe omitido, intereses y sanción.

Añade que, transcurrido el término de prueba establecido en el art. 98 de la L. N° 2492, el 19 de diciembre de 2013, el contribuyente presentó memorial M-333/2013 de descargos a las observaciones establecidos en la referida vista de cargo, presentando argumentos y documentación de descargo, emitiendo la Gerencia GRACO La Paz del SIN la R.D. Nº 17-0952-2013 de 26 de diciembre, por la cual resolvió intimar al contribuyente La Boliviana Ciacruz de Seguros Personales S.A., con NIT 1006989027, para que en los términos establecidos por ley, deposite la suma de UFV's 970.619, equivalentes a Bs

1.842.456.-, por el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, por concepto de impuesto omitido, intereses y sanción por omisión de pago, conforme al art. 47 de la L. N° 2492.

Indica que, el 21 de abril de 2014, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014, por la cual confirmó la R.D. Nº 17-0952-2013, posteriormente, la Autoridad General de Impugnación Tributaria pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014 de 5 de agosto, por medio de la cual resolvió revocar totalmente la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014, dejando sin efecto la R.D. Nº 17-0952-2013.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de hechos, fundamenta su demanda, señalando que:

La Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014, violó lo dispuesto por los arts. 51 de la L. Nº 843 y 34 del D.S. N° 24051.

Arguye que la AGIT, interpretó de forma equivocada la norma aplicable al presente caso, toda vez que en ningún acápite del art. 51 de la L. Nº 843 ni del art. 34 de su Decreto Reglamentario, se señala que para la materialización del hecho imponible del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, se establezca como requisito que el beneficiario se encuentre domiciliado en el extranjero, como erradamente señala la autoridad demandada en la resolución jerárquica impugnada.

Precisa que, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 34 del D.S. N° 24051 y de conformidad a lo establecido en el art. 51 de la L. Nº 843, "…quienes paguen, acrediten o remitan a beneficiarios del exterior rentas de fuente boliviana de las detalladas en los arts. 4 del presente Reglamento y 19 y 44 de la L. Nº 843 (Texto Ordenado en 1995), deberán retener y pagar hasta el 15 del mes siguiente a aquel en que se produjeron dichos hechos la alícuota general del impuesto sobre la renta neta gravada equivalente al (50%) del monto total acreditado, pagado o remesado", norma que permite evidenciar que la obligación de retener y pagar el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, surge desde el momento de producirse el pago y/o remesa de rentas de fuente boliviana al exterior; es decir, que el hecho generador se perfecciona desde el momento en el que tales situaciones previstas por ley /pago, acreditación y/o remesa) se hubieren efectuado, completado o realizado, no mencionando en ningún acápite de la norma citada, sea un requisito esencial y que se encuentre textualmente que el beneficiario se encuentre domiciliado en el exterior, situación que es irrelevante para la configuración del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, en aplicación del principio de fuente que rige en nuestro país.

Citando los arts. 16 y 17 de la L. Nº 2492, indica que el hecho imponible se materializa desde el momento en el que se hubieren completado o realizado las circunstancias materiales previstas por ley, reiterando que en ningún acápite de las normas citadas precedentemente, se señala como requisito sine qua non, que el beneficiario deba encontrarse domiciliado en el extranjero; por lo que, al configurarse los tres presupuesto que configuran el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, que son: la existencia de un beneficio, renta y/o utilidad (dividendos); que dichos beneficios son de fuente boliviana (empresa nacional); y, al existir un beneficiario identificado el cual se encuentra en el exterior (recepción de dineros en Estados Unidos), se establece que fehacientemente que dichos beneficios y/o dividendos fueron transferidos al exterior del país, correspondiendo en

consecuencia la aplicación del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, sobre dichos importes remesados, en aplicación del principio de fuente, estableciéndose que lo que es realmente relevante para fines de la aplicación de este impuesto, es el destino de las utilidades generadas dentro del territorio nacional y el hecho de que las mismas sean remitidas al exterior a un beneficiario ubicado precisamente fuera del país, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de este beneficiario, siendo el objetivo del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, gravar la salida al exterior de las rentas de fuente boliviana, cuya carga es del 12.5% sobre el monto total remesado al exterior y que opera a través de retenciones en la fuente, toda vez que implica una pérdida de recursos originados dentro el país.

Agrega que, los dividendos generados por La Boliviana Ciacruz de Seguros Personales S.A., remitidos a Gonzalo Bedoya Herrera al exterior del país, por cuanto hace hincapié de que los depósitos realizados a cuentas bancarias del exterior (Citibank y Bank of América), sólo se constituyen en un factor técnico que permite evidenciar la salida efectiva de las rentas de fuente boliviana al exterior de nuestras fronteras; es decir, verificar el mecanismo por el cual el contribuyente remite utilidades generadas dentro del territorio nacional al exterior.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa, y por consiguiente se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014, declarando firme y subsistente el importe de Bs 1.842.456.-, establecido en la R.D. Nº 17-0952-2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda y corrida en traslado, se apersona Daney David Valdivia Coria, en su condición de Director General Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

Previa cita de los arts. 36, 42 y 51 de la L. Nº 843 y 4 y 34 del D.S. N° 24051, manifiesta que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a doble imposición; es decir, pueden verse gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor; entonces, para evitar la doble imposición, los países aplican diferentes principios para ejercer su jurisdicción en la tributación internacional a la renta; entre ellos, el Principio de la Residencia y el Principio de la Fuente, que son los dos lineamientos de tributación internacional, que pretenden alcanzar una eventual solución al tema de la doble tributación o de jurisdicción de los países, conceptualizando a dichos principios como:

El Principio de la Residencia plantea que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta a sus residentes, independientemente de la fuente de origen de esos ingresos; en ese sentido, los ingresos obtenidos por los no residentes en el país no estarían gravados. En ese sentido, cada ingreso será gravado una sola vez, a la tasa del país de residencia de los contribuyentes; la residencia corresponde al país donde se encuentra establecido el contribuyente, situación que no siempre es fácil de definir.

El Principio de la Fuente, también conocido como el Principio de Territorialidad o tributación limitada, se basa en el origen económico de la renta, el cual establece que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta sobre los ingresos generados dentro de su territorio, de

esta manera, cada ingreso será gravado una sola vez a la tasa establecida en el país fuente del ingreso, vale decir donde se genera la renta.

Indica que, en el presente caso, de la revisión de antecedentes se evidencia, según Acta de la Junta General Ordinaria de la Sociedad denominada "Zurich Boliviana Seguros Personales S.A.", llevada a cabo el 11 de febrero de 2008, se reunieron los accionistas de la señalada empresa, con el objeto de considerar el orden del día señalado en la convocatoria a dicha junta. Entre los puntos agendados en el orden del día, se encuentra el Punto 3) Destino de utilidades; según el cual el resultado de dicha gestión es de Bs 9.332.415.-, debiendo destinar el 5% para reserva legal y el saldo de Bs 8.865.794.25, será para distribuir dividendos de acuerdo a las participaciones de los accionistas; acta que fue aprobada por los accionistas.

Añade que, según Acta de la Junta General Ordinaria de la Sociedad "Zurich Boliviana Seguros Personales S.A.", realizada el 9 de marzo de 2009, se reunieron los accionistas de la señalada empresa, con el objeto de considerar el orden del día señalado en la convocatoria a dicha junta. Entre los puntos a ser tratados según el orden del día, se encuentra el Punto 4) Tratamiento de los resultados de la gestión 2008; según el cual el resultado de dicha gestión asciende a Bs 1.993.341.-, debiendo destinar el 5% para la reserva legal por Bs 99.667.-, y el saldo de Bs 1.893.674.-, se destine a distribuir dividendos de acuerdo a las participaciones de los accionistas: moción que fue aprobada por los accionistas.

Consecuentemente, resulta claro que en las Juntas Ordinarias de Accionistas de "Zurich Boliviana Seguros Personales S.A.", se informó sobre las utilidades obtenidas en las gestiones 2007 y 2008, las cuales libres de impuestos ascienden a Bs 8.865.794,25 y Bs 1.893.674.-, respectivamente, respecto de los cuales la administración tributaria verificó que se acreditaron pagos al socio Gonzalo Bedoya Herrera en cuentas extranjeras, importes que fueron depositados según solicitud del socio en cuenta del Citibank N.A. por un total de $us. 106.726,09 y $us. 465.346,47 como consta en el registro del Libro Diario, libro Mayor, Extracto Bancario, entre otros documentos, habiendo la administración tributaria considerado que los importes depositados en cuentas bancarias del extranjero, constituyen remesas al exterior gravadas por el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, en los términos en los que el art. 51 de la L. N° 843, lo prevé; tal como lo señala en la vista de cargo: "En el presente caso se verificó que la Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., (antes Zurich Boliviana Seguros Personales SA.), acreditó los pagos a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera en cuentas extranjeras, lo cual permite evidenciar que dichos beneficios fueron transferidos al exterior del país, correspondiendo la aplicación del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior sobre dichos importes"; empero, corresponde en el presente caso considerar que las utilidades distribuidas por La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., ya habían sido gravadas según lo dispone el art. 36 de la L. Nº 843, por el IUE, impuesto que grava la renta (utilidades), generada como resultado de los Estados Financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual, que provienen de bienes situados, colocados o utilizados en territorio nacional, lo que permite advertir que nuestro país se adscribe al Principio de Fuente, previsto en el art. 42 de la citada Ley, que señala como Utilidades de Fuente Boliviana, a aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la república; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos; preceptos que fueron cumplidos por el sujeto pasivo.

Manifiesta que, se debe tener presente también que la normativa tributaria vigente en nuestro país, en concreto el art. 51 de la L. Nº 843, incluye un régimen de retención en la fuente para gravar con el IUE a las rentas de Fuente Boliviana que obtengan los sujetos no residentes en Bolivia (beneficiarios del exterior); es decir, se grava a dichas rentas con el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior. Asimismo, refiere que en aplicación de lo dispuesto por la norma citada, a efecto de la recaudación o cobro del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, se designa como agentes de retención del impuesto a quienes paguen o remesen dichas rentas de Fuente Boliviana a beneficiarios en el exterior, de la misma manera, se fija una presunción que no admite prueba en contrario, relativa a que la utilidad de Fuente Boliviana es el equivalente al 50% del monto total pagado o remesado a los residentes del exterior, correspondiendo un pago único y definitivo del 25% (tasa del IUE) sobre dicha utilidad presunta; consecuentemente, la tasa de retención sobre el total del monto remesado o pagado a los beneficiarios en el exterior, es del 12,5%.

Indica que, según lo dispuesto por el art. 51 de la L. Nº 843, concordante con el art. 34 del D.S. N° 24051, el hecho generador en el caso del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, se produce en el momento del pago, acreditación o remisión a los beneficiarios del exterior utilidades de Fuente Boliviana; empero, en el presente caso, no se advierte la existencia del beneficiario en el exterior, porque según los documentos presentados, en la etapa de descargo a la vista de cargo, Gonzalo Bedoya Herrera se encuentra domiciliado en La Paz; en ese sentido, no se cumple el requisito que la ley establece, como es que el beneficiario se encuentre domiciliado en el extranjero; lo contrario, es decir, pretender que los importes depositados en cuentas del exterior sean objeto del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, sería aplicar el Principio de Residencia, explicado precedentemente, que plantea que un país sólo debe cobrar impuesto a la renta a sus residentes, independientemente de la fuente de origen de esos ingresos, Principio al cual la legislación nacional no se encuentra adscrita, toda vez que nuestra legislación se vincula al Principio de Fuente.

Añade que, una vez que La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., efectuó la distribución de las utilidades entre sus accionistas, éstas honraron el IUE en cumplimiento de los arts. 36 y 42 de la L. Nº 843, ya que lo que se distribuye son utilidades libres de impuestos; siendo dichas utilidades a partir de ese momento de libre disponibilidad para el socio, quien de manera particular, pudo efectuar los depósitos en cuentas bancarias del extranjero, acto que tendría el mismo resultado (traspaso de fondos), pero que desde ningún punto de vista configura el hecho generador del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, considerando necesario aclarar que dichas utilidades desde la óptica del socio, se constituyen en ingresos, los cuales y tal como lo establece el inc. a) del art. 19 de la L. Nº 843, no se encuentran gravados por el RC-IVA, tema que fue así comprendido por la administración tributaria que aprobó la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada del RC-IVA correspondiente al período fiscal febrero 2008, en la cual se había empozado al fisco Bs 529.038.-, por concepto de retención del 13% (RC-IVA independientes), sobre dividendos pagados a Gonzalo Bedoya Herrera, por lo que no se evidencia que se haya distorsionado ni disfrazado la realidad económica de los hechos.

Ratificándose en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la resolución jerárquica impugnada.

III.- Argumentos de la réplica y dúplica.

La parte actora hizo uso de su derecho a réplica, señalando que, la respuesta a la demanda no desvirtuó de manera fundamentada los argumentos expuestos en la demanda, reiterando los fundamentos de la misma.

La réplica que fue corrida en traslado a la parte demandada por decreto de fs. 187, quien presentó dúplica que contiene iguales argumentos a los ya expuestos en su respuesta, luego por proveído de fs. 204, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para sentencia".

IV.- Intervención del tercero interesado.

La Boliviana Ciacruz Seguros Personales SA., representada por Eddy Ximena Sánchez Jiménez y Jorge Fortunato Venegas Fernández, se apersonó al proceso, señalando que:

En el caso de autos, no tiene relevancia la fuente de la utilidad, según la cual no se debe tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o residencia de las partes, ni el lugar de los celebrantes de los contratos, con el régimen de retención en la fuente a beneficiarios del exterior, porque es un régimen especial y por ello se encuentra en un capítulo apartado del tratamiento general del IUE, aunque es el mismo impuesto, éste determina cómo debe pagar el IUE un beneficiario del exterior, y por supuesto si es una persona natural tendrá residencia en el extranjero y si se trata de una empresa, se hallará constituida en un país diferente de Bolivia; caso contrario, es decir si la persona residiera en Bolivia o la empresa estuviera constituida en Bolivia, debieran presentar su Declaración Jurada y sus Estados Financieros en Bolivia respectivamente. En ese sentido, tal como lo admitió la ARIT-La Paz, Gonzalo Bedoya Herrera es una persona natural residente en Bolivia, por lo tanto, por el sólo hecho de tener una cuenta en el exterior, no es un beneficiario del exterior.

V.- 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 Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 4 de septiembre de 2013, emitió la Orden de Verificación N° 29130VE00002, cuyo alcance comprende el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior correspondiente a los períodos fiscales febrero de 2008 y marzo 2009, con el objeto de establecer el correcto complimiento de las obligaciones tributarias de La Boliviana Ciacruz de Seguros Personales S.A., referente al pago Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior por remisión a cuentas del exterior de los dividendos pagados a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, correspondientes a las gestiones 2007 y 2008.

Por escrito presentado el 10 de octubre de 2013, el representante de La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., solicitó a la administración tributaria una prórroga de cinco días de plazo para la presentación de la documentación requerida.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula al representante de La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., con la R.D. Nº 17-0952-2013 de 26 de ese mes y año, por la cual determinó sobre base cierta la

deuda tributaria por Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, correspondiente a los períodos febrero de 2008 y marzo de 2009, que asciende a Bs 1.842.456.-, equivalente a 970.619.- UFV's, que incluye tributo omitido, intereses y la sanción tipificada como omisión de pago cuya sanción corresponde al 100% del tributo omitido.

Contra la referida resolución determinativa, la Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014 de 21 de abril, que confirmó la resolución determinativa impugnada.

Finalmente la referida aseguradora, formuló recurso jerárquico, que fue resuelto a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014 de 5 de agosto, la cual revocó totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014, dejando sin efecto la R.D. Nº 17-0952-2013; resolución jerárquica objeto de la presente demanda contenciosa administrativa.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: 1) Si la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014, violó lo dispuesto por los arts. 51 de la L. Nº 843 y 34 del D.S. N° 24051; y, 2) Si la autoridad demandada transgredió el Principio de Fuente.

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 C.P.C., establece que "el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Nº 620.

VI.2. De la problemática planteada.

El texto del art. 42 de la L. Nº 843, señala: “En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”; a su vez, el art. 44-a) de la misma Ley, dispone que: “Se consideran también de fuente boliviana los ingresos en concepto de: a) Remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia”, aspecto complementado por el art. 4-c) y d) del D.S. N° 24051, que determinan: “En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y este reglamento, son utilidades de fuente boliviana: c) Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales o por la locación de obras o la prestación de servicios dentro del territorio de la República. d) Toda otra utilidad no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en el país”.

Del texto de la normativa citada líneas arriba, se debe entender por principio de fuente, la potestad del Estado de gravar todos los actos u operaciones llevadas a cabo dentro de los límites de su territorio, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes, ni el lugar de celebración de los contratos. En consecuencia, se tiene que la obtención de las utilidades ha sido posible en virtud de un determinado ambiente político, socioeconómico y jurídico cuyo costo debe ser sufragado por los beneficiarios de rentas locales, sin que interese, a esos efectos, la residencia, domicilio o nacionalidad o cualquier otra condición o característica personal de tales beneficiarios; es de esta forma, que la aplicación del principio de fuente requiere como factor determinante, la ubicación de una fuente productora en el país que adopta dicho principio. En otras palabras cuando la utilidad es producida fuera del territorio deja de tener relevancia jurídica y económica para el sistema.

Claro está que este sistema, al ser aplicable a todas las rentas generadas en el territorio nacional, tendrá como consecuencia la necesaria sujeción a este sistema a personas que eventualmente no estén domiciliadas en él; consecuentemente, habrá de aplicarse también a aquellos sujetos que sin tener un vínculo material con el país han obtenido un enriquecimiento por la realización de algún tipo de negocio dentro de él. Ello requiere pues que se aplique una retención en la fuente, previa al envío del dinero al exterior. En nuestro Estado, se lo tiene reconocido como Impuesto a las Utilidades de las Empresas Beneficiarios al Exterior. Dichas retenciones constituyen el único medio realmente eficaz para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los beneficiarios no residentes en el territorio nacional.

En el caso presente, la entidad demandante refiere que al existir un beneficiario identificado el cual se encuentra en el exterior (recepción de dineros en Estados Unidos), se establece que fehacientemente que dichos beneficios y/o dividendos fueron transferidos al exterior del país, correspondiendo en consecuencia la aplicación del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, sobre dichos importes remesados, en aplicación del principio de fuente, estableciéndose que lo que es realmente relevante para fines de la aplicación de este impuesto, es el destino de las utilidades generadas dentro del territorio

nacional y el hecho de que las mismas sean remitidas al exterior a un beneficiario ubicado precisamente fuera del país, independientemente de la nacionalidad, domicilio o residencia de este beneficiario, siendo el objetivo del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, gravar la salida al exterior de las rentas de fuente boliviana, al respecto y de acuerdo a la previsión contenida en el art. 51 de la L. N° 843, que dispone: "Cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios del exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que la utilidad neta gravada será equivalente al 50% del monto total pagado o remesado.

Quienes paguen o remesen dichos conceptos a beneficiarios del exterior, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, la tasa del 25% de la utilidad neta gravada presunta".

Ahora bien, de los datos del proceso se evidencia que según el Acta de la Junta General Ordinaria de La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., el 11 de febrero de 2008 y 9 de marzo de 2009, los accionistas de dicha sociedad definieron los montos de Bs 8.865.794.25 y Bs 1.893.674.-, respectivamente, que constituye la distribución de dividendos, correspondiendo a Gonzalo Beyoda Herrera las sumas de Bs 3.532.664.38 y Bs.754.553.51; asimismo, se advierte que según las notas TS 935/2009 y TS 539/2008 la Gerencia de la Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., solicitó al Banco de Crédito de Bolivia S.A., que realice transferencias a cuentas del exterior por un total de Bs 4.286.533.-, de lo que resulta que en el caso de autos, evidentemente los dividendos antes referidos, se constituyen en la renta o utilidad de Fuente Boliviana, toda vez que fueron generados por La Boliviana Ciacruz Seguros Personales S.A., empresa situada en Bolivia, siendo Gonzalo Bedoya Herrera, el beneficiario de estas utilidades en el exterior en cuentas del Citybank N.A., al respecto el art. 4 del D.S. N° 24051 (Reglamento IUE), señala que es utilidad de fuente boliviana aquella que proviene de bienes situados y colocados en el país, en general de la realización en el territorio de cualquier acto o actividad de cualquier índole, susceptible de producir utilidades. Por su parte el art. 51 de la L. N° 843 concordante con el art. 34 del D.S. N° 24051, establece que cuando se paguen rentas de fuente boliviana a beneficiarios al exterior, se presume que la utilidad neta gravada es equivalente al 50% del monto remesado, monto sobre el cual se debe aplicar la alícuota establecida del 25%, en autos siendo evidente la existencia de remesas por concepto de utilidades alcanzadas por los arts. 34 del DS 24051 y 51 de la Ley 843, se gravó correctamente el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior en Bolivia, consecuentemente.

Por ello, la interpretación realizada por la autoridad demandada es incorrecta y no se ajusta a derecho, pues el Estado Boliviano con la apropiación del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, procuró desincentivar la salida de recursos generados en el país e intentar promover la reinversión dentro del país, de lo que se infiere que algunas empresas o grupos económicos, sacan rentas de fuente boliviana al exterior, lo que debe ser objeto de retención de acuerdo a ley; sin embargo, en algunas circunstancias la forma de salida de dicho dinero atenta a los intereses del Estado ya que se adoptan figuras para no pagar o pagar menos impuestos y retirar del país rentas de fuente boliviana sin realizar las retenciones correspondientes, en vez de reinvertirlas, situación que va en desmedro de los intereses del Estado y el flagrante incumplimiento del espíritu y la finalidad del Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior, correspondiendo de esta manera gravar el Utilidades de las Empresas Beneficiarios del Exterior en el Estado Boliviano y actuar como agente de retención por las remesas al exterior, de no proceder de esta manera se vulnera el principio de realidad económica de los hechos, en cual tiene respaldo legal en el art. 8 del Cód. Trib.

Boliviano, que en síntesis dispone que: "…cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas tengan en el ámbito civil u otro", mediante este principio se entiende que el sujeto pasivo no puede omitir cumplir con sus obligaciones tributarias respaldándose en términos, formas y condiciones reguladas por otras ramas del derecho, cuando éstas son manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados.

Por lo expuesto corresponde atender favorablemente la pretensión de la entidad demandante, declarando probada la demanda.

VII.- Conclusiones.

Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014 de 5 de agosto, que dispuso revocar totalmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014, dejando sin efecto la R.D. Nº 17-0952-2013; obró de manera incorrecta, pues se tiene acreditado que la remisión a cuentas del exterior de los dividendos pagados a Jorge Eduardo Gonzalo Bedoya Herrera, correspondientes a utilidades de fuente boliviana en cuentas bancarias del exterior, sin que se hubiesen realizado las retenciones dispuestas por los arts. 34 del D.S. N° 24051 y 51 de la L. Nº 843, en atención al principio de fuente consagrado en el art. 42 de la Ley referida; por lo que, conforme a los fundamentos expuestos, corresponde dejar sin efecto la resolución jerárquica impugnada.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 39 a 43, interpuesta por la Juan Carlos Mendoza Lavadenz, en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, y en su mérito, ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1164/2014 de 5 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0354/2014 de 21 de abril, que confirmó R.D. Nº 17-0952-13 de 26 de diciembre de 2013.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

131

Freddy Juan Quispe López c/ Gobierno Autónomo Municipal de Oruro
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de contrato de fs. 69 a 72 y 88, la providencia de admisión de fs. 74, la providencia de declaratoria de rebeldía del demandado de fs. 113, la diligencia de notificación con la declaratoria de rebeldía de fs. 145, el memorial de apersonamiento del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro y solicitud de cesación de rebeldía de fs. 152, la providencia que declaró autos para sentencia de fs. 158, los antecedentes procesales y del contrato impugnado.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Refiriendo que adjuntó documentación que merece la fe probatoria establecida por el art. 1534 del Cód. Civ., narra que el 24 de mayo de 2010, firmó un contrato de Provisión de Mobiliario a Unidades Educativas con el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, por el monto de Bs 883.305.-, con el plazo de entrega de 60 días calendarios computables a partir del desembolso del anticipo, desembolso que nunca se efectuó, ocasionándole daños y perjuicios; que sin embargo, por la seriedad y responsabilidad de la mueblería que regenta, con dinero propio y préstamos comenzó a realizar el trabajo hasta terminar y fue el 20 de octubre de 2010, mediante Acta de Recepción Definitiva y Entrega N° 000151 entregó a los Almacenes del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, cumpliendo con el contrato suscrito con la entidad Municipal y contrariamente este último, no cumplió con el pago del anticipo y mucho menos cubrió el monto total por la provisión de mobiliario, causándole con ese hecho enormes daños y perjuicios.

I.2. Fundamentación de la demanda.

Citando como fundamento el art. 568 del Cód. Civ., indicando que 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 o la resolución del contrato, más resarcimiento de daño, o también puede pedir sólo el cumplimento del contrato; que en autos y por la documentación que respaldó, se evidencia la inexistencia de pago por incumplimiento de contrato de parte del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, cuando conforme a lo establecido en el art. 636 del Cód. Civ., el comprador está obligado a pagar el precio en el término y lugar establecido, que de su parte conforme consta en el Acta de Recepción Definitiva de Entrega N° 0000151, cumplió con la entrega del mobiliario y no así el demandado con el pago.

Considerando aplicable el art. 339 del Cód. Civ., para desglosar la cláusula novena del contrato, señala: "(Responsabilidad del deudor) El deudor que no cumple exactamente la prestación, está obligado al resarcimiento del daño sino 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", aspecto que pide se considere para la determinación del incumplimiento de pago, sobre el cuál el demandado se rehúsa cumplir pese a los innumerables requerimientos de pago que se le presentó. En ese contexto legal y existiendo los presupuestos procesales, dice recurrir ante la vía jurisdiccional buscando encontrar solución a la controversia de incumplimiento de pago por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, en su respaldo, citando jurisprudencia transcribió la ratio desidendi del A.S. N° 315/2013.

Manifiesta que conforme al art. 344 del Cód. Civ., 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 privada; que en el caso, a raíz del incumplimiento de contrato y pago injustificado por el demandado Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, le causó perjuicio en la compra de materiales para la realización de otros trabajo, razón por lo que demanda el beneficio del lucro cesante.

Basa el fundamento de su demanda, en la vulneración de los arts. 20, 24 y 120 de la C.P.E., contenido que los transcribió; concluyendo, que existió evidente incumplimiento de pago por parte del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, que en defensa de su legítimo derecho y de conformidad a lo establecido en los arts. 291, 568, 636 y 344 del Cód. Civ., interpone la presente acción contenciosa a objeto de alcanzar la cancelación de la deuda existente de Bs 888.305,00 ampliamente demostrado por los documentos que fueron adjuntos a la demanda. Asimismo, refiere que en el ejercicio de los derechos que le asiste la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, amparado en las garantías constitucionales y la seguridad jurídica, hasta no obtener un fallo final pide el congelamiento de cuentas de la entidad demandada, hasta el monto adeudado.

I.3. Petitorio de la demanda.

Por todo lo expuesto, solicita se declare probada la demanda, y en consecuencia se compela al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, al inmediato cumplimiento de pago del monto adeudado.

II.- Contestación a la demanda.

El demandado conforme a la providencia de admisión de fs. 74, fue citado mediante provisiones citatorias, diligencias que cursa de fs. 86 y 108, que al no haberse contestado la demanda mediante proveído de 4 de mayo de 2015, fue declarado su rebeldía fs. 113, actuado con el que fue notificado fs. 145; la entidad demandada Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, mediante memorial de 29 de septiembre de 2015, se apersonó y pidió cesación de la rebeldía, mediante proveído de 12 de octubre de 2015, se declaró la cesación de la rebeldía y se decretó autos para sentencia fs. 158.

III.- Auto de relación procesal.

Mediante proveído de 4 de mayo de 2015, de conformidad al art. 353 del Cód. Pdto. Civ., se trabó la relación procesal y se calificó el proceso como ordinario de puro derecho.

III.1. Decreto de autos para sentencia.

Cumplidos los plazos procesales, mediante providencia de fs. 158, se decretó autos para sentencia.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Previamente a la consideración de los extremos demandados, corresponde realizar una relación de los antecedentes del caso, a tal fin se establece:

IV.1. De la revisión de antecedentes, se tiene que dentro del proceso de contratación Requerimiento de Propuestas Técnicas Modalidad Apoyo Nacional a la Producción y Empleo (ANPE) N° 24/10 Provisión de Mobiliario Unidades Educativas, el Responsable del Proceso de Contratación ANPE del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, mediante Nota UNID.ADN. Bs. Ss. C-0194 de 12 de abril de 2010, notificó la adjudicación del contrato de Provisión de Mobiliario Unidades Educativas a favor de Maestranza y Mueblería "CHAGU" representada legalmente por su propietario Freddy Juan Quispe López, con quien posteriormente suscribió la Minuta de Contrato DAJ.CONT.B N° 002/10 de 24 de mayo de 2010, para la Provisión de Mobiliario para Unidades Educativas, por el monto de Bs 883.305,00 con el plazo de entrega de 60 días calendario, computables a partir del desembolso del anticipo (fs. 12 y 9 a 11).

IV.2. Que en cumplimento a la Cláusula Quinta del contrato, l adjudicatario depositó ante el Banco Solidario (Banco Sol) la suma de Bs 61.831,35 a favor del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, correspondiente al 7% del monto total del contrato en calidad de garantía de cumplimiento y que mediante nota recepcionada el 27 de mayo de 2010, el demandante solicitó la cancelación del anticipo de buena ejecución del 20% del contrato AMPE N° 24/2010, que no tuvo respuesta y que no se cumplió con el anticipo (fs. 14).

Que se demostró mediante acta de recepción definitiva de entrega y el formulario de ingreso al almacén con detalle, el cumplimiento del contrato por parte del adjudicatario Freddy Juan Quispe López, en cuyo mérito se presentó innumerables notas solicitando la cancelación total del contrato, que no tuvieron respuesta.

IV.3. Que en el caso, existió una denuncia penal por la presunta comisión de los delitos de incumplimiento de deberes y falsedad ideológica, tipificada y sancionada por los arts. 154 y 199 del Cód. Pen., interpuesta por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro el 28 de marzo de 2011, en contra de Freddy Juan Quispe López y otros, denuncia que fue rechazada mediante resolución fundamentada, ante la objeción presentada por el Municipio de Oruro, el Fiscal de Distrito de Oruro resolvió revocar el rechazo de querella e instruyo la continuación de la investigación; luego de su tramitación, nuevamente mediante Resolución Fundamentada de 15 de junio de 2012, el Fiscal de Materia asignado al caso resolvió rechazara la querella presentada en contra de Freddy Juan Quispe López, por el delito de falsedad ideológica (art. 199 Cód. Pen.) y ante la objeción presentada por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, mediante Resolución de 31 de julio de 2012, el Fiscal de Distrito de Oruro resolvió ratificar el rechazo de querella, eximiendo de responsabilidad al imputado, disponiendo en consecuencia el archivo de obrados.

V.- De la problemática planteada.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual: Si corresponde que el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, pague la suma de Bs 883.305,00 a la Empresa Maestranza y Mueblería "CHAGU" representado por su propietario Freddy Juan Quispe López, monto correspondiente a la ejecución del contrato de Provisión

de Mobiliario para Unidades Educativas, 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 definitiva.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Antes de poder ingresar a la solución del problema jurídico planteado, corresponde realizar unas consideraciones sobre la competencia de este tribunal para resolver procesos contenciosos, pues es necesario recordar que el 29 de diciembre de 2014, se promulgó la L. Nº 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." (Textual) y la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439 (nuevo Código Procesal Civil).

Por su parte el art. 47 de la L. N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales (SAFCO), en su parte final señala que; "Son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza", y el inc. j) del art. 5 del D.S. N° 181 Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios (NB-SABS), define al contrato administrativo como: "Instrumento legal de naturaleza administrativa que regula la relación contractual entre la entidad contratante y el proveedor o contratista, estableciendo derechos, obligaciones y condiciones para la provisión de bienes, construcción de obras, prestación de servicios generales o servicios de consultoría"

En virtud a 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 pretensión de la parte actora, es el cumplimiento de la Minuta de Contrato DAJ.CONT.B N° 002/10 de 24 de mayo de 2010, para la provisión de mobiliario para Unidades Educativas, suscrito entre el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro y la Empresa Maestranza y Mueblería "CHAGU" representado por Freddy Juan Quispe López; contrato cuya naturaleza es administrativa, no siendo posible explicar su objeto desde el derecho privado, toda vez que el mismo está vinculado a un interés público.

Realizadas estas puntualizaciones de orden competencial y legal, revisados minuciosamente los antecedentes cursantes en el expediente, teniendo presente que los principios rectores que deben guiar al razonamiento de la presente decisión judicial, son la congruencia, legalidad y verdad material, que tienen rango constitucional y son parte del debido proceso, ingresando en materia se tiene: Que en el presente caso el contratista Freddy Juan Quispe López, controvierte el incumplimiento de contrato y pago del Gobierno

Autónomo Municipal de Oruro, que pese a las reiteradas notas de solicitud de cancelación y pago total del monto establecido en el contrato, no tiene la intención de cumplir y horrar la deuda, siendo arbitrario e injusto el accionar de la entidad contratante, que por el contrario con la finalidad de rehuir a sus obligaciones pretendió criminalizar el acta de recepción definitiva de entrega, presentado denuncia penal por la presunta comisión del delito de falsedad ideológica, que en definitiva fue rechazado.

De la revisión del contenido del referido contrato administrativo, se tiene que las obligaciones establecidas para las partes en las cláusulas del contrato son:

"Cláusula Tercera.- (Del objeto y causa)

El proveedor se compromete a proveer provisión de mobiliario unidades educativas, que en adelante se denominarán los Bienes, con estricta y absoluta sujeción a este contrato".

"Cláusula Quinta.- (De la garantía de cumplimiento de contrato)

El proveedor garantiza la correcta, cumplida y fiel ejecución del presente contrato en todas sus partes con la Boleta Bancaria de Cumplimiento de Contrato N° 5081 emitida por el Banco Solidario, con fecha de vigencia desde el 21 de mayo de 2010 hasta el 19 de agosto de 2010, por el 7% del valor del contrato, que corresponde a Bs 61.831,35 a favor del Gobierno Municipal de Oruro.

El importe de dicha garantía en caso de cualquier incumplimiento contractual incurrido por el proveedor, será pagado en favor del comprador, sin necesidad de ningún trámite o acción judicial, a su solo requerimiento".

"Cláusula sexta.- (Del anticipo)

En proveedor entrega al comprador la garantía de correcta inversión de anticipo, por el (100%) del monto del anticipo solicitado, con vigencia hasta la amortización total del anticipo, a la orden de Gobierno Municipal de Oruro".

"Cláusula Séptima.- (Del plazo de entrega)

El proveedor debe entregar los bienes en estricto acuerdo a la propuesta adjudicada, las especificaciones técnicas y el cronograma de entregas en el plazo de 60 días calendario, que serán computados a partir del desembolso del anticipo",

"Cláusula Novena.- (Del monto y forma de pago)

El monto total propuesto y aceptado por ambas partes para la ejecución del objeto del presente contrato es de Bs 883.305,00.

El comprador procederá al pago del monto acordado, conforme a las entregas realizadas".

En ese contexto y de la revisión de la documentación presentada en calidad de prueba por el demandante, particularmente de la compulsa efectuada a las cláusulas de la Minuta de Contrato DAJ.CONT.B N° 002/10 de 24 de mayo de 2010, suscrito entre el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro y la Empresa Maestranza y Mueblería "CHAGU", se evidenció la existencia de un contrato administrativo a través del cual se pactó como objeto principal la Provisión de Mobiliario para Unidades Educativas del Municipio de Oruro, por un monto aceptado por las partes de Bs 883.305,00, cuyo plazo de entrega fue establecido en 60 días calendarios, computables a partir del desembolso del anticipo. Asimismo, se probó mediante Acta de Recepción Definitiva de Entrega de 20 de octubre de 2010, el cumplimiento del objeto del contrato por parte del contratista - proveedor Freddy Juan Quispe López,

respaldado este acto con el Formulario CG-I-01033/2010 Ingreso a Almacén de 22 de diciembre de 2012, en el que se detalló la cantidad, descripción y costo por ítems del mobiliario entregado e ingresado a almacén del Municipio de Oruro, prueba documental sobre los no existe objeción alguna por parte del demandado.

El propio demandante presentó antecedentes sobre denuncia penal iniciada en su contra por el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, por la presunta comisión del delito de Falsedad Ideológica tipificada y sancionada por el art. 199 del Cód. Pen., en el que se puso en duda la legalidad de los documentos acta de recepción definitiva de entrega y formulario CG-I-01033/2010 ingreso a almacén, imprimido el proceso de investigación penal, el Fiscal de Materia asignado al caso determinó el rechazo de querella, que fue ratificado por la Resolución Fiscal Jerárquica de 31 de julio de 2012, eximiendo de responsabilidad al imputado Freddy Juan Quispe López, determinó el archivo de obrados; en el caso, estos antecedentes corrobora la legalidad de las pruebas presentadas por el demandante sobre el cumplimiento unilateral del contrato.

Por otro lado, conforme a los antecedentes del proceso se tiene que el demandado no cumplió con lo establecido en la Cláusula Sexta (Del anticipo) del contrato, debido a que no obstante haberse entregado al contratante la garantía de correcta inversión del anticipo por el 100%, del anticipo solicitado por el contratista, el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro nunca desembolsó el anticipo, este hecho vulneró el cumplimiento de la Cláusula Séptima (Del plazo de entrega), de 60 días calendario, computable a partir del desembolso del anticipo; en el caso, el cumplimiento del plazo para el contratista nunca se inició, lo que hizo incierto su cómputo, por lo tanto el contratante no podría alegar bajo ningún fundamento el incumplimiento de la Cláusula Décima Séptima "(De la terminación del contrato) El presente contrato concluirá por una de las siguientes modalidades: 2. Por resolución del contrato: 2.1. A requerimiento del comprador, por causales atribuibles al proveedor: a) Por incumplimiento en la entrega de los bienes en el plazo establecido", sobre el punto no existe en antecedentes reclamo u observación alguno.

Por lo tanto, conforme la prueba aportada y el Principio de Verdad Material puede establecerse que en el caso, el objeto del contrato fue cumplido por el contratista ahora demandante; sin embargo, también de antecedentes se colige que no obstante a las innumerables notas de solicitud de pago total del contrato, la Alcaldía contratante no dio respuesta e incumplió los pagos que le correspondía según el contrato; en contrario el demandado no obstante haber sido legalmente citado con la demanda no respondió legalmente en plazo y tampoco se pronunció sobre la prueba presentada.

De lo referido puede concluirse lo siguiente: (i) El objeto del contrato fue cumplido en su totalidad y la empresa contratista solicitó el pago total del monto pactado sin que conste respuesta alguna; (ii) El Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, no canceló el anticipo y mucho menos el monto total establecido en el contrato; (iii) No existe constancia de observaciones que hubiera realizado el Municipio respecto a la entrega definitiva del mobiliario objeto del contrato, a más de la denuncia penal que pretendió inhabilitar la documentación de entrega definitiva, que fue rechazada por el Ministerio Público de forma fundamentada; (iv) Que conforme se afirma en el contrato, el Contratista garantizó el cumplimiento del Contrato con la Boleta Bancaria de Cumplimiento de Contrato N° 5081 emitida por el Banco Solidario, por el 7% del valor del contrato, que corresponde Bs

61.831,35 que al estar cumplido el objeto del contrato corresponde su devolución por el contratante.

A todo ello se suma el hecho que el Municipio de Oruro, se apersonó y pidió el cese de la rebeldía, sin responder a la demanda y menos adjuntó medio probatorio alguno que desvirtúe lo afirmado y solicitado por la empresa demandante; sin embargo, en el memorial en el que pretendió responder extemporáneamente a la demanda, la entidad demandada dijo: "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 señores magistrados en los procedimientos administrativos, estas empresas deberán de 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 como es el Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, empero estas empresas no cuentan ni con facturas o no quieren facturar, ya que solo quieren tener ganancias y no así pagar sus impuestos como todo ciudadano boliviano, de esa manera burlan con la cancelación de sus impuestos y lo primero que hacen es recurrir a la vía contenciosa para cobrar su pretensión, de esa manera soslayar el pago de impuestos, por ese antecedente no procede la cancelación de los contratos hasta que las empresas no cumplan con la entrega de facturas a nombre del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro….." (sic.), de cuyo contenido se advierte un reconocimiento expreso sobre el incumplimiento de pago de la deuda existente, no se puede justificar el no pago de lo adeudado, alegando la falta de cumplimiento de requisitos administrativos.

No es admisible que por la negligencia de los funcionarios del Municipio de Oruro, se niegue a la empresa contratista, el pago por la ejecución del contrato de provisión de mobiliario, correspondiendo al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro cumplir con el pago de la deuda establecida en el contrato de Bs 883.305,00 que hace al monto total adeudado.

Con relación al lucro cesante reclamado, se tiene que la solicitud formulada por la Empresa Maestranza y Mueblería "CHAGU", no estableció 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, debiendo averiguarse tal extremo en ejecución de sentencia.

VI.2. Conclusiones.

En virtud a los fundamentos expuestos, se concluye que la empresa demandante ha demostrado el cumplimiento del contrato de provisión de mobiliario para Unidades Educativas, habiéndose suscitado la entrega definitiva del objeto del contrato a favor del Gobierno Autónomo Municipal de Oruro, aspectos que no han sido desvirtuados por el demandado, evidenciándose que el demandante pese al no desembolso del anticipo dio cumplimiento a sus obligaciones contractuales, por lo que le asiste el derecho a exigir al Gobierno Autónomo Municipal de Oruro cumpla con la suya, pues en los contratos bilaterales, una de las situaciones que puede presentarse, es el incumplimiento culposo de la obligación asumida por cualquiera de los contratantes; eventualidad en la que la otra parte, puede a su elección pedir el cumplimiento o la resolución del contrato, así lo establece el art. 568 del Cód. Civ., de cuyo texto se extrae: "I. 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 o la resolución del contrato, más el resarcimiento del daño; o también puede pedir sólo el cumplimiento dentro de un plazo razonable que fijará el juez, y no haciéndose efectiva la prestación dentro de ese plazo quedará resuelto el contrato, sin perjuicio, en todo caso, de resarcir el daño.", correspondiendo, en consecuencia declarar probada la demanda y ordenar el pago de la deuda que se generó por incumplimiento de contrato a favor de la empresa demandante.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 775 y 777 del Cód. Pdto. Civ., declara PROBADA la demanda contenciosa de fs. 69 a 72 y 88, interpuesto por Freddy Juan Quispe López en representación de la Empresa Maestranza y Mueblería "CHAGU", en consecuencia se dispone el cumplimiento del Contrato DAJ.CONT.B N° 002/10 de 24 de mayo de 2010, de Provisión de Mobiliario para Unidades Educativas, debiendo pagarse a favor del demandante el monto establecido en la Cláusula Novena del Contrato de Bs 883.305,00 dentro del plazo de 3 días computables a partir de su legal notificación.

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

132

David Ergueta Miranda c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 49 vta., en la que David Ergueta Miranda, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1040/2014 de 14 de julio pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 55 a 64, réplica de fs. 118 a 125, duplica de fs. 129-130 vta., diligencia de citación al tercero interesado fs. 88, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que como resultado de la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00313 notificada el 16 de octubre de 2012 por el Departamento de Fiscalización de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales con relación a los impuestos IVA e IUE gestiones 2008, 2009, 2010 más la multa de 100% por omisión de pago.

El 4 de octubre de 2013 se emitió la Vista de Cargo N° 29-0210-13 que determinó adeudos por el IVA e IUE que ascendían a 267.567 UFV, monto que incluía el tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales. El 20 de diciembre de 2013, se emitió la R.D. N° 17-0607-13 de 14 de enero de 2014 determinando como obligaciones impositivas la suma de UFV 147.187 por los periodos fiscales de enero a diciembre de las gestiones 2008, 2009, 2010 y por el IUE gestiones 2008, 2009 y 2010.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la resolución jerárquica omitió considerar lo establecido en los arts. 59 y 60 del Cód. Trib. Boliviano así como la jurisprudencia que determina la forma de interpretar el artículo mencionado, vulnerando el principio constitucional de legalidad, seguridad jurídica, verdad material establecidos en la Constitución Política del Estado, motivo por el cual, al no haberse aplicado de manera objetiva la ley, existen vicios de nulidad porque no se aplicó la dispuesto en las disposiciones legales expresas en materia tributaria, vulnerándose el principio de seguridad jurídica.

Continuó señalando que, en el presente proceso, la orden de fiscalización fue notificada el 16 de octubre de 2012, la vista de cargo fue emitida el 4 de octubre de 2013 y la R.D. N° 17-060-713 de 20 de diciembre de 2013, fue notificada el 14 de enero de 2014. Indica que según el art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, esos impuestos y periodos prescriben a los 4

años, cómputo que empezó a correr desde el primero de enero del año siguiente; es decir, 2009 prescribiendo en diciembre de 2012 motivo por el cual, la obligación ya se encontraba prescrita para exigirse el pago de los tributos, afirmando que los impuestos IVA e IUE gestión 2008 e IVA gestión 2009, habiendo perdido la Administración su facultad de fiscalizar y cobrar los impuestos señalados.

Indica que la administración manifiesta que por la Disposición Adicional Quinta de la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 y la derogatoria prevista en la Disposición Derogatoria y Abrogatoria Primera de la L. Nº 317 establece que las acciones de la administración tributaria aumentan un año de manera sucesiva hasta llegar a los 10 años y que el art. 59 señala: "Las demás acciones de la administración tributaria prescribirán a los 4 en la gestión 2012; 5 años la gestión 2013; 6 la gestión 2014 …….", por lo que los periodos fiscales del IVA de enero a diciembre de la gestión 2008, enero a diciembre de 2009 y la gestión 2008 del IUE prescribían a los 4 años; es decir, en la gestión 2012. Indica que la L. N° 317 incrementa la prescripción de la gestión 2008 a 5 años, que de acuerdo al principio de retroactividad establecido en el art. 123 de la C.P.E., la ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral cuando beneficie al trabajador, en materia penal cuando beneficie al imputado y en materia de corrupción para investigar delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado, citando como antecedente la S.C. N° 28/2005 de 28 de abril.

Manifiesta que existen vicios en la resolución impugnada que vulneran la seguridad jurídica, el derecho al debido proceso en su vertiente legalidad en razón a que no aplicó objetivamente las normas previstas en las disposiciones legales citadas, al no anular actos administrativos que infringieron normas que regulan la materia, dicha resolución indica que la ley aplicable al caso es la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, interpretación equivocada mencionando que la misma debió aplicar la L. Nos. 2492 y 291 y no la aplicada por que esa determinación asumida vulnera el principio a la seguridad jurídica y el debido proceso en su vertiente legalidad, principio emergente y dentro de Estado de Derecho implica la protección constitucional de la actuación arbitraria estatal por lo tanto la relación Estado ciudadano debe sujetarse a las reglas precisas y determinadas, en especial a las leyes. Continúa señalando que se ha transgredido el principio de sometimiento a la ley, porque se emitido una resolución en función a una Ley que no se encontraba vigente a momento de producirse el hecho generador, incumpliendo la norma prevista en el art. 4-c) de la L. N° 2341.

Luego se refirió a la determinación sobre base presunta, que al haber confirmado la resolución impugnada, tanto la resolución de alzada como la determinativa que establece la determinación sobre base cierta no obstante que el informe SIN/GDEA/DF/FE/INF/01907/2013 señala que se efectuaron requerimientos a cinco proveedores del contribuyente de los cuales, tres requerimientos no fueron respondidos por los proveedores, presumiendo que la ausencia de respuesta de los mismos invalida las facturas declaradas como crédito fiscal, asimismo procedió a la depuración de 7 proveedores sin ningún respaldo de cruce de información lo que constituye una determinación sobre base presunta, no obstante que la vista de cargo y resolución determinativa indican lo contrario, vulnerándose el Principio de Verdad Material.

Demandó la indebida depuración del crédito fiscal, indicando que los funcionarios de fiscalización determinaron la supuesta inexistencia de un reparo a favor del fisco por la depuración de facturas de crédito fiscal IVA e IUE relacionando con los resultados obtenidos

en el verificación del crédito fiscal IVA, correspondientes a la diferencia entre ventas declaradas y compras informadas por terceros en los periodos fiscales fiscalizado, con el argumento erróneo de que las notas fiscales no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, esta ilegal depuración de facturas va en contra del ordenamiento jurídico en especial las facultades que otorgadas por los arts. 64 y siguientes del Cód. Trib., ya que no es responsabilidad del cliente que sus proveedores extienden las facturas y no siendo responsabilidad u obligación del comprador averiguar si los proveedores efectúan sus pagos de sus impuestos, eso no puede impedir que el contribuyente adquiera facturas de buena fe, goce del crédito fiscal conforme al ordenamiento jurídico vigente, no pudiendo la administración tributaria manifestar que las facturas presentadas pertenecen a falsos proveedores y que esos documentos serian nulos, en razón de que dicha afirmación no ha sido demostrada, ni existe resolución judicial emitida por autoridad competente que determine tal hecho. Indica que al momento de la transacción no se cuenta con mecanismos de control cruzado que solo a administración tributaria realiza en base a su sistema de control que se encuentra autorizado por Ley, este extremo confirma que la determinación efectuada por el sujeto pasivo fue sobre base presunta no obstante que la vista de cargo y la resolución determinativa indican lo contrario, vulnerando el principio de verdad material establecido en la C.P.E., en su art. 180.

Señala que hubo una indebida determinación del Impuesto al Valor Agregado supuestamente omitido, la resolución impugnada valida erróneamente la forma de determinación del IVA que se encuentra en la resolución determinativa, que aplicó la alícuota establecida en el art. 15 de la L. N° 843 al monto de las supuestas facturas observadas en lugar de aplicar lo dispuesto en el art. 9 de la L. N° 843 con relación al IVA al pagar resulta diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal del periodo que corresponda incluido cualquier salado a favor del contribuyente de periodos anteriores. Menciona que la administración tributaria no toma en cuenta que si bien tiene las facultades para realizar fiscalizaciones con alcance limitado y especifico, no puede determinar los impuestos de una forma diferente a la establecida por ley y el impuesto omitido que hace mención la resolución determinativa es el IVA y no así el crédito fiscal IVA este último como impuesto no existe en la normativa tributaria vigente.

En otro punto se refirió a la indebida determinación del IUE supuestamente omitido, después de haber depurado las facturas observadas la administración tributaria para determinar el IUE omitido, simplemente aplicó la alícuota establecida en el art. 50 de la L. N° 843 (25%) al monto de las supuestas facturas observadas neto de IVA, en lugar de aplicar lo establecido en el art. 47 de la L. N° 843, esto es que el IUE resulta de la utilidad neta de los estados financieros elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, si la administración determina que las compras observadas fueron registradas en los estados financieros como gastos o en cumplimiento de principios de contabilidad generalmente aceptados, fueron registrados como activos, tal el caso de compras de inventarios no vendidos, en los estado financieros entregados a la administración tributaria en el proceso de fiscalización, se evidencia (fs. 493 a 515) que los balances generales al 31 de diciembre de 2008, 2009 y 2010 muestran en el activo como inventarios la cifra de Bs 71.511,70; Bs 57.747,09 y Bs 49.912,43 respectivamente por lo que las supuestas compras observadas debieron tomar en cuenta estos inventarios declarados que no se constituyen en gastos de gestión.

En otro punto indica que existe afectación a sus derechos, al debido proceso y a los principios de seguridad jurídica y verdad material, menciona que la seguridad jurídica es

entendida como la "aplicación objetiva de la ley de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de las autoridades pueda causarles perjuicios" S.C. N° 1751/2003-R y cita también la S.C. Nº 070/2010-R de 3 de mayo. Continua señalando que la seguridad jurídica en la actual Constitución Política del Estado ya no se encuentra prevista como garantía sino como un principio constitucional, esto no exime a que los jueces, tribunales autoridades deban observar su cumplimiento en la tramitación de los procesos administrativos y judiciales, citó y transcribió la S.C. N° 0096/2010-R.

Indica que la resolución impugnada afectó su derecho constitucional al debido proceso, seguridad jurídica, verdad material que se hallan contemplados en el art. 180 de la C.P.E., debido a que la decisión estatal debe basarse en las leyes y no en la voluntad arbitraria de los funcionarios gubernamentales, hubo vulneración porque no se aplicó lo establecido en los arts. 59 y ss., de la L. N° 2492, tampoco se aplicó el Principio de Verdad Material, debido Proceso y Seguridad Jurídica al confirmar el pago de un tributo determinado en forma incorrecta, menciona que de la revisión de la resolución de recurso jerárquico, pudo evidenciar que la Autoridad de Impugnación de La Paz no consideró lo expuesto en su memorial de recurso de alzada, ni efectuó una correcta aplicación e interpretación de las normas acusadas aspecto que vulnera el art. 180-I de la C.P.E., concerniente al principio de verdad material. En el caso la resolución jerárquica ha vulnerado la garantía al debido proceso en su vertiente de legalidad porque ha resuelto confirmar la resolución determinativa incumpliendo las normas señaladas en la L. N° 2492 situación que ha redundado en una incorrecta determinación.

Indica que el Principio de Oficialidad o de impulso de oficio tiene 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 presume el correcto y oportuno en cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en un debido proceso se presume lo contrario, por su parte la verdad material implica en el momento correspondiente en la toma de decisiones la administración debe remitirse a los hechos. El art. 35 de la L. N° 2341 que establece la nulidad de actos de pleno derecho si hubieran sido dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por tanto, al estar la resolución impugnada viciada de nulidad por haber transgredido el ordenamiento jurídico al no haber aplicado lo dispuesto por las citadas disposiciones legales careciendo de valor o eficacia jurídica por la legalidad del acto.

I.3. Petitorio.

Por los fundamentos legales expresados en la demanda, pide se declare probada la misma y en consecuencia se revoque totalmente la resolución impugnada, por contener violación y aplicación indebida de la Ley, dejando sin valor alguno los cargos formulados en la R.D. Nº 17-0607-13 de 20 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que ante esta demanda, el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona al proceso y contesta la demanda señalando que se debe tener presente que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, la supuesta errada interpretación, solo se limitó a realizar transcripciones textuales 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 valorada correctamente por la autoridad demanda, por lo que este tribunal no podría suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso señalando como criterio y precedente la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre dictada por este Tribunal Supremo de Justicia.

Indica que el debido proceso tiene por objeto el cumplimiento preciso y estricto de los requisitos consagrados constitucionalmente en materia de procedimiento para garantizar la justicia de las partes intervinientes, es decir que se materialice la posibilidad de defensa de las partes con la producción de pruebas que se ofrecieron y una decisión pronta del juzgador habiendo hecho puntualizaciones al respecto.

Con relación a la prescripción de las gestiones 2008 y 2009 del IVA e IUE el demandante con sus argumentos falta a la verdad de los hechos y los antecedes del proceso, menciona que en previsión de los arts. 59, 60, 61, 154 y 165 de la L. Nº 2492, la Disposición Adicional Quinta de la L. Nº 291 Disposición Adicional Segunda de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2012, llegando a establecer que el computo de la prescripción del IVA por los periodos fiscales enero a noviembre de 2008 se inició el 1 de enero de 2009 y debía concluir el 31 de diciembre de 2014 empero se notificó el 16 de octubre de 2012 al contribuyente con la orden de fiscalización, por lo que el curso de la prescripción fue suspendido por 6 meses de modo que el término de la prescripción concluía el 30 de junio de 2015; empero, el 14 de enero de 2014 se notificó la resolución determinativa con relación al IVA.

En cuanto al IUE, el cómputo de la prescripción se inició el 1 de enero de 2010 y debió concluir el 31 de diciembre de 2015; sin embargo, ese plazo fue ampliado por 6 meses con la notificación de la orden de fiscalización que fue notificada al contribuyente el 16 de octubre de 2012 por lo que el cómputo debió concluir el 31 de junio de 2016, habiéndose notificado con la resolución determinativa el 14 de enero de 2014 antes que se materialice la prescripción.

Con relación a la gestión 2009, al ser una gestión posterior, no se encontraría prescrita al haberse suspendido con la notificación con la orden de fiscalización y la interrupción con la notificación con la resolución determinativa. Indica que el art. 59 de la L. N° 3492 fue derogado por la L. Nº 291 en su parág. I y este a su vez por la L. N° 317, estableciendo el término de la prescripción que en la gestión 2013 se incrementará en 5 años y en la gestión 2014 se incrementará en 6 años, es por ello que de la simple lectura del actual art. 59 de la L. N° 2492 se tendría que el cómputo de la prescripción de las facultades de la administración tributaria referidas a las gestiones 2008 y 2009 se extienden hasta las gestiones 2013 y 2014 como establece la norma imperativa.

Indica que la administración tributaria ejerció sus facultades dentro de los plazos establecidos en la ley, toda vez que el 16 de octubre de 2012, notificó la orden de fiscalización, actuación que suspendió el curso de la prescripción por 6 meses más respecto a la gestión 2008 que fenecía el 31 de diciembre de 2013; es decir, hasta el 30 de junio de 2014, habiendo sido notificado con la resolución determinativa el 14 de enero de 2014, acto que interrumpió el curso de la prescripción iniciándose el mismo a partir del 1 de febrero de 2014, afectando también dicha interrupción a la gestión 2009 por lo que no se encontrarían prescritas las facultades de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria por el IVA e imponer sanciones en los periodos verificados. Con relación al IUE gestión 2008 cuyo vencimiento de pago era el 30 de abril de 2009 el término de la prescripción de 5 años de conformidad al art. 60 de la L. N° 2492 se inició el 1 de enero de 2010 y concluyo el 31 de

diciembre de 2014, no obstante al haberse notificado con la resolución determinativa el 14 de enero de 2014, el computo de la prescripción fue interrumpido, iniciándose el mismo nuevamente a partir del 1 de febrero de 2014, cito la Sentencia Nº 021/2013 de 1 de marzo emitida por el Tribunal Supremo de Justicia.

Seguidamente indicó que, la administración tributaria hasta la emisión de la vista de cargo contó parcialmente con la documentación solicitada al sujeto pasivo, por lo que la misma fue suficiente para conocer de forma directa e indubitable la cuantía de las compras como la base imponible para la determinación del IVA- Crédito fiscal e IUE documentación que dio a conocer los hechos generadores en el presente caso, observando los siguiente: 1) No corresponde a la actividad comercial; b) Notas fiscales de compras declaradas en periodos distintos a la fecha de emisión y c) Entrega de facturas sin al efectiva transacción económica y transferencia de bienes y servicios. Además, que la administración procedió a realizar controles cruzados, verificando que en los domicilios señalados por los proveedores no se desarrolla ninguna actividad económica y/o no fueron encontrados por lo que fueron notificados por edicto así evidencian los papeles de trabajo por lo que esta desvirtúa las observaciones del demandante.

Con relación a las facturas declaradas que corresponden a falsos proveedores, además del cruce de información por Sistema, lo realizo a través de la información de Libro de Compras y Ventas, Software Da Vinci Modulo LCV presentados por un gran porcentaje de los clientes del contribuyente conforme lo señala el informe CITE: SIN/GDEA/DF/INF/01907/2013, por lo que resulta evidente que no existiría contradicción alguna, siendo que al tratarse del crédito fiscal su cuantía informada por el propio contribuyente con la presentación de sus declaraciones juradas, balances generales y estados financiero, Libros de Compras y Ventas IVA, Copias de las facturas de ventas y facturas e compra originales de los periodos fiscalizados, habiendo la administración tributaria efectiva sus facultades señaladas en los arts. 66 y 100 de la L. N° 2492.

Con relación a las facturas observadas debido a que corresponden a la actividad gravada, como facturas de teléfono celular, gasolina, entradas a espectáculos públicos, tarjetas de Entel y Viva, ya que la manera objetiva la vinculación de dichas compras será a partir de que pruebe el contribuyente la relación, en ese contexto ante la inexistencia de la cuenta de vehículos en los estados financieros, no es posible establecer de manera fehaciente que las compras de gasolina se encuentren vinculadas a la actividad gravada por lo que la presentación del certificado de registro de propiedad-vehículo automotor corresponde a nombre de David Ergueta Miranda, no siendo suficiente para dejar sin efecto el cargo formulado, con relación al contrato de suministro de servicios de telecomunicaciones suscrito con la empresa ENTEL cabe observar si bien dicho servicio permitirá el contacto con clientes, sin embargo en el presente caso esa situación no fue demostrada por el sujeto pasivo, por lo que tampoco es prueba suficiente para validar las facturas emitidas por Entel S.A., referidas al servicio de internet finalmente no existe prueba documental que permita relacionar las compras con la actividad gravada. Que si bien el contribuyente al tener la carga de la prueba conforme al art. 76 de la L. N° 2492 no presento prueba documental y objetiva, que permita desvirtuar las observaciones de la administración tributaria, por lo que no es suficiente argumentar que las transacciones fueron realizadas sino se debe demostrar que las mismas sucedieron.

En cuanto a los arts. 7, 8 y 9 de la L. Nº 843, no establecen que el crédito fiscal depurado de lugar automáticamente a un IVA omitido, señaló que habiéndose considerado por el sujeto pasivo un crédito fiscal de facturas no válidas y toda vez que no tienen certeza que en los periodos posteriores a los fiscalizados haya consumido su crédito acumulado, no corresponde la aplicación de los arts. 7, 8 y 9 de la norma citada, es decir la compensación del débito con el crédito, sino el cobro directo, motivo por el cual el argumento del demandante no tiene asidero legal.

En los Estados presentados por el contribuyente se registra en la cuenta compras el importe Bs 489.090,51 para la gestión 2008, Bs 397.976,86 para la gestión 2009 y Bs 65.874,56 para la gestión 2010 y los gastos de operación por importes menores, menciona que el contribuyente no presento sus correspondientes respaldos documentados, consistentes en comprobantes de ingreso y egreso, libros de contabilidad diario y mayor, kardex, inventarios, documentos contables, documentación que permita verificar la composición de las compras y gastos registrados en su estados financieros por lo que se consideró que varias facturas no son válidas para el computo del crédito fiscal, y al no haber desvirtuado las observaciones realizadas por la administración tributaria dentro los parámetros establecidos por el art. 76 de la L. Nº 2492, al buscar la nulidad en la presente demanda no explica de qué manera esta supuesta observación le causa perjuicio o vulnera su derecho, siendo la doctrina constitucional clara al señalar en la S.C. N° 0242/2011-R trascribiendo la parte pertinente.

Menciona que no fue demostrado por el ahora demandante, más aun cuando del mismo proceso y sus antecedentes como los cargos fueron de conocimiento del demandante, por lo que no se vulnero derecho alguno, los aspectos ampliamente expuestos en la resolución impugnada demuestran que los fundamentos del demandante son equivocados y no desvirtúan los fundamentos señalados por la AGIT. Cito como Doctrina Tributaria la Resolución STG-RJ/0124/2006, como Jurisprudencia las Sentencias Nos 238/2013 de 5 de julio y 510/2013 de 27 de noviembre y la S.C. N° 0242/11-R de 16 de marzo de 2011.

Finalmente manifestó que el demandante no puede ingresar a su demanda aspectos nuevos que no fueron observados en su momento lo contrario sería vulnerar el principio de congruencia y el principio de igualdad de las partes aspectos que fueron confirmados por este Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia Nº 0228/2013 de 2 de julio.

I.1. Petitorio.

Solicita que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por David Ergueta Miranda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 16 de octubre de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a David Ergueta Miranda con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00313, correspondiente al IVA crédito fiscal de las gestiones enero a diciembre 2008, enero a diciembre 2009, enero a diciembre 2010 y del IUE de las gestiones 2008, 2009 y 2010, habiéndole solicitado documentación.

El 3 y 27 de septiembre de 2013 la administración tributaria emitió las siguientes Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación: 00075399, por incumplimiento al deber formal de entrega de toda la documentación requerida aplicando una multa de UFV 1.500; 00075416 por incumplimiento al deber formal de habilitación de Libros de Compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en las normas

específicas, aplicando una multa de 500 UFV; 00075417 por incumplimiento al deber formal de habilitación de Libros de Compras y ventas IVA de acuerdo a lo establecido en las normas específicas, aplicando una multa de 500 UFV.

El 15 de marzo la administración tributaria notificó con la Vista de Cargo N° 29-0210-13 de 4 de octubre de 2013, estableciendo reparos a favor del Fisco por el IVA Crédito Fiscal e IUE, por una suma de 267.587 UFV que incluía tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses, sanción y multa por incumplimiento de deberes formales. El ahora demandante, presentó descargos a la vista de cargo y solicitó la extinción de la deuda por prescripción.

El 14 de enero de 2014, se notificó la R.D. N° 17-0607-13 de 20 de diciembre de 2013, en el cual se determina de oficio y sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 147.187 UFV correspondiente al tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago correspondiente al IVA de los periodos enero a diciembre 2008, enero a diciembre 2009, enero a diciembre 2010 y del IUE las gestiones 2008, 2009 y 2010, además por multas por incumplimiento de deberes formales.

El recurso de alzada presentado fue resuelto con la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0392/2014 de 3 de abril, con la que se confirmó la R.D. N° 17-0607-13 de 20 de diciembre de 2013.

Interpuesto recurso jerárquico por el ahora demandante, este fue resulto por la resolución impugnada en el proceso, la cual determinó confirmar la resolución alzada.

IV.- Problema jurídico planteado.

En autos, el demandante controvierte la decisión de la autoridad demandada en sentido de confirmar la resolución de alzada y consiguientemente, la R.D. N° 17-0607-13 de 20 de diciembre de 2013, porque considera que en el caso de la prescripción, no se aplicó objetivamente la norma, existen vicios de nulidad y fue vulnerado el principio de seguridad jurídica porque la regla general de los arts. 59 y 60 del L. N° 2492, prevé cuatro años y que en su caso, la orden de fiscalización fue notificada el 16 de octubre de 2012, la vista de cargo fue emitida el 4 de octubre de 2013 y la R.D. N° 17-060-713 de 20 de diciembre de 2013, fue notificada el 14 de enero de 2014, por lo que el cómputo de la prescripción inició el primero de enero del año siguiente; es decir, 2009 prescribiendo en diciembre de 2012 motivo por el cual, la obligación ya se encontraba prescrita para exigirse el pago de los impuestos IVA e IUE gestión 2008 e IVA gestión 2009.

Igualmente, cuestión la forma de determinación que en su criterio no fue sobre base presunta, existió indebida depuración de crédito fiscal e indebida determinación del Impuesto al Valor Agregado Indebida del IVA y del IUE. Existió afectación a sus derechos, al debido proceso y a los Principios de Seguridad Jurídica y Verdad Material.

Por su parte, la AGIT sostuvo que los argumentos del demandante no demuestran o establecen de forma indubitable, la supuesta errada interpretación, solo se limitó a realizar transcripciones textuales de citas normativas y afirmaciones por demás generales y no precisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico, por los cuales considera que su pretensión no fue valorada correctamente por la autoridad demanda, por lo que no se puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante en el presente proceso señalando como criterio y precedente la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre dictada por este Tribunal Supremo de Justicia. En el fondo expresó que no existió prescripción de las gestiones 2008 y 2009 del IVA e IUE.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

A efecto de pronunciar la presente resolución, corresponde señalar que sobre la prescripción invocada por el demandante, la autoridad demandada ha señalado que no hubiera operado la prescripción de la acción tributaria para determinar tributos, en aplicación del art. 59-I-2) y 3) del Cód. Trib. Boliviano en razón de que dicha norma, con la modificación establecida en la disposición adicional Quinta de la L. N° 291 y la derogatoria prevista en la Disposición Derogatoria y Abrogatoria Primera de la L. N° 317, establece que las acciones de la administración tributaria prescribirán a los 4 años en la gestión 2012; 5 años en la gestión 2013; 6 años en la gestión 2014; 7 años en la gestión 2015; 8 años en la gestión 2016; 9 años en la gestión 2017 y 10 años a partir de la gestión 2018, para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos, determinar la deuda tributaria e imponer sanciones administrativas, correspondiendo determinar si dicho criterio es correcto.

Sobre la aplicación de la norma en el tiempo, resulta claro que debe considerarse la previsión del art. 123 de la C.P.E., prescribe que la ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral cuando lo determine expresamente a favor de los trabajadores y en materia penal cuando beneficie al imputado.

Partiendo de la norma constitucional, se tiene también, que habiendo nacido el hecho imponible en la fecha de vencimiento del periodo de pago respectivo tanto para el IVA como para el IUE de la gestión 2008 e IVA gestión 2009, resulta aplicable la normativa del art. 59 del Cód. Trib. Boliviano, antes de su modificación por la Disposición Adicional Quinta de la L. N° 291 de 22 de septiembre de 2012 y de la derogatoria prevista en la Disposición Derogatoria y Abrogatoria Primera de la L. N° 317 de 11 de diciembre de 2013; consecuentemente el término de la prescripción para este caso, es de 4 años, para cuyo cómputo deben considerarse cuando corresponda las causales de interrupción y suspensión señaladas en los arts. 61 y 62 de la L. Nº 2492 respectivamente.

Consecuentes con el entendimiento anterior, se concluye que la autoridad demandada, al aplicar retroactivamente la norma ha viciado de nulidad la resolución jerárquica, correspondiendo se emita una nueva en el marco de la presente resolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia y ANULA la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1040/2014 de 14 de julio, y ordena que la Autoridad General de Impugnación Tributaria resuelva el Recurso Jerárquico planteado por David Ergueta Miranda, en el marco legal señalado precedentemente.

No suscriben los Magistrados Carlos Alberto Egüez Añez, Olvis Egüez Oliva, Edwin Aguayo Arando por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

133

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 14 a 20 vta., en la que Lilian Zabala Zambrana y Vanessa Guerrero Álvarez en representación de Manuel Félix Sangüeza Guzmán, Gerente Regional Potosí, dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1136/2014 de 5 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la providencia de admisión de fs. 34; la contestación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 79 a 83; la réplica de fs. 87 a 91; 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 parte demandante señala que por carta AN-GNFGC-DIAFC-218/12 de 19 de junio de 2012, requirió a la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL. la remisión de la carpeta correspondiente a la DUI 2012/543/C-920 de 5 de junio de 2012 siendo atendida por carta N° SAA-242/12 de 20 de junio de 2012, asimismo la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros (UTISA) remitió fotocopias legalizadas de las DUI´s con su documentación de soporte, verificada la documentación, constato que para su tramitación se empleó MIC/DTA Nº 228702 de 20 de mayo de 2012 que consigna en el campo 38, correspondiente a marcas y numero de bultos, que para validar su autenticidad, consistentes en los certificados de test de emisión de gases emitidos por el Taller Automotriz Barrientos, Certificados de Adecuación Ambiental del Taller de Refrigeración y Aire Acondicionado Frio Antártida y los Certificados Medioambientales emitidos por IBMETRO se remitieron requerimientos de certificación, siendo atendido por el Taller Automotriz Barrientos con carta de 13 de agosto de 2012 en el que se establece que los certificados de test de emisión de gases, remitidos para su validación correspondientes a las 3 DUI´s no fueron emitidos por su empresa, por lo que infirió que la documentación cursante en las carpetas de los despachos aduaneros son certificados falsificados.

Añade que IBMETRO habría respondido indicando que los Certificados Medio Ambientales remitidos para su validación documental no fueron encontrados físicamente, ni digitalmente, concluyendo que tienen un origen fraudulento, que a efectos de validar las características de la mercancía declarada en la tramitación de los despachos aduaneros obtuvo información sobre la fabricación de los vehículos nacionalizados y todos tendrían más

de 9 años de antigüedad, lo cual vulneraria el inc. f) del art. 3 del D.S. N° 29836 incorporado al art. 9 del Anexo del D.S. N° 28963 que establece un máximo de 7 años de antigüedad, que el año de fabricación declarado para la nacionalización de los vehículos es de 2007 que difiere del año de fabricación efectivo de los mismos, por lo que la mercancía nacionalizada consistente en los tres camiones habría tenido prohibida su importación a territorio nacional y ya habrían sido bloqueados en el Sistema para que el RUAT no otorgue las placas de circulación, que posterior a ello se emitió la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-022/13 de 18 de julio de 2013, que declaro probada la comisión de la contravención aduanera de contrabando, que recurrida de alzada, se pronunció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0035/14 de 12 de mayo de 2014 que dispuso anular la resolución sancionatoria, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta en acta de intervención contravencional, para que la administración aduanera someta a jurisdicción ordinaria penal por la presunta falsificación de los certificados y luego se emita nueva Acta de Intervención si correspondiere, que habiendo interpuesto recurso jerárquico, la AGIT dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1136/14 de 5 de agosto de 2014 que confirmó la Resolución de alzada, causándole agravio, lo que motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante efectuando una cita de la argumentación por la AGIT, alega que al amparo de los arts. 1 y 30 de la L. N° 1990 y 22 del D.S. N° 25870 que prevén que la potestad aduanera es ejercida por la Aduana Nacional en virtud de las L. Nos. 1990 y D.S. N° 25870 se encuentra en el conjunto de facultades y atribuciones que la ley le otorga para el control del ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia otros países o zona franca, así como el Código Tributario Boliviano que ha conferido a las administraciones tributarias facultades para el control, verificación, fiscalización e investigación a través de sus arts. 21, 66 y 100 y ss., del señalado cuerpo normativo, que en el caso de la Administración Tributaria Aduanera la verificación y control de cumplimiento por parte de los auxiliares de la función pública aduanera y operadores de comercio exterior de las normas y procedimientos aduaneros para el cumplimiento de sus fines y objetivos, que se encuentran sometidos a la potestad aduanera, la administración tributaria aduanera en ejercicio de esas atribuciones tiene plena facultad para controlar y verificar en forma posterior al despacho aduanero la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales vinculadas a la importación y exportación de mercancías que en el caso de autos es a través del procedimiento de fiscalización aduanera posterior, asimismo cita el art. 48 del D.S. N° 27310 en cuanto a las facultades de la Aduana de control previstas por los arts. 21 y 100 de la L. Nº 2492, el art. 3 del D.S. N° 29836 que incorpora en el art. 9 del anexo D.S. N° 28936 de 6 de diciembre de 2006, refiriéndose a la prohibición de importar vehículos automotores de las partidas Nos. 87.02 y 87.04 con antigüedad mayor a 7 años durante el 1° año de vigencia, 6 años para el 2° año de vigencia, 5 años a partir del 3° año de vigencia, por lo que el vehículo en cuestión tendría una antigüedad mayor a 7 años y se encontraba prohibido a partir del 4 de diciembre de 2008, asimismo señala que por su parte el art. 8 del Cód. Trib. Boliviano prevé que cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicaría prescindiendo de esas formas sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro, así como el art. 160 de la L.

N° 2492 que prevé la clasificación de contravenciones tributarias, estableciendo en su num. 4 como contrabando cuando se refiere al último párrafo del art. 181, modificado en su importe en la L. Nº 317.

Cita también el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano en cuanto a la carga de la prueba, la apreciación, pertinencia y oportunidad de las pruebas según los arts. 81 del Cód. Trib. Boliviano y 85 de la L. N° 1990, afirmando claramente que el art. 48 del D.S. N° 27310 establece las facultades que pueden ser ejercidas por la administración aduanera, en ese sentido afirma que se estableció en base a la información remitida por IBMETRO, el Taller Automotriz Barrientos y la información obtenida de la página web, que la misma fue validada a través del fax instructivo AN-GNNNGC-DNPNC-F-017/09 de 76 de abril de 2009 emitido por la Aduana Nacional, que cursa en antecedentes presentada como documentos soporte de la Declaración Única de Importación, que respecto al certificado de IBMETRO, no existe y no está registrado en ninguno de los archivos de IBMETRO Central La Paz, de acuerdo a la Nota Nº IBMETRO DML CE 01272/12 de 4 de julio de 2012.

Adicionalmente, señala que de acuerdo al informe de IBMETRO, no cumple con los requisitos para su validez, porque carece de datos fidedignos que hagan plena fe, por lo que aun siendo este auténtico no tiene validez, habiéndose emitido el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-084/12 de 31 de octubre de 2012 que no fue considerado por la autoridad de impugnación tributaria al momento de la emisión de resolución de recurso jerárquico, más aun si IBMETRO habría proporcionado datos claros y precisos sobre las observaciones a la validez y requisitos que debe contener el certificado medio ambiental.

Asimismo aclarando que no pretende que se declare la falsedad del referido documento siendo esto competencia penal, manifiesta que esto no exime la facultad de la Autoridad de Impugnación Tributaria para manifestarse sobre la validez de los certificados más aún si existe respaldo documental consistente en el informe de IBMETRO, donde se indica que dichos certificados inobservan los requisitos de validez de acuerdo a procedimiento, evadiendo un pronunciamiento en el fondo provocando perjuicio y dilación injustificada. Ya que el recurrente no habría desvirtuado en el proceso de contrabando contravencional lo señalado por la Administración de Aduana que acreditó documentalmente y de forma fehaciente la invalidez de los certificados, considerando el art. 76 del Cód. Trib. Boliviano referido a la carga de la prueba.

Con relación a los certificados de test de emisión de gases ZFO-IM-BA-2012-91, ZFO-IM-BA-2012-92 y ZFO-IM-BA-2012-93, el Taller Automotriz Barrientos con carta de 16 de agosto de 2012 indico que los certificados de test de emisión de gases remitidos para su validación correspondientes a las 3 DUI´s no fueron emitidos por su empresa, detallando los números de estos certificados ZFO-IM-BA 2012-91, ZFO-IM-BA-2012-92 y ZFO-IM-BA-2012-93 emitidos en 15 de febrero de 2012 para otros importadores y otros vehículos, infiriéndose en ese sentido que la documentación que cursa en las carpetas de los despachos aduaneros son certificados falsificados, por cuanto no cumple con los requisitos esenciales del acto administrativo que debe contener en cuanto a la competencia, objeto y procedimiento para su emisión, requisitos que se encuentran en el art. 28 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo, dos afirmaciones que considera acreditan que la documentación soporte de respaldo de las Declaraciones Únicas de Importación DUI´s C-919, C-920 y C-921 no son válidas, así como la información obtenida y contenida en el Informe AN-GNFGC-DIAFC-127/12 de 15 de agosto de 2012, el modelo de los vehículos descritos en las DUI´s 2012

/543/C-920 y 2012/543/C-921 corresponde a vehículos anteriores al modelo 2002, por lo que al 5 de junio de 2012 tiene más de 10 años de antigüedad, situación que acusa vulnera lo establecido en el inc. f) del art. 3 del D.S. N° 29836 incorporado al art. 9 del Anexo del D.S. N° 28963 que establece un máximo de antigüedad de 7 años, por lo que considera que la importación se encuentra prohibida, ya que la información de los vehículos no coinciden con la declarada en las DUI´s, lo cual no habría sido de pronunciamiento por la AGIT, razones por las que considera que sus argumentos deben ser tomados en cuenta a efectos de precautelar el debido proceso.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda, se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1136/14 de 5 de agosto de 2014, emitida por la AGIT, que confirma la resolución de alzada, debiendo confirmarse la resolución sancionatoria de contrabando contravencional.

II.- De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 8 de junio de 2015, que cursa de fs. 79 a 82 vta., mediante el cual, expresó lo siguiente:

Que la demanda no desvirtúa los fundamentos de la AGIT, más aún cuando son copia de los fundamentos expuestos en instancia recursiva, por cuanto no demuestran la supuesta errada interpretación de la AGIT, habiéndose limitado a realizar una relación de hechos, transcripciones de citas normativas y afirmaciones generales e imprecisas, sin exponer razonamientos de carácter jurídico por las que crea que su pretensión no haya sido valorada correctamente.

Afirma que la AGIT ha considerado el debido proceso, puntualizando que respecto a lo aducido en la demanda conforme a los antecedentes del proceso, el acta de intervención contravencional, que se presume la falsificación de los certificados emitidos por la importación de los vehículos con chasis MK25A03212, MK252K00671 y MK252N05061, tramitados con las DUI C-919 y C-921 calificando la conducta del sujeto pasivo como contrabando contravencional y la comisión de los delitos de falsedad material y uso de instrumento falsificado, aspecto que refiere fue reiterado en las consideraciones de la resolución sancionatoria, por lo que la prueba del proceso como son los certificados de Test de Emisión de Gases ZFO-IM-BA-2012-91, ZFO-IM-BA-2012-92 y ZFO-IM-BA-2012-93 y los Certificados Medioambientales CM-PT-04-00096-2012, CMK-POT-04-00097-2012 y CM-PT-04-00098-2012 supuestamente emitidos por el Taller Automotriz Barrientos e IBMETRO expreso que según la información proporcionada por dichas entidades, la citada documentación no fue emitida por ninguna de ellas y que además inconsistencia en los referidos certificados, resultando por tanto falsos, por tal motivo esa prueba estaría supeditada al pronunciamiento en la vía penal, es decir para determinar si los hechos generadores acaecieron o no y dé como resultado el nacimiento de una contravención aduanera, de la cual sería responsable el sujeto pasivo, afirmando que se requiere previamente el pronunciamiento sobre la veracidad de los mencionados documentos, hecho que compete investigar al Ministerio Publico, concluyendo que el demandante pretende tergiversar los hechos.

En ese contexto, afirma que la AGIT está imposibilitada por mandato expreso del art. 197-II-b) del Cód. Trib. Boliviano, para pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medioambiental, teniendo la Administración Tributaria Aduanera, las vías legales para ese fin, de acuerdo al art. 217 último párrafo del Cód. Trib. Boliviano, referido un proceso judicial previo, que estaría iniciado conforme indico y recalco la administración aduanera en todo el proceso de impugnación y en la presente demanda, afirmando que no se puede ingresar al análisis de la sanción, ya que debe pronunciarse sobre el asunto en base a una prueba cuya legalidad esta observada, constituyendo una infracción del art. 197-II-b) del Cód. Trib. Boliviano, por lo que las pretensiones del demandante no corresponderían, habiendo sido correcta la anulación de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de intervención contravencional, con el objeto de que a partir del pronunciamiento de la instancia competente determinar la veracidad de la documentación de respaldo a la importación, la administración aduanera emita una nueva acta de intervención, si corresponde, en consecuencia lo que pretende el demandante es ingresar a temas de fondo sin considerar y desvirtuar lo señalado.

Es así que cita como doctrina la contenida en el sistema de doctrina tributaria SIDOT V.2. AGIT-RJ/0558/2011, asimismo como jurisprudencia cita las Sentencias Nos. 238/13 de 5 de julio de 2013; 510/13 de 27 de noviembre de 2013; 216A/13 de 26 de junio de 2013 de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, así como la S.C. N° 0757/03-R de 4 de junio de 2003, por lo que considera que los argumentos del demandante no son evidentes, en consecuencia la resolución de recurso jerárquico impugnada, fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por consiguiente ratifica los fundamentos de la misma concluyendo que la demanda carece de sustento jurídico tributario y no cuenta con agravio ni lesión de derechos, que se le hubiera ocasionado.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda.

III.- 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:

Mediante nota AN-GNFGC-DIAFC-218/12, el Gerente Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional de Bolivia solicitó documentación original a la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL de la Declaración de Importación 2012/543/C-920 de 5 de junio de 2012, siendo remitida esta documentación en 20 de junio de 2012 según Cite SAA-242/2012, posteriormente el 5 de julio de 2012 el Coordinador de la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros UTISA remitió a Gerencia Nacional de Fiscalización de la Aduana Nacional copias legalizadas correspondientes a las DUI´s C-919 y C-921.

El 27 de agosto de 2012 el Instituto Boliviano de Metrología, mediante nota DML CE 1728/2012, en respuesta a la solicitud de verificación de autenticidad de certificados medio ambientales emitidos en los Recintos de Aduana de Frontera Abaroa, señalo que el Instituto Boliviano de Metrología por medio de la Dirección de Metrología Legal, realizó la revisión en los archivos de certificados observados, afirmando que no se encuentran registrados en archivos de la Dirección de Metrología Legal, concluyendo que tienen un origen fraudulento, por lo que esa dirección iniciaría acciones que correspondan y solicito a la Gerencia de

Fiscalización de la ANB efectuar las gestiones que sean convenientes para dar con los responsables de los hechos (fs. 134 a 136 del Anexo 1).

Mediante Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-022/2013, el Gerente Regional Potosí de la Aduana Nacional, declaró probada la comisión del contrabando contravencional contra Libna Giovana Arandia y Yolanda R. Gonzales Foronda, Agencia Despachante de Aduana SAA SRL, por los incs. b y f del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, considerando que se trata de mercancía prohibida en aplicación a los arts. 161-5 y 181-II del Cód. Trib. Boliviano, disponiendo el comiso definitivo del medio de transporte a favor del Estado. Asimismo, se dispuso que en coordinación con el Control Operativo Aduanero, la captura de los tres motorizados descritos en el Acta de Intervención AN-GNFGC-C Nº040/12 de 20 de septiembre de 2012, disponiéndose que la Administración proceda a la anulación de las Declaraciones Únicas de Importación 2012/543/C-920, 2012/543/C-921 y 2012/543/C-919 y comunicar al RUAT para el bloqueo en el sistema.

Contra esa Resolución sancionatoria, Libna Giovana Aranda Zuñavi interpuso recurso de alzada en 4 de febrero de 2014, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0035/14 de 12 de mayo de 2014, que dispuso anular la resolución sancionatoria de contrabando contravencional con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta el acta de intervención contravencional AN-GNFGC-C-040/12 de 20 de septiembre de 2012, para que la Administración Aduanera someta a la jurisdicción ordinaria penal la presunta falsificación de los certificados ZFQ-IM-BA-2012-91, ZFO-IM-BA-2012-92, ZFO-IM-BA-2012-93, CM-PT-04-00096-2012, CM-PT-04-00097-2012 y CM-PT-04-00098-2012 y posteriormente emita nueva acta de intervención de acuerdo al art. 212-I-c) del Cód. Trib. Boliviano.

Posteriormente contra esta resolución de alzada, el Gerente Regional de Potosí de la Aduana Nacional, interpuso recurso jerárquico el 3 de junio de 2014, que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) que por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1136/14 de 5 de agosto de 2014, confirmo la resolución de alzada, en consecuencia anuló obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo es decir hasta el Acta de Intervención Contravencional de 20 de septiembre de 2012, con el objeto de que a partir del pronunciamiento que dicte la instancia competente para determinar la veracidad de los certificados señalados, la administración aduanera emita una nueva acta de intervención si corresponde de acuerdo al art. 212-I-b) del Cód. Trib. Boliviano.

En el 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., no habiendo nada más que tramitarse, de fs. 137 se decretó “Autos para sentencia”.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si la AGIT no considero y evadió pronunciamiento de fondo en la resolución de recurso jerárquico acerca del informe de IBMETRO y el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-084/12 de 31 de octubre de 2012, respecto a la emisión de los certificados fraudulentos, precautelando el debido proceso.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

IV.2. Sobre si la AGIT no considero y evadió pronunciamiento de fondo en la Resolución de Recurso Jerárquico acerca del informe de IBMETRO y el Acta de Intervención Contravencional AN-GRPGR-UFIPR-AI-084/12 de 31 de octubre de 2012, respecto a la emisión de los certificados fraudulentos, precautelando el debido proceso.

De la revisión de la resolución de recurso jerárquico ahora cuestionada, se constata que por nota AN-GNFGC-DIAFC-218/12, la Aduana Nacional de Bolivia solicitó documentación original a la Agencia Despachante de Aduana SAA SRL de la Declaración de Importación 2012/543/C-920 de 5 de junio de 2012, remitida ésta, por su parte la Unidad Técnica de Inspección de Servicios Aduaneros (UTISA) también remitió copias legalizadas correspondientes a las DUI´s C-919 y C-921, posteriormente el 27 de agosto de 2012 el Instituto Boliviano de Metrología, mediante nota DML CE 1728/2012, en respuesta a la petición de verificación de autenticidad de certificados medio ambientales de los Recintos de Aduana de Frontera Abaroa, indicó que el Instituto Boliviano de Metrología por medio de la Dirección de Metrología Legal, revisó los archivos de certificados observados, observando que no se encuentran registrados en archivos de la Dirección de Metrología Legal, consecuentemente concluyó que tendrían aparentemente un origen fraudulento, por lo que por parte de esa dirección iniciaría las acciones correspondientes, llegándose a emitir la Resolución Sancionatoria de Contrabando Contravencional AN-GRPGR-ULEPR-RS-022/2013, por la que se declaró probada la comisión del contrabando contravencional contra Libna Giovana Arandia y Yolanda R. Gonzales Foronda, Agencia Despachante de Aduana SAA SRL al amparo de los incs. b y f del art. 181 del Cód. Trib. Boliviano, ordenando que se proceda a la anulación de las DUI´s 2012/543/C-920, 2012/543/C-921 y 2012/543/C-919, resolución anulada por la ARIT mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0035/14 de 12 de mayo de 2014, que dispuso reposición de obrados hasta el Acta de Intervención contravencional AN-GNFGC-C-040/12 de 20 de septiembre de 2012, para que la administración aduanera someta a la jurisdicción ordinaria penal la presunta falsificación de los certificados ZFQ-IM-BA-2012-91, ZFO-IM-BA-2012-92, ZFO-IM-BA-2012-93, CM-PT-04-

00096-2012, CM-PT-04-00097-2012 y CM-PT-04-00098-2012 y posteriormente emita nueva Acta de Intervención de acuerdo al art. 212-I-c) del Cód. Trib. Boliviano, que recurrida jerárquicamente fue confirmada por la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1136/14 de 5 de agosto de 2014, al considerar en base al principio del juez natural y precisamente en atención al debido proceso, considerando que la autoridad administrativa o jurisdiccional tienen sus competencias definidas en base a un ordenamiento jurídico y ejercen sus funciones en base al principio de legalidad en resguardo de los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa y que en lo que respecta a la competencia de la autoridad de impugnación tributaria se debe a las previsiones del art. 197 del Cód. Trib. Boliviano, que advirtiendo que respecto a la documentación cuestionada cuya falsificación se presume, corresponderá al resultado del proceso penal determinar quién o en qué grado fue o fueron responsables de su elaboración, en ese sentido aclara que no es competencia de la administración aduanera establecer esa falsedad, por consiguiente explica que la instancia jerárquica está imposibilitada de pronunciarse sobre la autenticidad o falsedad del certificado medioambiental, lo cual conlleva su impedimento ingresar en el análisis de la sanción puesto que implicaría una infracción al art. 197-II-b del Cód. Trib. Boliviano, aspectos de los que se desprende que no es evidente que la AGIT no se haya pronunciado sobre el informe de IBMETRO y el Acta de Intervención Contravencional, en cuanto a la emisión de los certificados aparentemente fraudulentos en resguardo del debido proceso.

Por todo lo expuesto, se observa que la autoridad demandada obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 14 a 20 vta., interpuesta por Lilian Zabala Zambrana y Vanessa Guerrero Álvarez en representación de Manuel Félix Sangüeza Guzmán, Gerente Regional Potosí, dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1136/2014 de 5 de agosto, 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

135

Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivia
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 143 a 148, admitida por providencia de fs. 150, interpuesta por Olvis Jesús Oliva López, en representación de la Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, emitida por el Directorio Ejecutivo de la Aduana Nacional de Bolivia; la contestación vía facsímil de fs. 152 a 170 y en original de fs. 310 a 318, la réplica y dúplica cursantes de fs. 348-349 vta.; y, 360-361 vta., respectivamente, 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 de la empresa demandante refiere que, mediante Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR Nº 002/2014 de 23 de enero, la Gerencia Regional Oruro de la Aduana Nacional de Bolivia, resolvió sancionar a DAB, por supuesto incumplimiento a la obligación establecida en el art. 69-e) y l), hecho tipificado en el art. 83-16), ambos del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, al respecto, la empresa demandante, presentó recurso de revocatoria contra la mencionada resolución sancionatoria, haciendo notar a la administración aduanera, que ella misma no habría cumplido el art. 8 del Reglamento para el Procedimiento Administrativo de Aplicación de Sanciones a los Concesionarios de Depósitos de Aduana por Infracciones Administrativas, ya que al ser expresa la condición de la recepción del informe técnico para el cómputo de los plazos, dicho acto preparatorio con el sello de recepción debe ser puesto en conocimiento de DAB y, al negarse el conocimiento de este acto, se estaría vulnerando el derecho de la empresa demandante, de conocer el proceso y poder revisar el cumplimiento de los plazos por parte de la Aduana Nacional de Bolivia, infringiendo el art. 28 de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, considerando uno de los elementos sustanciales la notificación de las actuaciones con todos sus elementos que permitan verificar el cumplimiento del procedimiento, otorgando todas las posibilidades para una real defensa, por lo que se estaría violando los principios reconocidos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Añade que, se hizo notar que la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR Nº 002/2014 de 23 de enero, no se encuentra debidamente fundamentada en cuanto a la infracción cometida por DAB, sin realizar una adecuada identificación del supuesto

incumplimiento, vulnerándose el citado art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin poder determinar a ciencia cierta si la empresa demandante, incumplió el Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros; así también, se desvirtuó el supuesto incumplimiento que se habría realizado de conformidad al informe técnico, realizado por Nelva Camata, ya que el mismo no se encuentra fundamentado, ya que se solicitó un informe actualizado sobre mercancías perecederas con fecha de vencimiento caducas.

Agrega que, mediante Cite: 1497/2013, se solicitó la localización de mercancía objeto de destrucción en un solo lugar, haciendo el Informe mención a que el incumplimiento se debió a la falta de estibadores para el proceso de destrucción, por lo que los antecedentes que conllevaron a la elaboración del Informe Técnico AN GROGR ORUOI SPCI Nº 1251/2013, tenía un enfoque erróneo y sin ninguna relación con la supuesta infracción mencionada en la resolución sancionatoria, con relación a la falta de estibadores, pretendiendo sancionar dos veces a DAB por un mismo hecho.

Indica que, a pesar de todos estos argumentos presentados ante la administración aduanera, esta emite la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 5 de marzo, la cual confirmó la supuesta infracción cometida por DAB, por lo que, el 28 de marzo de 2014, interpuso recurso jerárquico en contra de la referida resolución; empero, a pesar de los argumentos presentados por el concesionario DAB, la administración aduanera, nuevamente de una manera arbitraria emitió la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, mediante la cual rechazó el recurso jerárquico, con el argumento de que DAB habría incumplido la obligación de coadyuvar con la Aduana Nacional para que efectúe los procesos operativos de destrucción de mercancías; asimismo, por no haberse designado suficiente personal (estibadores), ocasionando un supuesto daño económico y procedimental, multando a la empresa demandante con 7.879,45 UFV's, hecho que llama la atención, ya que la Aduana Nacional pretende sancionar a DAB, por errores cometidos por su personal, al no identificar y valorar correctamente y más aún tomar en cuenta antecedentes que no tienen relación con la presunta falta de estibaje, haciendo referencia a que existe el acta de notario en la cual se establece que no existían la cantidad suficiente de estibadores, hecho que la Aduana Nacional quiere usar a su conveniencia, ya que se contaba con la cantidad de estibadores suficiente en cuando a la solicitud hecha por la Aduana Nacional, por lo que la Gerencia Regional Oruro y el Directorio¡, ambos de la Adunan Nacional de Bolivia, han vulnerado los principios del procedimiento administrativo sancionador, que se hallan establecidos en los arts. 71, 72 y 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta su demanda en los siguientes argumentos:

I.2.1. Inexistencia de argumentos legales en resoluciones y sanción administrativa.

Los fundamentos para el rechazo del recurso de revocatoria, resuelto por Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 05 de marzo y principalmente la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, no tienen sustento normativo legal ni real, como dispone el art. 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo, basándose en interpretaciones totalmente subjetivas y sesgadas, ya que las referencias proporcionadas, avalan los argumentos de la parte demandante, así como los fines y principios sancionadores, que difieren de la conceptualización arraigada de la administración aduanera, que considera como su función principal la de aplicar sanciones bajo consideraciones subjetivas o

interpretaciones basadas en analogías, expresamente prohibidas por el art. 283 –Principio de Legalidad- del D.S. N° 25870, dejando de lado sus verdaderas funciones y obligaciones.

Agrega que, el art. 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo, indica que los actos administrativos deben ser proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico, existiendo en el presente caso total desproporción entre una obligación que ha sido cumplida de muy buena fe y la sanción que se aplica caprichosamente sobre subjetividades basadas en un hecho externo irrelevante.

I.2.2. Principios de buena fe, verdad material y razonabilidad.

Bajo estos principios expresados en los arts. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 3 de su Reglamento, sustentados en el art. 303 del D.S. N° 25870, adoptados expresamente por la administración aduanera en el art. 4 del Reglamento para la Concesión, que indica en su inc. h) "Presunción de buena fe en las acciones de los concesionarios y de los funcionarios de los concesionarios", por su parte el principio de verdad material constriñe a la administración, a investigar la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, por lo que no aplica como fundamento que la administración aduanera indique que el recurrente no habría colaborado en la destrucción y designar estibadores para ese trabajo; asimismo, en ningún momento se demostró el supuesto daño económico a la administración aduanera, por lo cual el concesionario no tiene más que amparar su aseveración en el principio de buena fe y en la razonable interpretación de las acciones previas ejecutadas por su parte que demuestran el cumplimiento al Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, no existiendo motivo evidente, ni siquiera subjetivo, que sustente una presunción de incumplimiento intencionado; sin embargo, la administración se aparta de este principio y presume mala fe en el concesionario pues al ratificar su sanción les tilda no sólo de incumplidores sino de mentirosos, cuando las únicas evidencias existentes y demostrables son las de cumplimiento del concesionario, ya que se realizó la colaboración requerida para la destrucción de la mercancía perecedera, por lo que la determinación de la Aduana es contraria al principio de buena fe.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda, dejando sin efecto la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR Nº 002/2014 de 23 de enero, la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 5 de marzo y la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014; y consecuentemente, se deje sin efecto la sanción impuesta de 7.879,45.- UFV's.

II.- De la contestación a la demanda.

Silvia Eugenia Mendizábal Riveros, se apersonó al proceso en representación legal de Marlene Ardaya Vásquez, Presidenta Ejecutiva a.i. de la Aduana Nacional y respondió negativamente mediante memorial presentado vía facsímil de fs. 152 a 170 y en original de fs. 310 a 318, bajo los siguientes argumentos:

Luego de una relación de antecedentes, manifiesta que el Reglamento de Concesiones aprobado mediante Resolución de Directorio Nº 01-006-12 de 20 de julio de 2016, en su art. 83-16, dispone: "Incumplimiento de cualquiera de las obligaciones del concesionario establecidas en el art. 69 que no estén específicamente detalladas en el presente artículo"; por su parte el art. 69-e) y l) del mismo Reglamento, nos dice: "e) Prestar servicio de asistencia al control de tránsito, servicio logística, servicio de almacenaje y otros

servicios regulados de manera que permita a la Aduana Nacional de Bolivia cumplir con la facilitación al comercio exterior en cumplimiento de los arts. 9, 10, 11, 12, 13 y 14 del presente Reglamento. I) Coadyuvar con la Aduana Nacional de Bolivia para que efectúe los procesos operativos de acuerdo con los procedimientos dispuestos por la Aduna Nacional de Bolivia", el art. 68 del Reglamento ya referido, dispone: "Facilitación del Despacho de Mercancías. El Concesionario estará obligado a realizar todos los actos necesarios para agilizar y facilitar el despacho y el aforo de las mercancías, en coordinación con la administración aduanera. Esta obligación de forma enunciativa y no limitativa, constituirá en:

a) Contar con el personal para estiba y desestiba suficientes, además del equipamiento necesario para el reconocimiento físico y/o aforo de mercancías por parte de la Aduana Nacional de Bolivia o del Despachante de Aduana, ya sea en estado de depósito aduanero, remate y otras operaciones aduaneras, debiendo ser incrementado a requerimiento de la administración aduanera, de acuerdo a las necesidades de la operativa aduanera o por el incremento de mercancías en el recinto aduanero. Dicho requerimiento deberá ser cumplido en el plazo máximo de 10 días hábiles computables a partir de su recepción".

Por su parte, el art. 7-III del mismo Reglamento, indica que: "Para la realización de los servicios regulados y no regulados, los concesionarios deberán contar con los equipos, infraestructura y personal suficiente y apropiado, que les permita realizar, durante toda la vigencia de la concesión y sin restricciones, todas y cada una de las actividades descritas en el presente reglamento".

No obstante de la claridad de las disposiciones administrativas transcritas, el demandante de manera parcial y errada con la intencionalidad de hacer incurrir en error a sus autoridades, en los antecedentes de la demanda objeto de contestación se hace alusión a que la Gerencia Regional Oruro y el Directorio de la Aduana Nacional de Bolivia, habrían vulnerado los principios del procedimiento administrativo sancionador, que se hallan establecidos en los arts. 71, 72 y 73 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin señalar de manera precisa con qué actuaciones la Aduana Nacional estaría vulnerando los mencionados principios; sin embargo, cabe señalar, que la Resolución Sancionatoria AN-GROGR ULEOR Nº 002/2014, emitida por la Gerencia Regional Oruro y la Resolución Nº 03-029-14, emitida por el directorio de la Aduana Nacional, fueron impuestas ante la infracción administrativa cometida por DAB, que está prevista en la norma de forma expresa y clara, tal como se puede evidenciar de los artículos precedentemente citados, y que la infracción tipificada está supeditada a dos posibilidades y/o condiciones, la primera respecto al personal suficiente cuyo incremento depende en atención a las necesidades de la operativa y la segunda en relación a la infraestructura y maquinaria necesaria condicionada por el incremento de mercancías en el recinto y por lo mismo la obligación puede considerarse infringida si ocurre que el personal no sea suficiente, o la segunda, en relación a que el equipamiento no cubra las necesidades.

Añade que, la infracción cometida por Depósitos Aduaneros Bolivianos – DAB, en el caso tiene que ver con una omisión, la de no estar acorde a las necesidades de la operativa aduanera e incumplir con su obligación de realizar todos los actos necesarios para agilizar y facilitar el despacho aduanero, aspecto que se encuentra plasmado en el art. 68 del precitado Reglamento de Concesiones, siendo una obligación del concesionario prestar el servicio de manera eficiente y con calidad para las operativas aduaneras y no sólo el mero cumplimiento del contrato suscrito con la Aduana Nacional, lo que significa que deberá asignar los recursos y el personal necesario y suficiente, para las labores que le encomiende la Aduna Nacional.

Indica que, el demandante refirió que se tomó en cuenta antecedentes que no tienen relación con la presunta falta de estibaje, y haciendo referencia a la existencia del acta de notario en la cual se establece que no existía la cantidad suficiente de estibadores, es necesario señalar que se mencionan las notas enviadas a DAB, con el objeto de demostrar que en reiteradas oportunidades no dio respuesta alguna a las solicitudes hechas por la Aduana Nacional, las cuales tenían como fondo la destrucción de las mercaderías perecederas.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución RD Nº 03-029-14, impugnada en el presente proceso.

III.- Contenido de la réplica y dúplica.

La parte demandante, presentó memorial de réplica el 24 de julio de 2015, cursante de fs. 348-349 vta., reiterando los argumentos expuestos en su demanda, refiriendo antecedentes relacionados al proceso de destrucción de la mercancía perecedera; a su vez, la representante legal de la Aduana Nacional de Bolivia, presento memorial de dúplica el 21 de septiembre de 2015, vía facsímil que cursa de fs. 353 a 355 y en físico de fs. 360-361, reiterando las alegaciones vertidas en la contestación a la demanda contenciosa administrativa, agregando que las afirmaciones de DAB, no se encuentran debidamente probadas ni justificadas con medio probatorios adecuados.

IV.- 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:

- Del Acta de la reunión efectuada el 30 de octubre de 2013, entre funcionarios de la Aduana Interior Oruro y DAB (ahora demandante), se advierte que se solicitó al concesionario que para los casos de destrucción de mercancías se asigne mayor personal -estibadores-, ya que en anterior destrucción de mercancías se tropezó con el problema de falta de estibadores, por lo que a partir del acuerdo establecido en dicha Acta, ya no se tendría ese problema, documento que fue firmado por la representante de DAB, funcionarios del COA y de la Aduana Nacional.

- Conforme el Acta de Destrucción de Mercancía de 14 de noviembre de 2013, se evidencia que no se pudo cargar la mercancía por la falta de estibadores.

- Luego, mediante Informe AN-ULCPC Nº 084/2013 de 21 de noviembre, la Unidad de Lucha Contra la Corrupción de la Aduana Nacional, concluyó que el Concesionario Depósitos Aduaneros Bolivianos, no cumplió con su obligación de proporcionar información; por otra parte, el insuficiente personal de estiba proporcionado por Recinto Aduanero DAB, para el acto de destrucción, pese a existir el Acta de Reunión de 30 de octubre de 2013, ocasionando contratiempos en cumplimiento del procedimiento operativo, recomendando iniciar el relacionamiento correspondiente, por incumplimiento a lo dispuesto en los incs. 2) y 16) del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Depósitos Aduaneros.

- Posteriormente, la Gerencia Distrital Oruro de la Aduana Nacional de Bolivia, emitió la Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR Nº 002/2014 de 23 de enero, por la que declaró probada la infracción administrativa del Concesionario de Depósito de Aduana DAB,

por haber incumplido la obligación establecida en los incs. e) y l) del art. 69, hecho tipificado en el num. 16 del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Depósitos de Aduana aprobado por Resolución de Directorio Nº RD 01-006-12 de 2 de julio de 2012, aplicando la multa de 7.879,45.- UFV's, por no haber coadyuvado con la operación aduanera de destrucción de mercancías, por la falta de personal de estibadores, ocasionando un perjuicio tanto económico y procedimental.

- Contra dicha Resolución Sancionatoria, el 20 de febrero de 2014, José Luis Cossio Medinaceli, en representación de DAB, interpuso recurso de revocatoria, que mereció la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR-ULEOR Nº 002/2014 de 5 de marzo, por la que la Gerencia Distrital Oruro de la Aduana Nacional, confirmó la Resolución Sancionatoria AN GROGR ULEOR Nº 002/2014.

- Mediante escrito de 28 de marzo de 2014, DAB interpuso recurso jerárquico en contra de la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR-ULEOR Nº 002/2014, mismo que fue rechazado por el Directorio de la Aduana Nacional, mediante la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 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 de fs. 362, 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: 1) Si la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 5 de marzo y principalmente la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, no tienen sustento normativo legal ni real, como dispone el art. 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo, basándose en interpretaciones totalmente subjetivas y sesgadas, por lo que no se encontraría debidamente fundada y motivada; y, 2) Si la Aduana Nacional vulneró los principios de buena fe y verdad material.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración 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 la administración aduanera y la autoridad administrativa; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

V.2. De la problemática planteada.

V.2.1. Sobre la motivación de los fallos como componente del derecho al debido proceso.

En cuanto al derecho a una resolución debidamente motivada, la jurisprudencia constitucional, mediante la S.C. Plurinacional N° 1469/2013 22 de agosto, estableció 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 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.

(…) cabe señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo, pudiendo ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiéndose expresar las convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas…".

De la jurisprudencia glosada precedentemente se tiene que, la fundamentación de las resoluciones administrativas, constituye un elemento que forma parte de la garantía jurisdiccional del debido proceso, de lo que se infiere que toda autoridad que emite una resolución necesariamente debe exponer los hechos, la valoración efectuada de la prueba aportada, los fundamentos jurídicos de su determinación y las normas legales que aplica al caso concreto y que sustentan su resolución; lo que de ninguna manera implica una argumentación innecesaria que exceda en repeticiones o cuestiones irrelevantes al caso, sino que al contrario debe desarrollar con claridad y precisión, las razones que motivaron al juzgador a asumir una determinada resolución, con la justificación legal que respalda además esa situación.

Respecto a la congruencia, la misma responde a la estructura misma de una resolución, por cuanto expuestas las pretensiones de las partes traducidas en los puntos en los que centra su recurso, la autoridad competente para resolver el mismo, ya sea jurisdiccional o administrativa, está obligada de contestar y absolver cada una de las alegaciones presentadas y además de ello, debe existir una armonía lógico-jurídica entre la fundamentación y valoración realizadas por el juzgador y la decisión que asume.

Ahora bien, la Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos –demandante-, arguye que la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 5 de marzo y principalmente la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, no tienen sustento normativo legal ni real, como dispone el art. 29 de la Ley de Procedimiento Administrativo, basándose en interpretaciones totalmente subjetivas y sesgadas, por lo que no se encontraría debidamente fundada y motivada; empero, conforme se tiene de la jurisprudencia constitucional glosada ut supra, es preciso señalar que la motivación no implicará la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que puede ser concisa, pero clara y satisfacer todos los puntos demandados, debiendo expresar la autoridad jurisdiccional o administrativa sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión; en ese sentido, si bien la resolución impugnada, no efectúa una fundamentación ampulosa, de manera concreta y precisa sí dio respuesta a los aspectos planteados por el ahora demandante en su recurso jerárquico que cursa de fs. 123 a 126, expresando con claridad las disposiciones legales en las que se encuentra prevista la infracción administrativa cometida por DAB, como así también los hechos y pruebas, por las que determinó rechazar el recurso jerárquico, por ello lo expresado en la demanda no se ajusta a ninguna de las causales de nulidad enumeradas en el art. 35 de la L. N° 2341, resultando en esa lógica, inexistente la vulneración al derecho a una resolución debidamente fundamentada como componente del debido proceso.

Asimismo, Olvis Jesús Oliva López, en representación de la Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), sustenta su demanda realizando consideraciones genéricas y carentes de sustento jurídico, menos especifica en qué consiste la mala aplicación o interpretación de normas que sirvieron de fundamento a los fallos en vía administrativa, simplemente se limitó a reiterar los argumentos ya expuestos en los recursos de revocatoria y jerárquico, al señalar que estas resoluciones no tienen motivación, sin justificar en su demanda estos argumentos, para luego expresar que se vulneraron los principios del procedimiento administrativo sancionador (de buena fe y verdad material), denuncia que tampoco se halla debidamente justificada, pues no se indica ni precisa en qué actuaciones la entidad demandada hubiere vulnerado dichos principios, máxime, si revisado el proceso administrativo no se advierte vulneración de derechos ni garantías constitucionales, pues tanto la Resolución Administrativa Sancionatoria AN-GROGR-ULEOR Nº 002/2014, como la Resolución de Recurso de Revocatoria AN-GROGR ULEOR 002/2014 de 5 de marzo y la Resolución Nº RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, fueron emitidas en consideración de la infracción cometida por DAB, que se encuentra prevista en el Reglamento de Concesiones aprobado mediante Resolución de Directorio Nº 01-006-12 de 20 de julio de 2016, el cual en su art. 83-16, dispone: “Incumplimiento de cualquiera de las obligaciones del concesionario establecidas en el art. 69 que no estén específicamente detalladas en el presente artículo”; por su parte el art. 69-e) y l) del mismo Reglamento, nos dice: “e) Prestar servicio de asistencia al control de tránsito, servicio logística, servicio de almacenaje y otros servicios regulados de manera que permita a la Aduana Nacional de Bolivia cumplir con la facilitación al comercio exterior en cumplimiento de los arts. 9, 10, 11, 12, 13 y 14 del presente Reglamento.

l) Coadyuvar con la Aduana Nacional de Bolivia para que efectúe los procesos operativos de acuerdo con los procedimientos dispuestos por la Aduna Nacional de Bolivia”, el art. 68 del Reglamento ya referido, dispone: “Facilitación del Despacho de Mercancías. El concesionario estará obligado a realizar todos los actos necesarios para agilizar y facilitar el despacho y el aforo de las mercancías, en coordinación con la administración aduanera.

Esta obligación de forma enunciativa y no limitativa, constituirá en:

a) Contar con el personal para estiba y desestiba suficientes, además del equipamiento necesario para el reconocimiento físico y/o aforo de mercancías por parte de la Aduana Nacional de Bolivia o del Despachante de Aduana, ya sea en estado de depósito aduanero, remate y otras operaciones aduaneras, debiendo ser incrementado a requerimiento de la administración aduanera, de acuerdo a las necesidades de la operativa aduanera o por el incremento de mercancías en el recinto aduanero. Dicho requerimiento deberá ser cumplido en el plazo máximo de 10 días hábiles computables a partir de su recepción".

Disposición complementada por el art. 7-III del mismo Reglamento, indica que: "Para la realización de los servicios regulados y no regulados, los concesionarios deberán contar con los equipos, infraestructura y personal suficiente y apropiado, que les permita realizar, durante toda la vigencia de la concesión y sin restricciones, todas y cada una de las actividades descritas en el presente reglamento".

Aspectos que no fueron rebatidos ni desvirtuados por la entidad demandante, pues en su demanda no precisa alguna mala interpretación de la normativa citada ni mucho menos una errada valoración de la prueba aportada, que amerite la declaratoria de nulidad.

Por lo que en definitiva, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que no existió error en la resolución impugnada, tampoco el Directorio de la Adunan Nacional de Bolivia, incurrió en ninguna conculcación de normas legales menos derechos fundamentales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; más aún si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos de la resolución impugnada, conforme se tiene anotado precedentemente.

V.3. Conclusión.

En tal sentido y conforme la línea jurisprudencial generada por el Tribunal Constitucional Plurinacional referida precedentemente, que tiene carácter vinculante y es de cumplimiento obligatorio, esta instancia constituida en tribunal de control de legalidad, llega al convencimiento que no existe ningún acto administrativo anulable que hubiera ocasionado indefensión del demandante o lesione el interés público, por consiguiente la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal vigente, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal aduanera, tanto en la resolución sancionatoria, como en la resolución de recurso de revocatoria y la resolución de recurso jerárquico impugnadas, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 143 a 148, interpuesta por Olvis Jesús Oliva López, en representación de la Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB); y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-029-14 de 23 de julio de 2014, emitida por el Directorio Ejecutivo de la Aduana Nacional de Bolivia.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

136

Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivia
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 35 a 37 vta., en la que Olvis Jesús Oliva López en su calidad de Gerente General de la Empresa Pública Nacional Estratégica "Depósitos Aduaneros Bolivianos D.A.B.", impugna la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-031-14 de 14 de agosto, emitida por la Aduana Nacional de Bolivia; la providencia de admisión de fs. 40; la contestación de la Aduana Nacional de fs. 157 a 165; la réplica de fs. 232 a 233; 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 demandante señala que es una empresa pública nacional estratégica por contrato suscrito con la Aduana Nacional de Bolivia de 20 de abril de 2009, teniendo la Concesión de Administración de Recintos Aduaneros de la concesión "B" a nivel nacional, hasta que por Resolución Sancionatoria RA-GG03-05/14 de 30/01/2014 el Gerente General a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia, dispuso sancionar a Depósitos Aduaneros Bolivianos por un supuesto incumplimiento a la obligación prevista en el inc. h) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, contra esta determinación, afirma que interpuso recurso de revocatoria, aclarando que no incumplió sus obligaciones, ya que en el momento en que la administración aduanera solicito un nuevo predio en Tarija Depósitos Aduaneros Bolivianos , realizó todos los trámites pertinentes para conseguirlo, ya que el 18 de noviembre de 2013 suscribió el contrato de arrendamiento de un inmueble para que se realicen las operaciones de almacenamiento, el 16 de diciembre de 2013 mediante Depósitos Aduaneros Bolivianos /GG/GNO Nº 916/2013, Depósitos Aduaneros Bolivianos solicito a la Aduana nacional la extensión de área de acuerdo al art. 38 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, adjuntando el contrato de arrendamiento de bien inmueble ubicado en la zona el Portillo, carretera al Chaco de Tarija y la póliza de seguro, observando los requisitos, es así que el 31 de diciembre de 2013 afirma que suscribió el nuevo contrato de arrendamiento, por el inmueble señalado para la gestión 2014 mediante Contrato N° 566/2013; no obstante de efectuar estas explicaciones, manifiesta que su recurso fue rechazado por Resolución Nº RA-GG-03-011-14 de 13 de marzo de 2014, confirmando el supuesto incumplimiento del inc. h) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, por lo que el 8 de abril de 2014, presento recurso jerárquico, reiterando sus argumentos; sin embargo éste fue

rechazado por Resolución Nº RD-03-031-14 de 14/08/2014, indicando que no se habría desvirtuado el incumplimiento al plazo otorgado en nota CITE AN-GEGPC Nº112/2014 de 20 de febrero de 2013, sin considerar que al ser una empresa estatal no pudo disponer de los recursos del Estado, sin que previamente se efectué un estudio de la factibilidad de los requerimientos solicitados, que al existir un presupuesto aprobado mediante el Plan Operativo Anual (POA) en su calidad de concesionado efectuó los tramites dentro de la administración pública, afirmando que debe proceder la aplicación del principio in dubio pro reo pues al no existir la certeza y convicción de un incumplimiento por razones imputables al concesionario por mandato legislativo, no se podría aplicar la sanción o condena sobre la base de presunciones o deducciones, habiéndose demostrado una aplicación inequívoca de la normativa utilizándola para su beneficio con el fin de perjudicar a la Depósitos Aduaneros Bolivianos y al Estado, citando respecto al principio de razonabilidad la S.C. N°1846/2004, cuya aplicación solicitó, porque considera que la sanción fue efectuada en ausencia de razonabilidad, intolerancia, ritualismo y rigorismo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante alega la inexistencia de argumentos legales en las resoluciones y sanción administrativa, afirmando en ese sentido de que el rechazo al recurso de revocatoria y sobre todo al jerárquico, no tienen sustento legal ni real de acuerdo al art. 29 de la L. Nº 2341, basándose en interpretaciones subjetivas, sesgadas y analogías prohibidas por el art. 283 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, dejando de lado sus verdaderas funciones y obligaciones, no obstante las previsiones del art. 29 de la L. Nº 2341 que prevé que los actos administrativos deben ser proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico, que en el presente caso existió desproporción entre una obligación cumplida de buena fe y la sanción que se aplica fundada en un hecho externo irrelevante.

Aludiendo al principio de buena fe, verdad material y razonabilidad, acude a la cita de los arts. 4 de la L. Nº 2341 y 3 de su Reglamento, afirmando que en el art. 303 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, asegurando que se ven reflejados en sentencias judiciales y constitucionales, que fueron adoptados por la administración aduanera en el inc. h) del art. 4 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, añadiendo que el principio de verdad material obliga a la administración a investigar la verdad material, en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil, por lo que niega la acusación de que haya incumplido el plazo establecido, observando que no se identificó si existió algún daño ocasionado a la administración aduanera o al concesionario, que como concesionario no le queda más que amparar su aseveración en el Principio de Buena Fe y la Razonable Interpretación de las acciones previas ejecutadas, por lo que afirma que realizó todos los procedimientos legales para poder cumplir con la solicitud, conforme se demuestra por el contrato de arrendamiento del inmueble en el cual desde 2013; empero la administración se apartó de este principio presumiendo la mala fe en el concesionario, centrándose en aspectos formales.

En cuanto al principio de eficacia, previsto en el inc. j) de la L. Nº 2341, afirma que debe ser observado por la administración aduanera considerando que promueve el logro de objetivos, evitando dilaciones indebidas, no obstante no se dio aplicación al art. 93 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, por la que se hace inviable la aplicación de una sanción, ya que no se demostró que el concesionario haya ocasionado algún daño a la administración aduanera; sin embargo la acción de la administración

aduanera al querer sancionar al concesionario, le ocasiona un daño económico al Estado de 15.758,90 UFV.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución RD 03-031/14 de 14 de agosto de 2014 y consiguientes Resoluciones Administrativas RA-GG 03-011-14 de 13 de marzo de 2014 y RA-GG 03-05-14 de 30 de enero de 2014 y la sanción de 15.758,90 UFV´s impuesta arbitrariamente.

II.- De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 6 de mayo de 2015, que cursa de fs. 157 a 165, mediante el cual, expresó lo siguiente:

Que la Aduana Nacional tiene la facultad de supervisión, control y fiscalización de la actividad de los recintos aduaneros, del servicio y de los concesionarios en actos directamente relacionados con las obligaciones previstas en el Reglamento de Concesión y en el Contrato de Concesión con Depósitos Aduaneros Bolivianos Depósitos Aduaneros Bolivianos , afirma que mediante Cite AN-GEGPC Nº 112/20134 de 20 de febrero de 2013 conmino a la empresa Depósitos Aduaneros Bolivianos a tomar acciones inmediatas para la habilitación de extensión de área de la Administración de Aduana Interior Tarija en un plazo de 10 días impostergables, computables a partir de la recepción de la nota, ya que a través del Informe Técnico Depósitos Aduaneros Bolivianos -GNO-SOJTA-1N Nº 009/12 de 22 de octubre de 2012, el Supervisor de Operaciones de Depósitos Aduaneros Bolivianos puso en conocimiento una nueva propuesta para la extensión de área ubicada en la Zona El Portillo, sobre la Carretera Panamericana, con una superficie de 20.100 ms2., de propiedad del Sindicato de Transporte pesado Tarija; empero por falta de atención de la Depósitos Aduaneros Bolivianos a esa iniciativa y a las instrucciones impartidas por la Aduana Nacional por Notas CITE AN-GEGPC Nº 497/12 de 28 de septiembre de 2012, AN-GEGPC Nº 676/12 de 8 noviembre de 2012 y AN-GNAGC Nº 1068/12 de 21 de diciembre de 2012 del Gerente General a.i., de la Aduana Nacional se procedió a emitir la nota de Relacionamiento AN-GNAGC Nº 858/13 de 29 de noviembre de 2013 por incumplir la obligación establecida en el inc. h) del art. 69 y el num. 16 del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros.

No obstante, la Depósitos Aduaneros Bolivianos recién por nota CITE Depósitos Aduaneros Bolivianos /GG/GNO Nº 916/213 de 16 de diciembre de 2013 solicito a la Aduana Nacional la extensión de área del recinto de Aduana Interior Tarija adjuntando el contrato de arrendamiento de 18 de noviembre de 2013 del inmueble ubicado en la Zona el Portillo Dirección Carretera Panamericana (carretera al Chaco) de Tarija, suscrito entre los Depósitos Aduaneros Bolivianos y el propietario con vigencia del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2014.

La Aduana Nacional, sin perjuicio de la solicitud de extensión, inició proceso administrativo sancionador mediante Nota de Relacionamiento AN-GNAGC Nº 858/13 de 29 de noviembre de 2013 del Departamento de Control Concesiones de la Aduana Nacional, imponiendo una medida disciplinaria por el incumplimiento del plazo previsto para formalizar la solicitud de extensión, ya que la nota inicial es de 29 de noviembre de 2013 y la Depósitos Aduaneros Bolivianos recién el 16 de diciembre de 2013 procedió a solicitar la extensión de

área del recinto de Aduana Interior Tarija, por lo que la misma se considera extemporánea, es así que el Departamento de Control de Concesiones mediante Informe Técnico AN-DCCAC Nº 004/14 de 3 de enero de 2014 dedujo que la Depósitos Aduaneros Bolivianos no presento documentación que desvirtúe el hecho de que no se habría cumplido las instrucciones impartidas por la Aduana Nacional dentro del plazo previsto, incurriendo en una causal de infracción administrativa dispuesta en la nota de relacionamiento señalada, por lo que la infracción es de carácter administrativo, llegando a perfeccionarse con la sanción impuesta mediante Resolución Sancionatoria RA-GG 03-005-14 de 30 de enero de 2014, considerando que la solicitud de extensión no desvirtuó el incumplimiento en que incurrió, por cuanto no cumplió con la instrucción emitida en el plazo otorgado para ello, no existiendo documentación de descargo. A ello suma el hecho de que existiría reincidencia, ya que indica que la omisión está calificada como del mismo tipo, habiendo sido sancionada mediante RR.AA. Nos. RA-PE 03-105-13 de 3 de julio de 2013; RA-PE 03-109-13 de 11 de julio de 2013; RD Nº 03-028-13 de 29 de octubre de 2013; RD Nº 03-034-13 de 6 de noviembre de 2013 y RD Nº 03-001-14 de 8 de enero de 2014.

De acuerdo a las previsiones del art. 58 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, afirma tener potestad sancionadora que tiene por objeto lograr la extensión de área espacio para el desarrollo del servicio logístico; empero por la inobservancia del plazo por la Depósitos Aduaneros Bolivianos se configuró la infracción prevista en el inc. h) del art. 69 (aprobado mediante Resolución de Directorio RD 01-006-12 de 20 de julio de 2012) y num. 16 del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, consecuentemente el Gerente General a.i. de la Aduana Nacional emitió la Resolución Administrativa Sancionadora RA-GG03-005/14 de 30 de enero de 2014, por la que dispuso sancionar a la empresa pública nacional estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos por no cumplir con las instrucciones de la Aduana Nacional, correspondiendo aplicar una multa equivalente a 15.758.90 UFV´s al doble de la multa prevista en el inc. b) del art. 85 del citado Reglamento.

Posteriormente, manifiesta que el 25 de febrero de 2014, la Depósitos Aduaneros Bolivianos interpuso recurso de revocatoria, obteniendo la Resolución de Recurso de Revocatoria RA-GG 03-011-14 de 13 de marzo de 2014 emitida por el Gerente General a.i. de la Aduana Nacional que determinó rechazar el recurso planteado, confirmando en todas sus partes la resolución impugnada, toda vez que no presentó descargos que permitan desvirtuar el incumplimiento cometido, contra este fallo, la Depósitos Aduaneros Bolivianos interpuso recurso jerárquico, que fue rechazado totalmente por el Directorio de la Aduana Nacional mediante Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-031-14 de 14 de agosto de 2014 confirmando en todas sus partes la resolución de recurso de revocatoria.

Indica, que el inc. h) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros aprobado mediante Resolución de Directorio Nº 01-006-12 de 20 de julio de 2012 establece que constituyen obligaciones del concesionario en relación a los servicios regulados, así como el cumplir con las instrucciones impartidas por la Aduana Nacional en el marco de su competencia, asimismo el num. 16 del art. 83 del mismo cuerpo normativo referido a las infracciones administrativas hace referencia al incumplimiento de cualquiera de las obligaciones y cita los arts. 71, 73.I, 56.I, 58 del señalado Compendio, concluyendo que el art. 19, prevé los plazos, así como el inc. a) del art. 20 de la L. Nº 2341 que para el computo de plazos se computaran solo días hábiles y el art. 91-I del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros aprobado mediante Resolución de Directorio Nº RD 01-006-12 de 20 de

julio de 2012, no obstante la parte demandante de manera parcial y errada con la intencionalidad de hacer incurrir en error.

En cuanto a la afirmación de inexistencia de argumentos legales en las resoluciones y sanción administrativa, sobre los fundamentos de la resolución que rechaza el recurso de revocatoria y jerárquico, careciendo de sustento de acuerdo al art. 29 de la L. Nº 2341, la autoridad demandada señala que la Aduana Nacional es el órgano administrativo competente para emitir los actos administrativos pronunciados en el presente caso, asimismo asevera que el contenido de las resoluciones se ajustan a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, como se evidencia de la normativa precedente, por lo que asegura que sus actos son proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico, no siendo evidente que se esté aplicando sanciones subjetivas o interpretaciones basadas en analogías, aspecto que de acuerdo al art. 283 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas que se refiere al principio de legalidad (invocado por la Depósitos Aduaneros Bolivianos), no corresponde al caso en cuestión, ya que no se trata de una contravención aduanera, sino una infracción administrativa y la interpretación extensiva y analógica de ese artículo, se refiere a contravenciones específicamente, en ése entendido el principio de legalidad no corresponde y en cuanto a la desproporcionalidad acusada por la parte demandante, el actuar de la Aduana Nacional seria proporcional y adecuado al sancionar al Depósitos Aduaneros Bolivianos .

Sobre los Principios de Buena Fe, Verdad Material y Razonabilidad, afirma que la parte demandante no precisa que actuaciones de la Aduana Nacional provocaron su vulneración, puesto que el accionar de la Aduana Nacional se encuadra al principio fundamental contenido en el inc. a) del art. 4 de la L. Nº 2341, ya que la facultad de control y supervisión, sólo pretende defender y servir a los intereses de la colectividad, así respecto a la presunción de buena fe, la Aduana no presume lo contrario de parte de la Depósitos Aduaneros Bolivianos ; no obstante la infracción administrativa cometida está tipificada en la normativa pertinente; por otra parte en cuanto al principio de verdad material, señala que no es necesario investigar, puesto que la Depósitos Aduaneros Bolivianos incumplió con un plazo establecido por la Administración Aduanera; y, sobre el principio de razonabilidad, manifiesta que el tiempo que la Depósitos Aduaneros Bolivianos demoró en pronunciarse en el caso, desde la primera nota enviada por la Aduana Nacional CITE AN-GEGPC Nº 112/13 de 20 de febrero de 2013 solicitando la extensión del área del recinto fue de 10 meses, consecuentemente el actuar de la Aduana Nacional se subsumiría a los principios que se hallan establecidos en los arts. 71, 72, 73, 75 y 76 de la L. N° 2341, por consiguiente manifiesta que el objeto del procedimiento administrativo llevado a cabo es el de sancionar a la Depósitos Aduaneros Bolivianos si se traduce en una medida disciplinaria ante la conducta reincidente de la Depósitos Aduaneros Bolivianos.

Añade que con relación a la aplicación del art. 93 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros no es requisito demostrar el tipo de daño a la administración aduanera sino que existió o no una infracción administrativa que se encuentra prevista por ley; concluyendo que es impertinente que el principio de razonabilidad y el Principio de In Dubio Pro Reo, correspondiendo la sujeción a los principios contenidos en el art. 4 de la L. N° 2341.

Finalmente afirma que es la Depósitos Aduaneros Bolivianos quien en descargos anteriores, acepta el incumplimiento del plazo otorgado por la Aduana Nacional, en

consecuencia consiente la infracción cometida sin justificativo legal, ni valido, arguyendo vagamente la supuesta inobservancia de los señalados principios.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- 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) Mediante nota AN-GEGPC Nº 497/12 de 28 de septiembre de 2012 el Gerente General a.i. de la Aduana Nacional puso en consideración del Gerente General de Depósitos Aduaneros Bolivianos la Comunicación Interna AN-GRT-GR Nº 079/12 de 19 de septiembre de 2012, por la que la Gerencia Regional Tarija dirige a Gerencia General de la Aduana Nacional el informe sobre el inadecuado servicio de almacenamiento de mercancías que brindaba Depósitos Aduaneros Bolivianos (Depósitos Aduaneros Bolivianos) en el recinto de Aduana Interior Tarija, solicitando la habilitación de un nuevo predio debido a que el recinto aduanero colindante al Aeropuerto Cap. Oriel Lea Plaza y la extensión de Área Torrecillas se encontrarían colapsados, es así que mediante la referida comunicación, se conminó al Gerente General de la Depósitos Aduaneros Bolivianos a atender inmediatamente las falencias reclamadas, sin que esta nota haya sido atendida.

2) Posteriormente por Comunicación Interna AN-GRT-GR Nº 127/12 de 25 de octubre de 2012, la Gerencia Regional Tarija solicito gestionar ante el concesionario Depósitos Aduaneros Bolivianos , la habilitación de extensión de área primaria a un predio ubicado en la Zona de Moros Blancos con una superficie de 2.380 ms2., adjuntando copia del informe técnico Depósitos Aduaneros Bolivianos -GNO SOTJA-IN Nº 009/12 de 22 de octubre de 2012 efectuado por el Supervisor de Operaciones de la Depósitos Aduaneros Bolivianos.

3) Por nota AN-GEGPC Nº 676/12 de 8 de noviembre de 2012, de la Gerencia General de la Aduana Nacional dirigida a la Gerencia General de la Depósitos Aduaneros Bolivianos fue remitido el informe técnico anteriormente señalado, conminándola a tomar la acciones inmediatas, siendo reiterada esta petición por nota AN-GNAGC Nº 1068/12 de 21 de diciembre de 2012 solicitando un pronunciamiento al respecto a la brevedad posible.

4) Mediante Comunicación Interna AN-GRT-GR-062/13 de 6 de febrero de 2013, la Gerencia Regional de Tarija solicitó a la Gerencia General de la Aduana Nacional gestionar ante la Depósitos Aduaneros Bolivianos la extensión de área a una nueva propuesta de terreno que habría sido analizada por el Supervisor de Operaciones de la Depósitos Aduaneros Bolivianos , que al no haber obtenido respuesta; Depósitos Aduaneros Bolivianos fue conminada a definir el predio y formalizar la habilitación de dicha extensión de área en un plazo de 10 días hábiles, computables desde la recepción de la nota AN-GEGPC Nº 112/13 de 20 de febrero de 2013, al amparo del art. 38-I-b) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros aprobado mediante R.D. N° 01-006-12 de 20 de julio de 2012.

5) Por nota AN-GNAGC Nº 270/13 de 4 de abril de 2013, la Aduana Nacional inicio relacionamiento comunicando que la omisión de Depósitos Aduaneros Bolivianos se encuentra subsumida en una infracción administrativa establecida en los nums. 16 y 33 del

art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, otorgándole una plazo de 10 días hábiles para que formule descargos, sin que Depósitos Aduaneros Bolivianos haya presentado los mismos, emitiéndose el Informe AN-DCCAC Nº 048/13 de 8 de mayo de 2013.

6) Mediante Resolución Administrativa RA-GG03-065-13 de 1 de noviembre de 2013 se anuló obrados del relacionamiento hasta el informe técnico AN-DCCAC Nº 031/13 de 26 de marzo de 2013, habiéndose emitido con posterioridad la nota de Relacionamiento AN-GNAGC Nº 858/13 de 29 de noviembre de 2013, otorgando a Depósitos Aduaneros Bolivianos un plazo de 10 días hábiles para presentar sus descargos, sin que la empresa Depósitos Aduaneros Bolivianos haya formulado alguno.

7) Por Resolución Sancionatoria RA-GG03-005-14 de 30 de enero de 2014, la Gerencia General a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia, dispuso sancionar a la Empresa Pública Nacional estratégica de Depósitos Aduaneros Bolivianos Depósitos Aduaneros Bolivianos , por incumplir con las instrucciones de la Aduana Nacional a través de las notas Nos. AN-GEGPC Nº 497/12 de 28 de septiembre de 2012; AN-GEGPC Nº 676/12 de 8 de noviembre de 2012; AN-GNAGC Nº 1068/12 de 21 de diciembre de 2012 y AN-GEGPC Nº 112/13 de 20 de febrero de 2013 referidas a la extensión de área.

8) Contra esta determinación Depósitos Aduaneros Bolivianos interpuso recurso de revocatoria el 25 de febrero de 2014, siendo objeto de pronunciamiento por el Gerente General a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia mediante Resolución N° RA-GG03-011-14 de 13 de marzo de 2014 que rechazo el recurso planteado, confirmando la resolución impugnada al no haberse presentado descargos que permitan desvirtuar el incumplimiento incurrido a la nota CITE: AN –GEGPC N° 112/2013 de 20 de febrero de 2013 emitida por la Aduana Nacional, configurando el incumplimiento a la obligación establecida en el inc. h) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros tipificada en el num. 16) del art. 83 del citado Reglamento, correspondiendo aplicar la multa de 15.758,90 UFV´s dispuesta en la citada resolución cuestionada.

9) Con posterioridad Depósitos Aduaneros Bolivianos planteo recurso jerárquico el 6 de abril de 2014, resuelto por el Directorio de la Aduana Nacional, quien por Resolución N° RD 03-031-14 de 14 de agosto de 2014 dispuso rechazar totalmente el recurso jerárquico confirmando la resolución de recurso de revocatoria, en razón al incumplimiento del plazo otorgado por la señalada nota de 20 de febrero de 2013 emitida por la Aduana Nacional que ha permitido configurar y establecer el incumplimiento a la obligación determinada en el inc. h) del art. 69 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, prevista en el num. 16 del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros correspondiendo aplicar la multa, prevista en el inc. b) del art. 85 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, al haberse determinado la configuración de la reincidencia prevista en el art. 86 de la misma normativa dispuesta en la precitada resolución administrativa impugnada.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: i) Si las resoluciones impugnadas carecen de sustento legal, al haberse basado en interpretaciones subjetivas, sesgadas, efectuando analogías al margen de las previsiones de los arts. 29 de la L. Nº 2341 y 283 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas; y, ii) Si se vulneraron los principios de buena fe, verdad material y razonabilidad, habiéndose emitido una sanción que considera desproporcional.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Nº 620.

IV.2. Sobre si las resoluciones impugnadas carecen de sustento legal, al haberse basado en interpretaciones subjetivas, sesgadas, efectuando analogías al margen de las previsiones de los arts. 29 de la L. Nº 2341 y 283 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas.

De la revisión de las resoluciones de impugnación administrativa y en particular de la resolución de recurso jerárquico ahora cuestionada, se constata que no obstante de que la Aduana Nacional reiteradamente fue pidiendo a la Depósitos Aduaneros Bolivianos habilitación de un nuevo predio debido a que el recinto aduanero colindante al aeropuerto Cap. Oriel Lea Plaza y la extensión de Área Torrecillas se encontrarían colapsados, no fue atendida esta solicitud, habiéndose emitido cuatro requerimientos mediante notas Nos. AN-GEGPC Nº 497/12 de 28 de septiembre de 2012; AN-GEGPC Nº 676/12 de 8 de noviembre de 2012; AN-GNAGC Nº 1068/12 de 21 de diciembre de 2012 y AN-GEGPC Nº 112/13 de 20 de febrero de 2013, acudiendo inclusive a su conminatoria para ejecutar dicha petición, dentro del plazo otorgado para ello, no obstante la Depósitos Aduaneros Bolivianos no efectivizo lo solicitado, sin que haya acreditado sus respectivos descargos de haber realizado el cometido, en el periodo señalado; por consiguiente la empresa Depósitos Aduaneros Bolivianos al haber pasado por alto cumplir con las instrucciones y obligaciones impartidas por la Aduana Nacional en su calidad de concesionario incurrió en infracción del inc. h) del art. 69 y num. 16 del art. 83 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, normas legales en las cuales se sustentó la Resolución de Recurso Jerárquico N° RD 03-031-14 de 14 de agosto de 2014, aplicando las consecuentes normas legales conforme se han desarrollado los hechos facticos que han motivado inicialmente la Resolución Sancionatoria RA-GG03-005-14 de 30 de enero de 2014 emitida por la Gerencia General a.i. de la Aduana Nacional de Bolivia, se advierte

que no demostró que las resoluciones impugnadas carezcan de sustento legal, mucho menos que se hayan basado en interpretaciones subjetivas, sesgadas, ni que hayan acudido a la aplicación errónea de la analogía, por cuanto han sido pronunciadas por autoridad competente y su contenido se ajustó al ordenamiento jurídico resultando ser proporcional y adecuado a sus fines que persigue el mismo, tampoco se ha acreditado que se haya vulnerado el principio de legalidad, no evidenciándose por consiguiente la infracción del art. 29 de la L. Nº 2341, ni del art. 283 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas acusados por la parte demandante.

IV.3. Sobre la posible vulneración de los principios de buena fe, verdad material y razonabilidad, llegándose a emitir una sanción desproporcional.

Con relación a la denuncia de que se haya vulnerado los principios de buena fe, verdad material y razonabilidad, rechazando haber incurrido en incumplimiento del plazo establecido, sin que se haya identificado daño a la administración aduanera o al concesionario, que en virtud del principio de verdad material se debería investigar y no presumir la mala fe, sin que exista la razonable interpretación de las acciones previas ejecutadas, ya que en virtud al principio de eficacia, no debería aplicársele una sanción, la cual además considera que es desproporcional; se constata que además de constituir aseveraciones genéricas e imprecisas, extrañándose cuales fueron las actuaciones de la Aduana Nacional que acrediten tal infracción, más aun cuando se observa que la autoridad demandada ha aclarado que no es necesario investigar, puesto que el hecho factico que motivo la sanción es que la Depósitos Aduaneros Bolivianos incumplió con un plazo establecido.

Asimismo respecto al principio de razonabilidad el tiempo de demora entre la emisión de la nota de la Aduana Nacional CITE AN-GEGPC Nº 112/13 de 20 de febrero de 2013 solicitando la extensión del área del recinto, de acuerdo a la autoridad demandada fue de 10 meses, existiendo por consiguiente una infracción administrativa que se encuentra prevista por ley, resultando impertinente la cita de los principios de razonabilidad y de in dubio pro reo, no habiéndose acreditado además que la sanción haya sido desproporcional y no responda a la infracción incurrida por la parte demandante, concluyéndose que no se advierte que la resolución jerárquica impugnada haya sido pronunciada fuera de los marcos previstos por la L. Nº 2341, mas al contrario se ha observado los principios contenidos en los arts. 4, 71, 72, 73, 75 y 76 de la señalada Ley.

Por todo lo expuesto, se observa que la Aduana Nacional obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 35 a 37 vta., interpuesta por Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-031-14 de 14 de agosto, emitida por la Aduana Nacional de Bolivia.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

138

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 37 a 46, interpuesta por La Licenciada Cristina Elisa Ortiz Herrera, en su condición de Gerente Distrital La Paz I a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1189/2014 de 12 de agosto, corriente de fs. 3 a 32 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 72 a 79 vta., la réplica y la dúplica cursantes de fs. 115 a 118 y de fs. 122-123 vta., respectivamente, pronunciamiento del tercero interesado de fs. 83 a 89; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I, del Servicio de Impuestos Nacionales, señaló que la administración tributaria fue notificada el 21 de agosto de 2014, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01189/2014, emitida por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, emergente del recurso de alzada, quedando así agotada la vía administrativa de impugnación, encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa, contra la mencionada resolución que resolvió el recurso jerárquico.

Con las facultades establecidas en los arts. 66, 100 y 101 del Cód. Trib. Boliviano, L. N° 2492 y 29, 32 y 33 del D.S. Nº 27310, inició la Verificación del Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE), correspondiente a la gestión 2009, al contribuyente Guillén Valdivia Gastón Xavier con NIT 261201014, requiriendo con orden de verificación, la presentación de los descargos respectivos, derivando en la emisión de la Vista de Cargo SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00535/2013 de 30 de septiembre, determinando un reparo a favor de la administración tributaria, utilizando el método sobre base cierta, correspondiente al IUE de la gestión fiscal 2009, calificando como omisión de pago, estableciendo una deuda tributaria preliminar de Bs. 10.081.940, otorgando el plazo establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, para desvirtuar por el contribuyente dicho reparo, presentando los descargos que fueron desestimados, al no desvirtuar las pretensiones de la administración tributaria.

Presentado el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0462/2014 que resolvió anular la

R.D. Nº 01490/2013 de 23 de diciembre, hasta la vista de cargo, a objeto que la Gerencia Distrital I La Paz del SIN, emita un nuevo acto administrativo fundamentando técnica y legalmente su determinación, cumpliendo los requisitos estipulados en el art. 96 de la L. Nº 2492.

Ante la formalización del recurso jerárquico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01189/2014 de 12 de agosto, resolviendo confirmar la resolución del recurso de alzada, anulándose así hasta el vicio más antiguo referido.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó, que la resolución de recurso jerárquico, no se ajustó a los preceptos de la R.D. N° 409/2013 de 29 de mayo;

1.2.1. Vulneración de la AGIT del Principio de Verdad Material, al determinar la falta de elementos para establecer la existencia de hechos imponibles y el método de determinación sobre base cierta.

La AGIT señala que en su resolución faltarían elementos para establecer la existencia de hechos imposibles en su real magnitud y el método de determinación sobre base cierta, lo que no sería correcto, alegando que la administración tributaria contaría con documentación e información directa e indubitable de los ingresos y los costos por la venta de 34 departamentos, 25 parqueos, 19 bauleras, 2 locales comerciales y 4 oficinas del Edificio Miguel Ángel en la gestión 2009, contando con documentación debidamente respaldada, con folios reales, las minutas de compra venta, Form. 430, formularios registrados en la Base de Datos del SIRAT, escrituras públicas de transferencia de bienes, proporcionados por notarios de fe pública, evidenciándose así la correcta aplicación del método de determinación de la base imponible sobre base cierta, citando al efecto el art. 43 de la L. Nº 2492.

Y siendo que el contribuyente no presentó la documentación solicitada en la etapa de fiscalización hasta la emisión de la vista de cargo, se utilizaría la información con la que se contaba en la Base de Datos SIRAT2, con el fin de obtener algún respaldo de gastos que fueron necesarios para la construcción del Edificio Miguel Ángel; considerándose además la compra del terreno, a efectos de contar y considerar los gastos efectuados, obteniéndose información y documentación de terceros, así como la información que contaba la administración tributaria, que se constituyen en información fehaciente y verídica, no habiéndose causado agravio al contribuyente, como señala la AGIT.

1.2.2. Que la administración tributaria hizo uso de todas sus facultades, a efectos de la determinación sobre base cierta.

Argumenta que la AGIT pretendería desconocer el trabajo de la administración tributaria, en uso de sus amplias facultades, obteniendo información directa de los hechos generadores a través de tercero y la propia con la que cuenta, solicitando a la GNIT la remisión de los formularios 430, así como al Departamento de Recaudaciones, relativos al pago de impuestos a las transferencias, como también solicitaría una información rápida a Derechos Reales, de los datos de las propiedades de bienes inmuebles que se registraron a nombre del contribuyente, como a los notarios de fe pública, para conseguir fotocopias legalizadas de las Escrituras Públicas de transferencias, solicitando al Gobierno Autónomo Municipal de La Paz, información relativa al Código de Registro Catastral, además de pedir a entidades del sistema financiero, información relativa a extractos de cuentas corrientes, de igual manera información extraída del Sistema Integrado de Recaudo de la Administración

Tributaria – SIRAT2, verificando la presentación de la Declaración Jurada Form. 500 del IUE, y el Libro de ventas IVA.

1.2.3. En cuanto a la no inscripción del contribuyente en la actividad correspondiente en los registros de la administración tributaria.

Alega que la AGIT, considera que el contribuyente al no estar registrado correctamente estaría eximido del pago y del cumplimiento de las normas, anulando por simples formalismos, sin valorar los hechos y actos que desarrollo el contribuyente en la gestión fiscalizada, sin tomar en cuenta que las utilidades obtenidas por la actividad comercial de venta y/o transferencia de bienes inmuebles están gravadas por el IUE, debiendo tenerse presente lo señalado por el parág. II del art. 8 de la L. Nº 2492, circunstancia completamente atribuible al contribuyente.

1.2.4. Argumenta que la AGIT justifica la no presentación de la prueba por parte del contribuyente.

Argumenta que la AGIT pretendería desconocer la valoración de la prueba que realizó la administración tributaria, siendo que se solicitó al contribuyente información y documentación de respaldo, respecto a ingresos y gastos, el cual no presentó la documentación solicitada en la etapa de fiscalización hasta la emisión de la vista de cargo, correspondiendo al propio contribuyente haber presentado la documentación solicitada, por ello se extremó esfuerzos para considerar los gastos informados en la Base de Datos SIRAT2 de donde se extrajo el reporte, actuando conforme a la previsión del art. 76 de la L. Nº 2492, respecto a la carga de la prueba, toda vez que le correspondía al contribuyente probar sus argumentos a través de pruebas fehacientes, justificando la AGIT la no presentación de la prueba.

1.2.5. Respecto a que la AGIT señala una falta de sustento técnico para la determinación de la base cierta.

Alegando que la vista de cargo contempla y detalla la determinación del costo por metro cuadrado, de la información obtenida de terceros y de la administración tributaria, por lo que la determinación del impuesto omitido IUE se basó en documentos e informaciones que permitieron conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, aplicando el art. 43 de la L. N° 2492, poseyendo así la vista de cargo un sustento técnico.

1.2.6. Que la AGIT vulneraría los arts. 81-2 y 215 parág. II de la L. Nº 2492.

Argumenta que la AGIT, no hubiere aplicado lo establecido por el núm. 2 del art. 81 de la L. Nº 2492, al anular la resolución determinativa hasta la vista de cargo, siendo que la prueba presentada por el contribuyente, no cumpliría con lo establecido en la norma, puesto que tenía 30 días a partir de su notificación, para presentar toda la prueba documental de descargo de la que tenía conocimiento, sin que presente la documental que desvirtúe o descargue lo solicitado, pretendiendo se considere o valore prueba no presentada en original, así como la que no fuere presentada en el proceso de determinación en el plazo establecido, vulnerando los arts. 81-2 y 215 parág. II de la L. Nº 2492.

1.2.7. Representa que el fallo de la AGIT sería ultra petita.

Al no cuestionar la determinación realizada por la administración tributaria, sino el por qué no se consideró validos sus descargos ni los resultados obtenidos, no debiendo haberse pronunciado sobre situaciones ajenas a las pedidas por el contribuyente en su recurso de

alzada, interpretando incorrectamente el art. 115 de la C.P.E., así como del art. 211-I de la L. Nº 2492.

1.2.8. La Resolución de la AGIT violaría el Principio de Motivación.

Argumentando que toda resolución tiene que ser debidamente fundamentada, y en el presente caso no existiría, y lo único que haría es indicar que la vista de cargo y la resolución determinativa impugnada, no contendrían una debida fundamentación, denotando falta de cuidado al disponer la nulidad de la vista de cargo, sin ningún fundamento jurídico.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1189/2014 de 12 de agosto, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT, manteniéndose firme y subsistente en su totalidad, la R.D. Nº 1490/2013 de 23 de diciembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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, precisa lo siguiente:

1. En cuanto a la vulneración del principio de verdad material, al determinar la falta de elementos para establecer la existencia de hechos imponibles y el método de determinación sobre base cierta, por parte de la AGIT.

Resaltando lo señalado en la resolución impugnada, la fuente de la información obtenida puede provenir del sujeto pasivo, de los archivos de la propia administración tributaria o de terceros, debiendo considerarse si se cuenta con elementos que permiten conocer con certeza e indubitablemente la existencia y cuantía de la obligación, la determinación es sobre base cierta, y en contrario cuando no obtiene del sujeto pasivo o de otras fuentes los elementos certeros para efectuar la determinación, que por su vinculación o conexión, permiten deducir la existencia y cuantía de la obligación, siendo la determinación sobre base presunta.

Es así que la vista de cargo, conforme a los arts. 96 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) y 18 del D.S. Nº 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), 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 el marco del art. 98 de la L. N° 2492, fijando la base imponible, sobre base cierta o presunta, toda vez que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo.

Es así que el art. 43 de la Ley citada, establece cuales los métodos que se deben aplicar para efectuar la determinación de la base imponible, como son la base cierta y la presunta.

Debiendo cuidarse que dichos datos, pruebas o información, permitan demostrar la realización de los hechos generadores y permitan establecer su cuantía; es decir que cada conclusión tenga su respaldo objetivo, evidente y comprobable, lo que no contendría la vista de cargo que se dispuso su nulidad.

2. Que la administración tributaria hizo uso de todas sus facultades, a efectos de la determinación sobre base cierta.

Al respecto, sobre la consideración de la información obtenida por la administración tributaria, referente al perfeccionamiento de la transferencia de dominio de los inmuebles, establece que es cuando mediare contrato de compraventa, siempre que se otorgare la posesión, debiendo protocolizarse la minuta en el plazo máximo de 30 días.

Debiendo además establecer la obligación de considerar los costos de construcción y venta, así como los gastos que fueron necesarios para la construcción y posterior venta de los inmuebles, no habiendo establecido dichos conceptos de forma cierta e indubitable, al basar únicamente tomando en cuenta los gastos registrados en su Sistema SIRAT2, que consideró vinculados a la actividad de construcción, sin tener en cuenta el detalle de los artículos adquiridos en dichas compras, porque no obtuvo las Facturas originales, ni documentación que le permita desestimar la vinculación de dichos gastos de manera fundamentada.

En el presente caso, argumenta que siendo que el sujeto pasivo a partir de la adquisición de un terreno efectuó la construcción del Edificio Miguel Ángel, fuere posible de la combinación de materia prima, mano de obra y los gastos indirectos que permitieron la construcción, aspectos que no fueron considerados en la vista de cargo por la administración tributaria, considerando únicamente la información de lo que vendió el sujeto pasivo, según su registro de su Sistema SIRAT2 y el Costo de la compra del terreno, según escritura pública, desvirtuando así el carácter cierto de los gastos que se consideraron, como parte de la base para establecer el costo de construcción por metro cuadrado, lo que denota que no se fundamentó de manera técnica la determinación, citando solamente los artículos respectivos .

3. En cuanto a la no inscripción del contribuyente en la actividad correspondiente en los registros de la administración tributaria; así como que la AGIT justifica la no presentación de la prueba por parte del contribuyente.

Partiendo que, la administración tributaria no logró obtener los datos necesarios para determinar la base imponible expuesta en la vista de cargo, y si bien contó con documentos e información que le permitió conocer de forma cierta los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo durante la gestión 2009, debe tenerse en cuenta que el IUE, conforme los arts. 47 de la L. N° 843; 7 y 8 del D.S. Nº 24051, que establecen que se determina considerando también los costos y gastos, de los cuales la administración tributaria no obtuvo datos e información suficientes para establecer la cuantía de dichos componentes en su real magnitud, por lo que correspondía sobre esto, la determinación sobre base presunta, sobre todo si el sujeto pasivo no inscribió su actividad en el registro de contribuyentes durante la gestión 2009, al no presentar las declaraciones juradas del Impuesto verificado, tampoco los libros y registros contables y su documentación respaldatoria, que le permitan sustentar los datos respecto a los costos y gastos, sobre base cierta.

Asimismo, tampoco sustentó técnicamente el costo por metros cuadrados construido que determinó, sin justificar por qué estableció el costo, que pese a haberse construido en el mismo edificio las dependencias, son inmuebles diferentes entre sí, por lo que al no haber expuesto de forma precisa la liquidación de la deuda tributaria y el acto de omisión que se atribuye al sujeto pasivo, viciando de nulidad la vista de cargo.

Refiriéndose que el hecho de la no inscripción, no tendría que determinarse deuda, como erróneamente interpreta la administración tributaria, ya que en este caso se hubiere dispuesto la revocatoria y no la nulidad.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1189/14 de 12 de agosto del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 115 a 118, la representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, expresó que se realizaría un incorrecto fundamento en la interpretación de la norma, la AGIT continuaría negando el correcto método de determinación sobre base cierta que empleo la administración tributaria; continuando la justificación de la falta de presentación de la prueba por parte del contribuyente, así como ser un fallo ultra petita, sobre la falta de sustento técnico para la determinación de la base cierta.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 76 a 80, la representante legal de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, expresó que se realizaría un incorrecto fundamento en la interpretación de la norma, así como la falta de análisis de los antecedentes del proceso por parte de la AGIT, sobre el Principio de la Verdad Material, que no correspondería y el de la congruencia de la resolución impugnada.

Mediante memorial de dúplica, corriente de fs. 122-123 vta., el representante legal de la AGIT se ratificó en los argumentos de su contestación, no habiendo cumplido con los datos técnicos necesarios en la vista de cargo, evidenciándose que la administración tributaria no logró obtener los datos necesarios para determinar la base imponible, sobre base cierta, teniendo en cuenta que el IUE, no obtuvo datos e información suficientes para establecer la cuantía de dichos componentes en su real magnitud, conforme a lo exigido en los arts. 43, 44 y 45 de la L. N° 2492, siendo que el sujeto pasivo no inscribió su actividad en el registro de contribuyentes durante la gestión 2009.

Reiterando que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1189/2014 de 12 de agosto.

III.- Del tercero interesado.

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, Gastón Xavier Guillén Valdivia, conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 108, de 23 de junio de 2015, se apersonó mediante memorial de fs. 83 a 89 de obrados, señalando que sería correcta la observación a la aplicación de la determinación sobre base cierta y base presunta, por lo que la deuda tributaria expuesta en la vista de cargo, no fue fundamentada técnicamente, no habiéndose obtenido los datos necesarios para la determinación sobre base cierta; solicitando se confirme la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 01189/14 de 12 de agosto de 2014, dejando sin efecto la resolución determinativa, por nulidad hasta la vista de cargo inclusive.

No habiendo nada más que tramitarse, de fs. 125, se dispuso “Autos para sentencia”.

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.- El 31 de julio de 2012, la administración tributaria notificó personalmente a Gastón Xavier Guillén Valdivia, con la Orden de Verificación Nº 0012OVE01780, mediante la que

comunica el inicio de un proceso de determinación con alcance en el IUE, por periodos fiscales enero a diciembre 2009, requiriendo la presentación de descargos.

2.- El 9 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Gastón Xavier Guillén Valdivia con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/SFVE/VC/00535/2013, en la que refiere que los ingresos fueron determinados en función de las escrituras públicas de transferencia de la gestión 2009, los folios reales y los formularios 430, a partir de los cuales estableció la superficie total construida, y debido a que el sujeto pasivo no presentó documentación, extrajo del SIRAT 2 el reporte de sus proveedores, para finalmente establecer la deuda tributaria preliminar de 5.398.514 UFV por el IUE de la gestión 2009, que incluye tributo omitido actualizado, intereses, multa por incumplimiento de deberes formales y sanción por omisión de pago. Asimismo, otorga el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

3.- El 23 de diciembre de 2013, la administración tributaria emite el informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/INF.C/0086/2013 en el que efectúa la evaluación de los argumentos y documentos de descargo presentado, manifestando que el sujeto pasivo presentó fotocopias simples de planillas de obra fina y otros en fotocopias simples, que, ante la falta de presentación de las originales, por lo que recomienda ratificar los cargos establecidos en la vista de cargo.

4.- El 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a Gastón Xavier Guillén Valdivia con la R.D. Nº 17-02309-13 CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD//01490/13 de 23 de diciembre de 2013, mediante la que determina de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas del sujeto pasivo que ascienden a un total de 2.959.787 UFV, correspondiente a la deuda tributaria omitida por el IUE de los periodos fiscales enero a diciembre 2009, asimismo resuelve sancionar al sujeto pasivo con 2.326.712 UFV equivalente al 100% del tributo omitido por omisión de pago, y se impone la multa por incumplimiento de deberes formales por un total de 3.000 UFV., con lo que se totaliza 5.289.499 UFV que incluyen tributo omitido actualizado, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales.

5.- Interpuesto el recurso de alzada, el 26 de mayo de 2014, se dictó Resolución ARIT-LPZ/RA 0462/2014, disponiendo anular la R.D. Nº 01490/13 de 23 de diciembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra Gastón Xavier Guillén Valdivia, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/SFVE/VC/00535/2013 inclusive, a objeto que la Gerencia Distrital I La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales emita un nuevo acto administrativo fundamentado técnica y legalmente su determinación.

6.- Ante ello, la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, presentó recurso jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1189/14, de 12 de agosto del 2014, que confirma la Resolución de Alzada de 26 de mayo de 2014.

En el desarrollo 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., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante de fs. 72 a 79 vta., se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 115 a 118, que reitera los fundamentos de la demanda, dúplica de fs. 122-123 vta., que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

1. Si efectivamente hubo incumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del D.S. N° 27310, por la administración tributaria para establecer en la vista de cargo, la existencia de hechos imponibles por la deuda tributaria omitida del IUE.

2. Si por la no inscripción correcta del contribuyente, la AGIT consideraría que no estaría obligado al cumplimiento del pago, estando gravadas por el IUE, justificando la no presentación de la prueba.

3. Si la Resolución de la AGIT impugnada, sería ultra petita y violatorio al principio de motivación.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que 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 la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. N° 620.

1.- Con relación a si efectivamente hubo incumplimiento de los requisitos establecidos en los arts. 96-I del Cód. Trib. Boliviano y 18 del D.S. N° 27310, por la administración tributaria para establecer en la vista de cargo, la existencia de hechos imponibles por la deuda tributaria omitida del IUE.

Sobre este punto, se debe considerar previamente cuales los requisitos establecidos en las normas citadas:

Es así que el art. 96 parág. I del Cód. Trib. Boliviano establece:

“La vista de cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativo, 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."

Aspecto corroborado por el D.S. N° 27310, o Reglamento al Código Tributario en su art. 18 que regula:

"f) Liquidación previa de la deuda tributaria.

g) Acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos, en el marco de lo dispuesto en el parág. I del art. 98 de la L. Nº 2492."

Además de ello, a efectos de la interpretación y establecimiento de los requisitos previstos en las normas legales citadas, se debe tener en cuenta el principio fundamental que rige en la actividad administrativa referido a la verdad material, conforme a lo normado en el inc. d) del art. 4 de la L. N° 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo); "Art. 4 (Principios generales de la actividad administrativa). La actividad A). Administrativa se regirá por los siguientes principios: d) Principio de Verdad Material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil".

Entendido así cuales los requisitos que debe contener la vista de cargo, a efectos de poder determinarse la base imponible, conforme a lo previsto en el art. 42 de la L. N° 2492, que corresponde a la base gravable, sobre la que se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar, en este caso por el IUE; a tal efecto se lo tendrá que establecer con base cierta, cuando la administración tributaria conoce con certeza, hecho y valores imponibles, que le permitan al fisco la apreciación directa de la materia imponible; caso contrario tendrá que realizarse mediante presunciones o indicios, que corresponde determinar con base presunta, pero tomando en cuenta como parámetros, la actividad anterior del contribuyente, que se encuentre en los datos que registra la administración tributaria o incluso por terceros.

Es así que la determinación de la base imponible sobre la cual se calcula la sanción emergente, en este caso por incumplimiento u omisión de la deuda por el IUE, tiene que estar debidamente fundamentada, emergente de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, pruebas que estén en poder de la administración tributaria, así como los antecedentes de las actividades previas del sujeto pasivo; encontrándose la administración tributaria, con amplias facultades para lograr su determinación, cuidando que dichos datos, pruebas e información, permitan establecer su cuantía precisa y cada conclusión con su respaldo objeto, evidente y comprobable, a efectos de establecer la sanción en el caso de las contravenciones y requerimiento a la presentación de descargos.

Dejando en claro que la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos, no permiten establecer con certeza la utilidad que generó la venta o las transacciones realizadas, viciando de nulidad la vista de cargo, de acuerdo a lo normado en el parág. III del art. 96 del Cód. Trib. Boliviano.

Es así que al caso concreto se evidencia, que la administración tributaria procedió a la determinación de la Base Imponible del IUE, en consideración del precio de venta del inmueble, partiendo solamente de las escrituras públicas y formularios 430 de la gestión 2009, pero sin tomar en cuenta la previsión íntegra del art. 41 de la L. Nº 843, que dispone a efectos de perfeccionar el dominio mediante la posesión; así como lo establecido en los arts.

47 de la L. Nº 843 (Texto Ordenado); 7 y 8 del D.S. Nº 24051, donde se regula que la base imponible del IUE, se determina a partir de la utilidad bruta, obtenida de deducir a los ingresos, los costos de los bienes vendidos, y sobre dicha utilidad, los gastos necesarios para obtenerla; evidenciado de manera correcta por la AGIT, que la administración tributaria no estableció dichos conceptos de forma cierta, basando solo la determinación en los gastos registrados en su Sistema SIRAT2, que consideró vinculados a la actividad de construcción, sin tomar en cuenta que no es posible que la materia prima por si sola pueda transformarse en las construcciones, de donde emergen gastos indirectos y necesarios que permitieron la construcción de los inmuebles.

Habiendo incumplido con lo dispuesto en el art. 8 y ss., del D.S. N° 24051, que no fue considerado en la vista de cargo, al no exponerse los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la fundamenten; resultando que no se fundamentó técnicamente la determinación, además de no sustentar el costo por metro cuadrado construido; y finalmente tampoco fundamenta las razones por las cuales estableció el mismo costo para las construcciones, siendo estos inmuebles diferentes entre sí, pese a estar construidas en el mismo edificio.

Ante tales omisiones, se establece que la administración tributaria incumplió con los requisitos mínimos establecidos en los arts. 96, parág. I de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) y 18 del D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano) al no haber expuesto de forma precisa la liquidación de la deuda tributaria y el acto u omisión que se atribuye al sujeto pasivo; consiguientemente a ello de acuerdo al parág. III del citado art. 96, resulta correcta la decisión de la AGIT, al confirmar la Resolución de la ARIT, que dispuso la nulidad de la vista de cargo.

2.- Si por la no inscripción correcta del contribuyente, la AGIT consideraría que no estaría obligado al cumplimiento del pago, estando gravadas por el IUE, justificando la no presentación de la prueba.

Sobre este punto, solo cabe aclarar que con relación a la falta de inscripción del sujeto pasivo en los registros tributarios y la no presentación de un estado de resultados, se expone de fs. 31 vta.-32, que esta omisión resulta como descripción de los antecedentes, lo que no permitió establecer con certeza la utilidad que generó la venta de los bienes inmuebles, considerándose además que la resolución del recurso de alzada anula obrados, hasta la vista de cargo, señalando que corresponde la emisión de un nuevo acto que consigne correctamente el método de determinación, lo que no significa que la ARIT o la AGIT, hubieran establecido que no debiera determinarse deuda como erróneamente interpreta la administración tributaria, menos se haya pretendido justificar la no presentación de la prueba por parte del obligado o contribuyente, toda vez que lo representado por la parte demandante, no corresponde su consideración, al haber dispuesto la nulidad.

3.- Si la Resolución de la AGIT impugnada, sería ultra petita y violatorio al Principio de Motivación.

Con relación a este punto referido en la demanda, luego de la revisión de los antecedentes y fundamentos contenidos en la resolución impugnada emitida por la AGIT, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo y equitativo, y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos,

conforme a las pretensiones, en este caso contenidas en el recurso jerárquico interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, resuelto por la Resolución AGIT –RJ 1189/2014 de 12 de agosto, como sucede en el caso de autos, a más de encontrarse debidamente motivada y fundada en derecho, por lo que no corresponde el argumento de la administración tributaria demandante, con relación a que se haya resuelto de forma ultra petita y violatorio al Principio de Motivación.

VI.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, como tampoco en vulneración de los principios acusados, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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. 37 a 46; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1189/2014 de 12 de agosto, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

139

Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 24 a 28 presentada por la Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L. impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1010/2014 de 14 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) de fs. 12 a 22 vta.; la contestación de fs. 74 a 77 vta., la réplica de fs. 82-83 vta., dúplica de fs. 96-97; el apersonamiento y pronunciamiento del tercero interesado de fs. 34 a 39; y, todo cuanto convino ver.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante sostiene que, la Aduana Nacional (Aduana Nacional) emitió 57 autos administrativos de multa por levantamiento de abandono de mercancías todos de 9 de agosto de 2013, debidamente notificados el 8 de noviembre de 2013, siendo los mismos.

Nº	Importador	DUI	Auto Administrativo	Fecha de Ingreso de la mercancía	Fecha de cambio de depósito	Fecha de validación de la DUI	Multa en UFV's
1	Hortencia Vargas Espinoza	C-4023	Aduana Nacional-CBBCI-AA-050/2013	02/01/2007	03/03/2007	23/04/2007	110,33
2	Rosenda García Gonzales	C-4981	Aduana Nacional-CBBCI-AA-051/2013	04/01/2007	05/03/2007	17/05/2007	170,59
3	Roberto Tardío Gutiérrez	C-6227	Aduana Nacional-CBBCI-AA-052/2013	19/03/2007	18/05/2007	13/06/2007	3.238,23
4	Himelda Liliana Navia de Valeriano	C-14309AN	Aduana Nacional-CBBCI-AA-053/2013	31/07/2007	29/09/2007	13/06/2007	3.238,23

5	Gerónimo Baptista Jattaco	C-745	Aduana Nacional-CBBCI-AA-054/2013	19/07/2007	17/09/2007	08/01/2008	477,76
6	María Luisa Pacheco Romano	C-1208	Aduana Nacional-CBBCI-AA-055/2013	14/11/2007	13/01/2008	16/01/2008	194,33
7	Cristian Sempertegui	C-1209	Aduana Nacional-CBBCI-AA-056/2013	14/11/2007	13/01/2008	16/01/2008	663,84
8	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-3152	Aduana Nacional-CBBCI-AA-057/2013	06/12/2008	04/02/2008	06/02/2008	79,95
9	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-3154	Aduana Nacional-CBBCI-AA-058/2013	06/12/2007	04/02/2008	06/02/2008	79,95
10	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-3155	Aduana Nacional-CBBCI-AA-059/2013	06/12/2017	04/02/2008	06/02/2008	60,29
11	Juan Carlos Ríos Coca	C-3334	Aduana Nacional-CBBCI-AA-060/2013	22/11/2007	21/01/2008	09/02/2008	2.876,03
12	Juan Carlos Ríos Coca	C-3335	Aduana Nacional-CBBCI-AA-061/2013	22/11/2007	21/01/2008	09/02/2008	2.932,15
13	Víctor Hugo Delgadillo Corbaez	C-3912	Aduana Nacional-CBBCI-AA-062/2013	14/12/2007	12/02/2008	14/02/2008	851,47
14	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-4901	Aduana Nacional-CBBCI-AA-063/2013	06/12/2007	04/02/2008	21/02/2008	78,92
15	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-4902	Aduana Nacional-CBBCI-AA-	06/12/2007	04/02/2008	21/02/2008	78,92

			064/2013				
16	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-4903	Aduana Nacional-CBBCI-AA-065/2013	06/12/2007	04/02/2008	21/02/2008	59,73
17	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5059	Aduana Nacional-CBBCI-AA-066/2013	06/12/2007	04/02/2008	22/02/2008	51,28
18	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5060	Aduana Nacional-CBBCI-AA-067/2013	06/12/2007	04/02/2008	22/02/2008	78,92
19	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5135	Aduana Nacional-CBBCI-AA-068/2013	06/12/2007	04/02/2008	26/02/2008	42,77
20	Cristian Sempertegui	C-5275	Aduana Nacional-CBBCI-AA-069/2013	14/11/2007	13/01/2008	26/02/2008	17,57
21	Oscar Torrico Ortuño	C-5623	Aduana Nacional-CBBCI-AA-070/2013	20/12/2007	18/02/2008	29/02/2008	3.512,62
22	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5639	Aduana Nacional-CBBCI-AA-071/2013	06/12/2007	04/02/2008	03/03/2008	180,63
23	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5641	Aduana Nacional-CBBCI-AA-072/2013	06/12/2007	04/02/2008	03/03/2008	102,13
24	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5642	Aduana Nacional-CBBCI-AA-073/2013	06/12/2007	04/02/2008	03/03/2008	38,23
25	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-5724	Aduana Nacional-CBBCI-AA-074/2013	06/12/2007	04/02/2008	05/03/2008	32,01
26	Juan Carlos Salazar	C-6243	Aduana Nacional-	14/12/2007	12/02/2008	11/03/2008	978,07

	Quiroz		CBBCI-AA-075/2013				
27	Jaime Javier Torrico Ortuño	C-6460	Aduana Nacional-CBBCI-AA-076/2013	17/12/2007	15/02/2008	18/03/2008	3.186,25
28	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6474	Aduana Nacional-CBBCI-AA-077/2013	06/12/2007	04/02/2008	19/03/2008	31,87
29	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6475	Aduana Nacional-CBBCI-AA-078/2013	06/12/2007	04/02/2008	19/03/2008	35,81
30	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6477	Aduana Nacional-CBBCI-AA-079/2013	06/12/2007	04/02/2008	19/03/2008	78,15
31	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6914	Aduana Nacional-CBBCI-AA-080/2013	06/12/2007	04/02/2008	27/03/2008	41,94
32	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6918	Aduana Nacional-CBBCI-AA-081/2013	06/12/2007	04/02/2008	27/03/2008	94,65
33	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6921	Aduana Nacional-CBBCI-AA-082/2013	06/12/2007	04/02/2008	27/03/2008	31,80
34	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-6923	Aduana Nacional-CBBCI-AA-083/2013	06/12/2007	04/02/2008	27/03/2008	50,34
35	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-8580	Aduana Nacional-CBBCI-AA-084/2013	06/12/2007	04/02/2008	22/04/2008	49,47
36	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-8582	Aduana Nacional-CBBCI-AA-085/2013	06/12/2007	04/02/2008	22/04/2008	92,40

37	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-8584	Aduana Nacional-CBBCI-AA-086/2013	06/12/2007	04/02/2008	22/04/2008	49,47
38	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-9308	Aduana Nacional-CBBCI-AA-087/2013	06/12/2007	04/02/2008	28/04/2008	65,05
39	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-9310	Aduana Nacional-CBBCI-AA-088/2013	06/12/2007	04/02/2008	28/04/2008	65,05
40	Gerónimo Baptista Jattaco	C-9493	Aduana Nacional-CBBCI-AA-089/2013	12/09/2007	11/11/2007	24/04/2008	154,16
41	Wilson Ángel Tapia Lazarte	C-108	Aduana Nacional-CBBCI-AA-090/2013	06/12/2007	04/02/2008	07/05/2008	91,19
42	Yeri Yeter Pozo Cadima	C-14758	Aduana Nacional-CBBCI-AA-091/2013	29/11/2007	28/01/2008	30/06/2008	2.994,68
43	Ariel Delgadillo Segobia	C-16607	Aduana Nacional-CBBCI-AA-092/2013	23//08/2007	22/10/2007	15/11/2007	868,74
44	Eulalia Rodríguez de Taboada	C-15948	Aduana Nacional-CBBCI-AA-093/2013	23/08/2007	22/10/2007	29/10/2007	3.740,20
45	Reina Rosalia Ayala Quispe	C-16148	Aduana Nacional-CBBCI-AA-094/2013	23/08/2007	22/10/2007	07/11/2007	7.661,92
46	Santos Julio Laime Tambo	C-19166	Aduana Nacional-CBBCI-AA-095/2013	31/08/2007	30/10/2007	18/12/2007	729,51
47	Oscar Torrico Ortuño	C-16177	Aduana Nacional-CBBCI-AA-096/2013	31/08/2007	30/10/2007	08/11/2007	3.034,87

48	Pastor Cadima Rocha	C-19142	Aduana Nacional-CBBCI-AA-097/2013	03/09/2007	02/11/2007	17/12/2007	3.034,87
49	Fructuoso Vargas García	C-18871	Aduana Nacional-CBBCI-AA-098/2013	19/09/2007	18/11/2007	13/12/2007	3.224,34
50	Marina Alina Céspedes de Lozada	C-1048	Aduana Nacional-CBBCI-AA-099/2013	04/10/2007	03/12/2007	10/01/2008	2.581,60
51	Roberto Urey Soliz	C-18859	Aduana Nacional-CBBCI-AA-100/2013	05/10/2007	04/12/2007	13/12/2007	2.974,04
52	Gerónimo Baptista Jattaco	C-18876	Aduana Nacional-CBBCI-AA-101/2013	11/10/2007	10/12/2007	13/12/2007	4.078,28
53	Teodora Pachecho Calatayud	C-1207	Aduana Nacional-CBBCI-AA-102/2013	31/10/2007	30/12/2007	16/01/2008	3.081,56
54	José Luis Pinto Escobar	C-16977	Aduana Nacional-CBBCI-AA-103/2013	15/08/2007	14/10/2007	22/11/2007	479,88
55	Cristian Vargas Bascopé	C-4420	Aduana Nacional-CBBCI-AA-104/2013	26/02/2007	27/04/2007	02/05/2007	1.132,47
56	Wilfredo Navarro Maldonado	C-8073	Aduana Nacional-CBBCI-AA-105/2013	26/10/2007	25/12/2007	14/04/2008	175,10
57	Gerónimo Baptista Jattaco	C-10191	Aduana Nacional-CBBCI-AA-106/2013	12/09/2007	11/11/2007	17/06/2009	986,11
	TOTAL						62.284,20

Ante estas determinaciones la Agencia Despachante de Aduana (Agencia Despachante de Aduanas), interpuso recurso de alzada, concluyendo dicho trámite con la emisión de la Resolución ARIT-CBA/RA 0102/2014 de 10 de marzo, que revocó totalmente las resoluciones impugnadas, ante lo cual la Administración de Aduana Interior Cochabamba (Aduana Nacional), interpuso recurso jerárquico, siendo resuelto el mismo mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1010/2014, la cual anuló la resolución de alzada, estableciendo que los autos de multa por levantamiento de abandono de mercancía no serían impugnables ante la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT).

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante considera vulnerado su derecho al debido proceso, citando los arts. 115-I de la C.P.E., y 68-6 del Cód. Trib. Boliviano; sustenta su acción con los siguientes fundamentos: 1) La resolución impugnada sería incongruente puesto que la Aduana Nacional en su recurso jerárquico solicitó la revocatoria total de la resolución de alzada y la confirmación de los autos de multa, sin embargo, la AGIT, incumpliendo el art. 211-I del Cód. Trib. Boliviano emitió una resolución ultra petita por haberse pronunciado respecto de cuestiones no planteadas por el recurrente, entre ellas la anulación del auto de admisión del recurso de alzada; 2) La AGIT debió considerar que la Aduana Nacional, en su recurso jerárquico hizo mención a dos resoluciones de alzada ajenas al procedimiento de impugnación, solicitando se anule la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0101/2014 que revoca los autos de multa, y la revocatoria total de la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0089/2014; asimismo, solicitó la confirmación de los Autos Administrativos Nos. Aduana Nacional-CBBI-AA043/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-044/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-045/2013 de 9 de agosto y Aduana Nacional-CBBCI-AA-0108/2013 de 15 de agosto, sin embargo, ninguna de las resoluciones referidas corresponde a los 57 autos administrativos de multa notificados a la Agencia Despachante de Aduanas Antezana; 3) La resolución jerárquica considera que, los autos administrativos de multa por levantamiento de abandono no son impugnables ante la AIT, porque estos corresponderían a ingresos propios de la Aduana Nacional y el cobro se originaría en un informe de auditoría interna, poniendo de manifiesto el carácter administrativo y no tributario de dichas multas, sin embargo, la propia Aduana Nacional reconoció la naturaleza tributaria de los autos de multa, aplicando normativa tributaria, como ser el anuncio del cobro coactivo de lo adeudado en aplicación de la Sección VII, Capítulo II, Título II del Código Tributario Boliviano, haciendo hincapié el demandante en los arts. 107 a 114 del Cód. Trib. Boliviano, que al referirse a los títulos de ejecución tributaria hace mención a los autos de multa firmes (art. 108-I-2 del Cód. Trib. Boliviano); 4) Respecto de la afirmación de la AGIT que los ingresos de multa por levantamiento de abandono serían un ingreso propio, citando la R.D. N° 02-013-13 de 13 de junio de 2013, el demandante refiere que, la instancia jerárquica omitió considerar que en ninguno de los incisos del art. 29 del D.S. N° 25870 (Reglamento de la Ley General de Aduanas), modificado por el D.S. N° 27310 (Reglamento del Código Tributario) se identifica como ingreso propio las multas por levantamiento de abandono, incluso el inc. b) del mencionado artículo identifica como ingreso propio las multas por contravenciones, enfatizo en que estas serían impugnable ante la AIT, de lo contrario se vulneraría el art. 143.2 del Cód. Trib. Boliviano referido a la admisibilidad del recurso de alzada contra resoluciones sancionatorias.

I.3. Petitorio.

Con los argumentos precedentes, el demandante solicitó se declare probada la demanda, y en su mérito se anule o revoque en su totalidad la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1010/2014.

II.- Contestación a la demanda.

Mediante memorial presentado el 9 de marzo de 2015 de fs. 74 a 77 vta., la AGIT respondió negativamente a la demanda, solicitando se declare improbada la misma, y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada, fundamentando su petitorio con los siguientes argumentos: a) De una revisión de los fundamentos técnicos de la resolución de alzada, en ningún momento se haría mención a 2 resoluciones de alzada ajenas al procedimiento, ni tampoco que se hayan identificado autos administrativos de multa que no correspondan al proceso; y, b) La Aduana Nacional mediante autos administrativos impuso la multa equivalente al 3% del valor CIF (Cost Insurance and Freight en español Costo, Seguro y Flete) en frontera por levantamiento de abandono, previsto en el art. 276 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, por lo que en aplicación del art. 29-b) de la misma norma, concordante con la R.D. N° 02-013-03, Anexo 1, la multa de levantamiento de abandono se considera como ingreso propio, máxime cuando el cobro deviene de un control vía auditoría interna, lo cual pondría de manifiesto el carácter administrativo y no tributario de las referidas multas, por lo que los autos administrativos dictados para cobrar los mismos no se constituyen en actos administrativos definitivos que pueda conocer la AIT, en aplicación del art. 197-I del Cód. Trib. Boliviano –competencia de la Superintendencia Tributaria, hoy AIT- no siendo actos impugnables por esta vía recursiva por no enmarcarse en la previsión de los arts. 143 del Cód. Trib. Boliviano y 4 de la L. Nº 3092, debiendo haber sido rechazado conforme prevé el art. 198-IV del Cód. Trib. Boliviano.

Finalizó mencionando la línea doctrinal de la AIT invocando la Resolución AGIT-RJ/1028/2012 referida a actos administrativos no susceptibles de impugnación ante la AIT, así como la S.C. N° 0287/1999-R de 28 de octubre referida según la entidad demandada a las garantías constitucionales dentro de un proceso administrativo de contrabando.

II.1. Petitorio.

Con los argumentos precedentes, la AGIT solicitó declarar improbada la demanda, y en su mérito mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1010/2014 de 14 de julio.

III.- Apersonamiento del tercero interesado, réplica y dúplica.

Mediante memorial presentado el 10 de febrero de 2015 de fs. 34 a 39, la Aduana Nacional respondió negativamente a la demanda de autos replicando en suma los argumentos de la AIT, solicitando se mantengan firmes y subsistentes los autos administrativos de multa.

La Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L., mediante memorial presentado el 6 de abril de 2015, cursante de fs. 82-83 vta., reiterando en lo sustancial los puntos de su demanda, respondió a la contestación a la demanda, volviendo a solicitar se declare probada su pretensión.

Finalmente, mediante memorial de 30 de abril de 2015, cursante de fs. 96-97, la AGIT presentó dúplica a los argumentos expuestos por el demandante en su réplica, reiterando su pretensión expresada en la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Cumplidos los rigores procesales administrativos en sede de la administración aduanera así como ante las Autoridades de Impugnación Tributaria, corresponde individualizar los antecedentes que informan la presente causa.

1. 57 Autos Administrativos Aduana Nacional-CBBCI-AA-050/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-051/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-052/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-053/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-054/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-055/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-056/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-057/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-058/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-059/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-060/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-061/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-062/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-063/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-064/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-065/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-066/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-067/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-068/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-069/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-070/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-071/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-072/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-073/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-074/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-075/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-076/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-077/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-078/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-079/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-080/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-081/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-082/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-083/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-084/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-085/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-086/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-087/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-088/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-089/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-090/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-091/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-092/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-093/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-094/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-095/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-096/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-097/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-098/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-099/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-100/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-101/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-102/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-103/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-104/2013, Aduana Nacional-CBBCI-AA-105/2013 y Aduana Nacional-CBBCI-AA-106/2013 emitidos por la Aduana Interior Cochabamba el 9 de agosto de 2013, por la que impone una multa tanto al administrado como a la Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L., equivalente en cada caso al 3% del valor CIF frontera, por concepto de levantamiento de abandono, establecido en el art. 276 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, bajo apercibimiento de cobro coactivo previsto en la Sección VII, capítulo II, Título II del Código Tributario Boliviano (Anexo 2 fs. 1 a 201, Anexo 1 fs. 202 a 228).

2. Por memorial presentado el 28 de noviembre de 2013 (Anexo 1 fs. 240 a 248 vta.) la Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L. invocando los arts. 143, 195, 196 y 198 del Cód. Trib. Boliviano, planteó recurso de alzada contra los autos administrativos glosados en el puntos anterior, solicitando además de la admisión de su recurso, la prescripción de la facultad de la Aduana Nacional para calificar la conducta contraventora e imponer sanciones administrativas y la anulación del procedimiento contravencional y los autos de multa impugnados.

3. Mediante Auto de 5 de diciembre de 2013 (Anexo 1 fs. 249 a 251), la ARIT., admitió el recurso de alzada, disponiendo la notificación de la Aduana Nacional para que en el

plazo establecido por ley conteste y remita los antecedentes administrativos del acto impugnado.

4. Mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0102/2014 de 10 de marzo, la ARIT con los argumentos allí expuestos, revocó totalmente los 57 autos administrativos de 9 de agosto de 2013.

5. Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1010/2014 de 14 de julio, que resolvió anular la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0102/2014, hasta el auto de admisión del recurso de alzada, estableciendo que los 57 autos administrativos, no son actos impugnables ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, cursante de fs. 12 a 22.

V.- De la problemática planteada.

De la compulsa de los datos que informan el proceso, se desprende que el objeto de la presente controversia, consiste en establecer si los 57 autos administrativos emitidos por la Aduana Interior Cochabamba el 9 de agosto de 2013 (que sancionan con el 3% del valor CIF frontera por concepto de levantamiento de abandono), son o no impugnables ante la Autoridad de Impugnación Tributaria.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado:

Previo al análisis correspondiente, resulta necesario establecer ciertos conceptos y normativa atinente al caso.

A ese fin, corresponde citar a Agustín Gordillo, que define al “Acto administrativo”, como “toda declaración unilateral de voluntad realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos y se dicta en ejercicio de una potestad administrativa”. Asimismo, otros autores señalan que el acto administrativo, es un acto jurídico cuyas características principales son que constituyen una manifestación o declaración de voluntad, unilateral, potestativa y ejecutoria que tiene por objeto crear, reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica individual. Por último, el Profesor Ramón Parada Vázquez, define al acto administrativo como aquel dictado por una administración pública y otro poder público, en ejercicio de potestades administrativas y mediante el que impone su voluntad, sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados bajo el control de la jurisdicción contenciosa administrativa.

En nuestra legislación el acto administrativo se tiene contemplado en la Ley de Procedimiento Administrativo (L. N° 2341), que señala: “Art. 27.- (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. Art. 29.- (Contenido de los actos administrativos). Los actos administrativos se emitirán por el órgano administrativo competente y su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico. Los actos serán proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico”.

Que los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo son:

a) La legitimidad, se presumen validos los actos administrativos mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada;

b) La estabilidad, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y por ende de la administración pública;

c) La impugnabilidad, pues el administrado puede reclamar y demandar se modifique o deje sin efecto un acto que considera lesivo a sus derechos e intereses;

d) La exigibilidad, que el acto administrativo es obligatorio y exigible a partir del día siguiente hábil al de su notificación o publicación. El acto que requiera aprobación será exigible desde el día siguiente de su notificación o publicación de la resolución que lo aprueba;

e) Ejecutoriedad, que la autoridad administrativa podrá ejecutar sus propios actos administrativos, a través de medios directos o indirectos de coerción, cuando el ordenamiento jurídico, en forma expresa le faculte para ello. En los demás casos, la ejecución coactiva de sus actos será requerida en sede judicial.

Resulta también importante establecer la clasificación de los actos administrativos, los cuales son:

Actos administrativos definitivos: son aquellos declarativos o constitutivos de derechos, declarativos porque se limitan a constatar o acreditar una situación jurídica. Estos se consolidan a través de una resolución definitiva; ingresando dentro de este grupo por vía de excepción, aquellos actos administrativos equivalentes, que al igual que los definitivos ponen fin a una actuación administrativa.

Actos administrativos de tramite o de procedimiento: son los pasos intermedios que suelen dar lugar a la obtención del acto final o último o que sirven para la formación del mismo, se refieren expresamente a los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico, que antes o luego de la emisión del acto administrativo, deben cumplirse.

Es así que el art. 56 de la L. Nº 2341, establece: “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”.

En mérito a lo descrito, se establece que los actos administrativos al igual que las resoluciones administrativas son susceptibles de impugnación.

En relación a los mecanismos específicos de impugnación Aduanera ante la administración tributaria y AGIT previstos por el Código Tributario Boliviano y la norma infringida objeto de estudio, se tiene:

D.S. N° 25870 (Reglamento de la Ley General de Aduanas), señala: “Art. 273.- Procederá el levantamiento de abandono tácito o de hecho cuando antes del remate de la mercancía, el consignatario o propietario presente la declaración de mercancías de importación y otro régimen aduanero aplicable, más el pago del tres por ciento sobre el valor CIF frontera y de corresponder los gastos que hubiere demandando el traslado”.

El Cód. Trib., señala: “Art. 143.- (Recurso de alzada). El recurso de alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos:

1. Las resoluciones determinativas.

2. Las resoluciones sancionatorias.

3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos.

4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas.

5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo.

Art. 195.- (Recursos admisibles).

I. Ante la Superintendencia Tributaria son admisibles únicamente los siguientes recursos administrativos:

a) Recurso de alzada; y,

b) Recurso jerárquico.

II. El recurso de alzada no es admisible contra medidas internas, preparatorias de decisiones administrativas, incluyendo informes y vistas de cargo u otras actuaciones administrativas previas incluidas las medidas precautorias que se adoptaren a la ejecución tributaria ni contra ninguno de los títulos señalados en el art. 108 del presente Código ni contra los autos que se dicten a consecuencia de las oposiciones previstas en el parág. II del art. 109 de este mismo Código, salvo en los casos en que se deniegue la compensación opuesta por el deudor.

III. El recurso jerárquico solamente es admisible contra la resolución que resuelve el recurso de alzada.

IV. La interposición del recurso de alzada, así como del Jerárquico, tienen efecto suspensivo.

Art. 197.- (Competencia de la Superintendencia Tributaria).

I. Los actos definitivos de alcance particular que se pretenda impugnar mediante el recurso de alzada, deben haber sido emitidos por una entidad pública que cumple funciones de administración tributaria relativas a cualquier tributo nacional, departamental, municipal o universitario, sea impuesto, tasa, patente municipal o contribución especial, excepto las de seguridad social.

II. No competen a la Superintendencia Tributaria:

a) El control de constitucionalidad;

b) Las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la ley a la jurisdicción ordinaria;

c) Las cuestiones que, así estén relacionadas con actos de la administración tributaria, estén atribuidas por disposición normativa a otras jurisdicciones;

d) Las decisiones sobre cuestiones de competencia entre la administración tributaria y las jurisdicciones ordinarias o especiales, ni las relativas a conflictos de atribuciones;

e) Conocer la impugnación de las normas administrativas dictadas con carácter general por la administración tributaria".

L. Nº 3092 de 7 de julio, que modifica la L. N° 2492 expresa:

Art. 4. Además de lo dispuesto por el art. 143 del Cód. Trib. Boliviano, el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra:

1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

2. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago.

3. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.

4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria.

VII.- Análisis del caso concreto.

La Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L., denunció que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1010/2014 de 14 de julio, es una resolución ultra petita, por haber resuelto aspectos que no fueron contemplados por la Aduana Nacional en su recurso jerárquico, como ser la anulación de obrados incluso hasta el auto de admisión del recurso de alzada, con el argumento de que los autos administrativos de multa por levantamiento de abandono no son impugnables ante la AIT, pues estos según la R.D. N° 02-013-13 de 13 de junio de 2013 corresponderían a ingresos propios de la Aduana Nacional, cuando ninguno de los incisos del art. 29 del Reglamento de la Ley General de Aduanas, modificado por el Reglamento del Código Tributario Boliviano identificaría como ingreso propio las multas por levantamiento de abandono, por el contrario el art. 108-I-2 del Cód. Trib. Boliviano al referirse a los títulos de ejecución tributaria, harían mención a los Autos de Multa firmes; asimismo sería incongruente el criterio de la AGIT al fundamentar su decisión en el argumento de que las referidas multas se habrían originado en un informe de auditoría interna, poniendo de manifiesto el carácter administrativo y no tributario de las mismas, siendo que la propia Aduana Nacional habría reconocido su naturaleza tributaria anunciando el cobro coactivo en aplicación de la Sección VII, Capítulo II, Título II del Código Tributario Boliviano.

Definida como está la naturaleza jurídica, así como la competencia de las autoridades de impugnación tributaria, conforme se tiene glosado en el Fundamento Jurídico VI de la presente Sentencia, pasamos a analizar los 57 autos administrativos emitidos por la administración aduanera el 9 de agosto de 2013, advirtiéndose las siguientes circunstancias.

En el caso de autos, se tiene que la administración aduanera emitió 57 autos administrativos, los cuales disponen: “una sanción del 3% sobre el valor del CIF frontera por concepto de levantamiento de abandono establecido en el art. 276 del D.S. N° 25870, Reglamento a la Ley General de Aduanas, de acuerdo a liquidación establecida en el informe técnico Nº Aduana Nacional-CBBCI-850/13 de 09 de agosto de 2013, suma que deberá pagarse en el plazo de 3 días de ejecutoriado los autos administrativos, bajo conminatoria de cobro coactivo establecido en la Sección VII del Capítulo II Título II del Código Tributario Boliviano”; al efecto conforme los conceptos desarrollados en el Fundamento Jurídico VI de la presente Resolución, se debe tener presente que los actos administrativos, son toda declaración, disposición o decisión de la administración pública, de alcance general o particular que producen efectos jurídicos sobre el administrado, conforme establece el art. 27 de la L. Nº 2341, en ese entendido estos actos administrativos pueden ser definitivos y/o de

procedimiento, cuyo objeto de estudio al presente caso resulta ser el primero (definitivos), toda vez que dichos actos crean, modifican o extinguen una relación o situación jurídica, conforme lo establece el art. 56-II de la L. Nº 2341, el cual dispone que se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos que tengan carácter definitivo, siempre que a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, en ese entendido se debe establecer que todo acto administrativo que el contribuyente o sujeto pasivo considere que lesiona uno de sus derechos subjetivos, puede interponer el recurso administrativo correspondiente, a los fines de que se deje sin efecto el acto administrativo supuestamente vulnerados, así lo dispone el art. 56-I de la L. Nº 2341, en cambio cuando el acto sea de mero trámite y no guarde relevancia jurídica alguna respecto a la resolución administrativa definitiva o acto administrativo, entonces el mismo, queda privado de impugnación alguna.

Establecido la procedencia de recurribilidad o impugnabilidad de los actos administrativos, se debe establecer la impugnación en materia aduanera y si estos son aplicables a los autos administrativos objeto de análisis, en consecuencia las características de los actos administrativos tributarios que emite la Aduana Nacional en sus diferentes instancias, se tiene que el art. 131 del Cód. Trib., establece que contra aquellos actos de la administración tributaria de alcance particular, podrá interponerse el recurso de alzada, norma concordante con el art. 143 de la referida Norma, que refiere al sistema de impugnación recursiva ante las Superintendencias Tributarias, donde en principio evidentemente establecía que el recurso de alzada solo era admisible contra los actos administrativos definitivos como: 1. Las resoluciones determinativas; 2. Resoluciones sancionatorias; 3. Resoluciones que deniegan solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo; sin embargo esta disposición normativa fue modificada por la L. N° 3092, que en su artículo 4, dispone que el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria será admisible también contra: 1. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias; 2. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago; 3. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación; 4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria.

En mérito a lo señalado, se tiene que los 57 autos administrativos emitidos por la administración aduanera se constituyen en actos administrativos definitivos, toda vez que determinaron una sanción del 3% del valor CIF frontera en mérito al art. 276 del D.S. N° 25870, y que la suma de dinero debía cancelarse en el plazo de 3 días de ejecutoriado el presente auto administrativo, bajo conminatoria de cobro coactivo; conforme a lo determinado por la administración aduanera, dicho acto administrativo se adecua a lo previsto por el art. 108-I-2 (autos de multa firmes) de la L. Nº 2492, consiguientemente no se puede desconocer la norma prevista por el art. 4-4 de la L. Nº 3092, que claramente establece, que todo acto administrativo definitivo particular puede recurrirse de impugnación mediante el recurso de alzada, como en el presente caso, correctamente entendido por la ARIT, toda vez que como se tiene señalado en el Fundamento Jurídico VI, una de las características del acto administrativo es su impugnabilidad y revocabilidad, que el hecho de querer pretender que se proceda a diferenciar la recurribilidad de algunos actos administrativos sancionadores de la

administración aduanera a los sujetos pasivos o contribuyentes, por intermedio de lo dispuesto por la Ley de Procedimiento Administrativo y no por el Código Tributario, conllevaría a una confusión, porque podría dar lugar a la emisión de resoluciones contradictorias con igual jerarquía y validez, dado que ambas definirían situaciones jurídicas concretas y como actos administrativos, que en el marco jurídico antes referido, se presumirían legales y legítimos, lo que no es posible, en virtud a que la estabilidad del mismo constituye una de sus esencias principales.

De lo manifestado, como conclusión se tiene que, cuando se traten de actos administrativos definitivos que dispongan una sanción tributaria, deberán ser impugnados mediante la interposición de los recursos administrativos contemplados en la L. Nº 2492, y cuando se trate de errores procedimentales cometidos por la administración aduanera, podrán ser recurribles por los recursos previstos por la L. Nº 2341, caso contrario se incurriría en una inseguridad jurídica, lo que vulneraria lo previsto por el art. 178-I de la C.P.E.

Consecuentemente, los argumentos de la AGIT carecen de sustento legal, al sostener que el cobro proviene como resultado de un control de vía auditoria interna, a más que dicho proceso no es objeto de estudio, sino la determinación de la sanción, sin embargo se debe tener presente, que el objeto o finalidad de toda auditoria interna en una empresa o institución pública, es realizar un examen, evaluación y cumplimiento de las responsabilidades asignadas mediante normativa interna, como por la Ley General de Aduanas, Código Tributario y sus respectivos decretos reglamentarios; a ese efecto la auditoria interna solo resultó un instrumento para poder advertir ciertos actos de la gestión administrativa de la administración aduanera, que no fueron cumplidos en su momento y por ello posteriormente emitió los actos administrativos objetos de análisis.

VI.3. Conclusiones.

Conforme a lo descrito, se establece que los 57 autos administrativos, se constituyen en un acto administrativo definitivo (sancionatorio aduanero), recurribles ante la Autoridad de Impugnación Tributaria, conforme establece el art. 4-4 de la L. Nº 3092 que modifica la L. Nº 2492, consecuentemente la afirmación realizada por la AGIT, no se encuentra conforme a derecho, toda vez que no resulta aplicable al presente caso lo dispuesto por el art. 197 del Cód. Trib., a ese fin éste Tribunal de Justicia concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no observó correctamente la normativa legal dispuesta para el efecto, habiéndose encontrado infracción o vulneración del derecho al debido proceso en su elemento derecho a la defensa en el procedimiento administrativo, particularmente en la resolución impugnada, por el contrario la ARIT resolvió con mejor criterio jurídico el recurso de alzada; actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa; en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde anular la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1010/2014 de 14 de julio, manteniendo firme y subsistente la Resolución Recurso de Alzada Nº 102/2014.

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. Nº 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y 781 del Cód. Pdto. Civ., falla en única instancia declarando PROBADA la demanda interpuesta por la Agencia Despachante de Aduanas Antezana Vásquez S.R.L., y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1010/2014 de 14

de julio, dictada por la AGIT; y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0102/2014 de 10 de marzo.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva quien se constituyó en primer relator y es disidente a la presente sentencia; asimismo emite voto disidente el Magistrado Edwin Aguayo Arando.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Sucre, 21 de marzo de 2018.

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

160

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 69 vta., interpuesta por Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales (SIN); la demanda contenciosa administrativa de fs. 143 a 170 vta., interpuesta por Empresa Minera y Comercial LAMBOL S.A.; ambas demandas impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), las respuestas de fs. 79 a 86 y 255 a 259 vta.; réplica de fs. 124-125 vta., renuncia a réplica de 19 de mayo de 2016, la Resolución Nº 16/16 de 3 de marzo de 2016, emitido por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo la acumulación del proceso contencioso administrativo Exp. N° 1179/2014 al Exp. N° 1155/2014; autos para sentencia de fs. 266, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 25 de enero de 2012, notificó a la Empresa LAMBOL SA, con las órdenes de verificación-CEDEIM Nos. 0009OVE00099, 0009OVE00226, 0009OVE00521, 0009OVE00522, 0009OVE00600 y 0009OVE00601, modalidad verificación posterior CEDEIM, a objeto de revisar los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido y verificación de las formalidades del (gravamen arancelario relacionados a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; solicitando al contribuyente la presentación de la documentación detallada en los formularios 4003, Requerimiento N° 00097139.

Terminada la revisión, modalidad verificación posterior CEDEIM, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, el 27 de diciembre de 2012, puso en conocimiento del contribuyente la conclusión de las tareas de revisión de campo.

El 28 de diciembre de 2012, GRACO La Paz, emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-2012, estableciendo Bs 570.417.-, como importe indebidamente devuelto por el IVA, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restituido automáticamente), correspondiente a los

periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008, emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas no vinculadas a la actividad exportadora y que no cumplen los requisitos de validez. Acto administrativo notificado el 31 de diciembre de 2012 a LAMBOL S.A.

Instancia de alzada.

El recurso de alzada interpuesto por LAMBOL S.A., resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/2014, de 2 de junio, emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, revocó parcialmente la resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el monto de Bs 29.049.-, observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; manteniendo firme y subsistente el monto de Bs 541.368.-, por concepto del IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008.

Instancia jerárquica.

El recurso jerárquico interpuesto por LAMBOL S.A., y el recurso interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, resolvió revocar en parte la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/2014, de 2 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dejando sin efecto el monto de Bs 35.154.-, observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, por los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; manteniendo firme y subsistente el monto de Bs 535.263.-, por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, por los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008.

En conocimiento de dicha Resolución, LAMBOL S.A., y la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, interpusieron demanda contenciosa administrativa, impugnando ambas, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, demandas que fueron acumuladas mediante Resolución Nº 16/16 de 3 de marzo de 2016, emitido por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia. 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.

II.- Contenido de la demanda Graco La Paz.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, a través de su Gerente a.i., impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, en base a los siguientes argumentos:

II.1. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, carece de una fundamentación legal suficiente que respalde los gastos administrativos efectuados y que los mismos se encuentran

vinculados con la actividad exportadora del contribuyente, siendo que la precitada autoridad se limitó únicamente a corroborar los argumentos manifestados por la ARIT, sin realizar un análisis profundo y detallado de las observaciones efectuadas por la administración tributaria, aspectos evidenciados de la lectura de los fundamentos por los cuales la AGIT basó su decisión, dejando sin efecto la depuración de las facturas detalladas por el monto total de Bs 54.157,71, advirtiéndose falta de fundamentación y motivación del fallo emitido, toda vez que la AGIT se limitó simplemente a mencionar las fojas en las cuales se encuentran las facturas que conforman el cuerpo de antecedentes y a ratificar los argumentos expuestos tanto por el recurrente en su memorial de recurso jerárquico como por la ARIT.

Señala que, en el presente caso la AGIT no ha fundamentado fehacientemente como el contribuyente hubiere demostrado que los gastos administrativos erogados por concepto de cursos y seminarios, publicidad televisiva y alquiler de vehículo, sean indispensables y se encuentren vinculados con la actividad exportadora que efectúa el contribuyente.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando que en sentencia se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 y se declare firme y subsistente el importe de Bs 54.157,71, consignado en la Resolución de Devolución Indebida Nº 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012.

III.- Contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante providencia de 2 de diciembre de 2014, fs. 71, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Ejecutivo a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 79 a 86, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratifica todos fundamentos técnico legales expresados en su Resolución AGIT-RJ 1247/2009 de 26 de agosto, negando que se haya vulnerado algún derecho del sujeto activo, aclarando que la exportación definitiva por parte de LAMBOL S.A. es prueba suficiente para que se haga merecedor a la devolución impositiva, no existiendo agravio ni lesión alguna de los derechos de la administración tributaria que le habría causado la resolución jerárquica. Concluye haciendo referencia a antecedentes administrativos de la AGIT.

III.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto.

IV.- Contendido de la demanda LAMBOL S.A.

IV.1. Fundamentos de la demanda.

LAMBOL S.A., a través de su apoderado impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, en mérito a los siguientes argumentos:

IV.2. Errónea aplicación del art. 81 de la L. Nº 2492.

Argumenta que en lo relativo a la depuración del crédito fiscal la AGIT establece que la normativa no contempla excepciones que permitan presentar pruebas fuera del término

legal por razones diferentes a las dispuestas por el art. 81 de la L. Nº 2492 y que si bien el sujeto pasivo, procedió al juramento de reciente obtención en la instancia de alzada, debió cumplir con lo dispuesto en el citado art. 81; es decir, probar que la omisión en su presentación durante la etapa de fiscalización no fue por causa propia, y de lo contrario opera la preclusión, razón por la cual la prueba en etapa recursiva sin cumplir con estos requisitos no puede ser valorada, interpretación que señala, vulnera el principio de verdad material, el debido proceso, el derecho a la defensa.

Arguye que se presentó durante la fiscalización todos los documentos requeridos por los fiscalizadores dando expreso y cabal cumplimiento a los requerimientos de la administración tributaria, evidenciado en actas de recepción suscritas por la administración, aspecto que señala fue impugnado en instancia de alzada, presentando prueba adicional no requerida por la administración durante la fiscalización, prueba que fue legalmente valorada por la AGIT-LPZ en la resolución de recurso de alzada, posteriormente anulado por la AGIT mediante Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630/2013, en ese sentido manifiesta que, las siguientes actuaciones de ambas instancias consisten en la tergiversada omisión de valoración legal de las pruebas presentadas que demuestran la verdad material de las transacciones realizadas en base a medios fehacientes de pago, prueba rechazada de valoración por la AGIT, porque en el juramento de reciente obtención, el sujeto pasivo no habría demostrado causales de omisión en la presentación oportuna de la prueba, causales que; señala, no tienen por qué ser presentadas en el proceso, conforme lo establecen los datos del proceso, quedando demostrado; señala, la vulneración al debido proceso, a la verdad material y al derecho a la defensa e igualdad procesal, de defenderse en igualdad de condiciones y a ser oídos y vencidos en juicio al encontrarse privados en instancia administrativa de aportar prueba.

IV.3. Falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013.

Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha vulnerado el principio de congruencia que debe existir en todas las resoluciones que dirimen derechos puestos a su conocimiento, no hizo referencia a la observación de prueba de GRACO realizada mediante memorial de 8 de abril de 2013, determinando que esa pretensión ya habría sido resuelta con anterioridad en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/14 de 17 de marzo de 2014 y que no le corresponde valorar esa pretensión nuevamente, vulnerando el art. 211 del Cód. Trib., respecto a la motivación de las resoluciones; esta solicitud fue realizada a tiempo de impugnar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/14 de 2 de junio de 2014, y no fue resuelta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1247/2014, por lo que la AGIT al no providenciar sobre este punto incurrió en incongruencia, en tal sentido alega que en virtud al principio de congruencia y debida fundamentación y motivación de las resoluciones, los fundamentos que sirvieron de sustento para otra Resolución no tienen cabida alguna en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, que no dirimió sobre una pretensión recurrida por lo que el contribuyente no obtuvo certeza jurídica, refiere que es evidente que la AGIT, vulneró el debido proceso en su elemento relativo al Principio de Congruencia.

IV.4. Medios fehacientes de pago.

Argumentó que la AGIT no realizó un análisis correcto de las pruebas aportadas durante la fiscalización, ni de los argumentos expuestos en instancia de alzada ni de los argumentos expuestos en recurso jerárquico denegando así el derecho que le asiste a

LAMBOL de obtener el crédito fiscal que le corresponde conforme a ley, dejando de lado el art. 139-b) de la L. Nº 2492 que establece la obligación de conocer y resolver de manera fundamentada, los recursos jerárquicos, dictando una resolución superficial sin arribar a la verdad material; haciendo cita de los fundamentos de la AGIT señala que durante el proceso de revisión presentó los medios fehacientes de pago que respaldan las compras de bienes servicios, tampoco consideró que LAMBOL S.A. realizó depósitos en las cuentas de los proveedores, que presentó toda la documentación de descargo que demuestra que ni GRACO ni la AGIT valoraron en forma adecuada la documentación de respaldo respectiva, señala que asimismo se evidencia que la AGIT no valoró correctamente que LAMBOL obtuvo y presentó certificación de las operaciones realizadas emitida por las entidades financieras.

IV.5. Petitorio.

Concluyó solicitando que en sentencia se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 y se declare la revocatoria total de la Resolución de Devolución Indebida Nº 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012.

V.- Contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante providencia de 10 de diciembre de 2014, fs. 173, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Ejecutivo a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 89 a 93, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratifica todos fundamentos técnico legales expresados en su Resolución AGIT-RJ 1247/2009 de 26 de agosto, negando que se haya vulnerado algún derecho del sujeto pasivo, sin que el mismo haya desvirtuado los cargos establecidos en la Resolución de Devolución Indebida Nº 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012, careciendo sus descargos de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión alguna de los derechos del sujeto pasivo que le habría causado la resolución jerárquica.

V.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Minera Industrial y Comercial LAMBOL S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto.

VI.- De la problemática planteada.

De antecedentes de ambas demandas, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1248/2014 emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando ambos demandantes los siguientes puntos:

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, acusa vulneración al derecho al debido proceso por falta de fundamentación.

LAMBOL S.A. acusa errónea aplicación del art. 81 de la L. Nº 2492; falta de pronunciamiento sobre objeción a admisibilidad de prueba presentada por GRACO y errónea valoración de pruebas de descargo sobre medios fehacientes de pago.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado por GRACO LA PAZ.

En el marco de la acusación de la demanda, la doctrina administrativa establece que: “el acto debe estar razonablemente fundado; es decir, debe explicar en sus propios

considerandos, los motivos y los razonamientos por los cuales arriba a la decisión que adopta. Esa explicación debe serlo tanto de los hechos y antecedentes del caso, como del derecho en virtud del cual se considera ajustada a derecho la decisión y no pueden desconocerse las pruebas existentes ni los hechos objetivamente ciertos" (Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, II-36 y 37, T. IV).

La C.P.E., en su art. 115-II, 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, en esa línea, el art. 68-6 y 7 de la L. Nº 2492 (Código Tributario), establece que constituyen derechos del sujeto pasivo: al debido proceso; y a formular y aportar, en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución; por otro lado, el art. 81 de la señalada Ley, establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; de lo que se infiere, que las partes tienen el derecho de presentar en su defensa las pruebas o descargos que crea conveniente para desvirtuar los cargos que se le atribuyen, formando parte del debido proceso administrativo.

En ese contexto, el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341, aplicable en virtud del art. 201 de la L. Nº 3092, establece que uno de los elementos esenciales de los actos administrativos es que sean fundamentados, expresando en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además la motivación del acto, mismo que debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

Dentro del marco doctrinal y legal descrito, y pese a que la administración tributaria no especifica mayores detalles de su observación haciendo una argumentación genérica, se procederá con la revisión de la resolución emitida por la instancia jerárquica, a efecto de establecer la existencia de infracciones al debido proceso es decir, si es evidente la ausencia de fundamentación en la resolución impugnada respecto a la acusación de haber dejado sin efecto la depuración de facturas, en relación a gastos administrativos erogados por concepto de cursos y seminarios, publicidad televisiva y alquiler de vehículo que se encuentren vinculados con la actividad exportadora que efectúa el contribuyente.

De revisión de antecedentes y la resolución impugnada, se advierte que la AGIT efectuó una compulsa de la prueba aportada por el sujeto pasivo, verificando que LAMBOL S.A., se encuentra inscrita ante la administración tributaria, con la actividad de comercializador minero teniendo personal dependiente a su cargo, con características tributarias tanto en la importación y exportación, sujeto a los impuestos IVA, IT, IUE, AA-IUE y RC-IVA. Asimismo, de revisión de antecedentes se evidencia que esa instancia jerárquica efectuó un análisis a las notas a estados financieros de la gestión 2008, señalando que la naturaleza y objeto de la sociedad es la realización de actividades mineras, industriales y comerciales, como exploración y explotación de yacimientos, adquisición de concesiones mineras, importar y exportar productos y materias primas semielaboradas, continuando con su fundamentación señaló que, en la actividad minera los costos de operación y mantenimiento del sistema de producción, forman parte de los costos totales de producción que incluyen gastos administrativos, material de oficina, etc., fundamentó asimismo, señalando que la producción es entendida como el sacrificio que demanda la compra o producción de bienes y/o servicios exportados y comprende toda erogación que requiere la

comercialización, administración, investigación, asesoría, etc., para el funcionamiento de una unidad económica de producción o comercialización de bienes y/o servicios; bajo esos fundamentos señaló que los gastos administrativos, financieros, gastos de publicidad, material de oficina y otros, constituyen gastos indirectos necesarios para realizar actividades de comercialización, vinculados a la actividad de la exportación con incidencia indirecta en la actividad minera exportadora, hecho que sin embargo manifestó, debe ser probado fehacientemente por el exportador; es decir, probar que los gastos fueron efectuados para realizar la actividad gravada y no necesariamente que dichos gastos se incorporaron al costo del producto exportado.

Asimismo la AGIT efectuó un análisis de las facturas Nos. 709, 1283, 762 y 131, observadas por cursos y seminarios, advirtiendo que las mismas corresponden a cursos de actualización en temas de tributación del IUE, modificaciones al Código Tributario, evento Seguro 2008 y el nuevo Régimen Impositivo Minero, arribando a la conclusión que los cursos de capacitación se hallan vinculados a las actividades administrativas, necesarias al apoyo especializado del personal en temas impositivos a los cuales se encuentra inscrito el sujeto pasivo, así como la seguridad industrial de toda empresa minera.

En relación a las facturas Nos. 51660, 2639205, 82585, 144557, 6504303, 157532 y 921610, observadas por pago de telefonía móvil y fija, advirtió que las mismas fueron emitidas a favor de LAMBOL S.A., con NIT 1006899020, por servicios de telefonía correspondiente a las empresas Nueva Tel PCS y ENTEL SA., fundamentando que los mismos no forman parte del producto elaborado, por tanto no tienen relación con la actividad exportadora; sin embargo, estableció que se debe tener presente que los servicios de telefonía móvil, en cualquier empresa exportadora son necesarios para su desenvolvimiento, más aun cuando LAMBOL S.A., de acuerdo al padrón de contribuyentes registra sucursales y/o depósitos, así como personal dependiente, por lo que concluyó que no se sustenta su depuración.

Respecto a las facturas Nos. 8120, 1165, 117, 7028, 6378, 120 y 9072, por publicidad televisiva y suscripción, fundamentó que las mismas corresponden a la inserción publicitaria en el periódico anuario 2007, encarte guía telefónica de COTAP, publicidad Canal 33, suscripción Semanario Pulso, revista América Economía y periódico, valorando que el servicio publicitario y suscripciones realizadas, corresponden a objetivos estratégicos de comunicación de la empresa y posicionamiento en el mercado, siendo necesarios para el desarrollo de toda actividad empresarial, constituyéndose en gastos indirectos de la actividad exportadora.

Finalmente respecto a la factura Nº 3223, evidenció que la misma corresponde al alquiler de una vagoneta, fundamentando que, el personal humano es el principal activo de una empresa, necesario para el normal funcionamiento de la misma, y en ese contexto el transporte del personal está relacionado con la actividad gravada del contribuyente, señalando que la administración tributaria no desvirtuó estos hechos, manifestando simplemente esa instancia administrativa, que no se utilizó el vehículo para transportar materia prima y otros exclusivos de la exportación.

Conforme lo expuesto, se evidencia que la instancia jerárquica emitió pronunciamiento expreso, positivo, preciso y fundamentado sobre todas las acusaciones de falta de fundamentación planteadas por la Gerencia Graco La Paz del SIN, de conformidad a la exigencia prevista por el art. 211 de la L. Nº 2492; en tal sentido, no resulta evidente la vulneración del debido proceso por falta de fundamentación respecto a los argumentos

expuestos por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales.

VIII.- Análisis del problema jurídico planteado por LAMBOL S.A.

VIII.1. Errónea aplicación del art. 81 e la L. Nº 2492.

Sobre la acusación de errónea aplicación del art. 81 de la L. Nº 2492 (Código Tributario) al encontrarse el sujeto pasivo privado en instancia administrativa impugnatoria, de aportar prueba por razones diferentes a las dispuestas por el citado art. 81; exigiéndose erradamente la presentación de sus pruebas bajo juramento de reciente obtención; advertidos que la acusación corresponde remitirse en esta parte de la demanda a la aplicación del art. 81 del Cód. Trib., a cuyo fin, dicha norma establece: "Art. 81.- (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas 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 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." (Sic).

Quedando determinada la observación de la AGIT para el rechazo de las pruebas, misma que se remite a la no presentación de éstas bajo juramento de reciente obtención; la citada norma, remite en su último párrafo la exigencia de la presentación de las pruebas bajo juramento de reciente obtención, solo cuando se evidencie el acaecimiento de una de las causales contenidas en los nums. 2, o 3 del referido art. 81, a cuya exigencia, corresponde la revisión de actuados administrativos; evidenciando en el caso del num. 2, la existencia de requerimientos efectuados por la administración a través de sus fiscalizadores, no encontrándose en antecedentes administrativos requerimiento alguno que denote dicha exigencia al sujeto pasivo, para presentación de documentación de descargo referido a los puntos en cuestionamiento. Del mismo modo, de la revisión se evidencia que, dentro de la instancia de alzada en sede impugnatoria, las pruebas ofrecidas por el sujeto pasivo fueron presentadas dentro del plazo previsto para esta instancia.

Resulta inevitable observar la confusión en la cual incurre la instancia jerárquica, al no valorar la prueba ofrecida por el recurrente bajo el argumento de no haber cumplido con el juramento de reciente obtención previsto por el art. 81, a lo cual es imperativo señalar que la función propia de impartir justicia de la instancia jerárquica evidencia funciones diametralmente diferentes a la instancia administrativa; cuya función es la de determinación de la deuda (SIN), pues la primera está en el inexcusable deber jurídico de impartir justicia, gozando de un procedimiento jurisdiccional administrativo propio para tal fin; lo cual muestra que esta instancia de impugnación está separada del fisco representado en su fase recaudatoria por el SIN; por lo cual al presentar el sujeto pasivo su recurso de alzada como medio impugnatorio administrativo de los actos de la administración tributaria, se abre una instancia en la cual el sujeto pasivo siempre que no encuadre su actuar en las previsiones de la última parte del art. 81 de la L. Nº 2492, no se encuentra constreñido ni atado a presentar sus pruebas adjuntas a su recurso, pues nada obsta que pueda optar por ese procedimiento;

o en su caso hacer uso del periodo de prueba previsto por los arts. 215 al 217 de la L. N° 2492.

En la especie, el sujeto pasivo haciendo uso del principio dispositivo que le asiste presentó pruebas en el periodo probatorio del recurso de alzada mediante memorial de fecha 19 de marzo de 2013 fs. 82 a 89, hecho que fue admitido por la ARIT mediante proveído de 20 de marzo de 2013 de fs. 90; empero, pese a la ratificación de pruebas optado por el recurrente, el tribunal administrativo jerárquico a ultranza contrapone a este procedimiento la aplicación del art. 81 de la L. N° 2492, impidiéndose a sí mismo emitir pronunciamiento, sin entrar al fondo del recurso y basado en un elemento inexistente como lo es el acaecimiento de alguna de las causales previstas en los nums. 2 y 3 del art. 81 del Cód. Trib., dando vida a elementos fácticos inexistentes que lo llevan aplicar indebidamente el art. 81 de la L. N° 2492, en cuya base niega la valoración de la prueba; sin percatar dicha instancia impugnatoria, que los mecanismos procedimentales previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales que son de aplicación directa y gozan de garantía para su protección conforme lo establece el art. 109 de la C.P.E., y tienen como fin, otorgar efectiva protección de los derechos del justiciable, accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente; 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, en aplicación directa del principio de verdad material exigido por los arts. 4-c y d) de la L. N° 2341 y 200-1 de la L. N° 2492.

VIII.2. Falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013.

En relación a la acusación de vulneración al principio de congruencia por falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013, este tribunal advierte que el parág. I del art. 211 de la L. Nº 2492, estatuye imperativamente que las resoluciones en fase impugnatoria administrativa se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta (Autoridad de Impugnación) y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, principio de congruencia entre lo pedido y lo resuelto por el tribunal administrativo.

De revisión de antecedentes, se evidencia de fs. 304-305 vta., (anexo 2 antecedentes administrativos), que LAMBOL S.A., impugnó la vulneración del principio de congruencia en la resolución de recurso de alzada, al no haberse dado respuesta en el recurso jerárquico ahora impugnado, a la observación de la prueba presentada por GRACO, realizada por el sujeto pasivo, observación realizada mediante memorial de 8 de abril de 2013, en el cual se observaba el ofrecimiento de prueba presentada por la administración tributaria, la cual fue objetada por el sujeto pasivo, bajo el argumento de inadmisibilidad de la prueba, por no cumplir con el requisito de identificación del objeto de prueba, pues según el argumento del sujeto pasivo, dicha prueba no indica que prueba se está ofreciendo, que prueba se estaría proponiendo, qué prueba se estaría reproduciendo, ni qué prueba se estaría ratificando, y asimismo no explicaría qué hecho tratarían de demostrar las pruebas ofrecidas, propuestas, reproducidas y ratificadas, objetó asimismo que dichas pruebas no establecen ni expresan tácitamente, cuál es el objeto que pretenden demostrar dichas pruebas; qué puntos de hecho pretende desvirtuar, ni que se pretende probar.

Sobre el punto la resolución impugnada argumentó que la ARIT tuvo presente en su fundamentación las pruebas ofrecidas y ratificadas por la administración tributaria, consistentes en antecedentes y documentos, durante el desarrollo de la verificación, sustentando su decisión en función a las mismas; por lo que según la instancia jerárquica, no

se evidencia la vulneración al principio de congruencia alegada por LAMBOL S.A., toda vez que se notificó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0372/14, el 17 de marzo de 2014, y ninguna de las partes interpuso demanda contencioso administrativa ante el Tribunal Supremo, mostrando ambas partes (LAMBOL S.A., y GRACO La Paz del SIN), su conformidad con el fallo emitido, en consecuencia señala que, la citada resolución jerárquica ha quedado firme y subsistente; por tanto, no se puede pretender que la instancia de alzada analice un tema que se encuentra agotado.

En ese contexto se advierte de revisión de antecedentes administrativos, que notificado LAMBOL S.A., con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012, interpuso recurso de alzada en contra de dicha resolución, argumentando entre otras, observaciones sobre la admisibilidad de las pruebas de GRACO mediante memorial presentado el 8 de abril de 2013, dichas observaciones a la admisibilidad de la prueba, fueron respondidas en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/13, de 18 de noviembre de 2013, contra dicha resolución la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la Empresa Minera, Industrial y Comercial LAMBOL S.A., interpusieron recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0372/14, el 17 de marzo de 2014, resolución que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/2013, instruyendo la emisión de una nueva resolución de alzada, en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas y sobre la documentación presentada por el sujeto pasivo.

Resulta evidente que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/13, de 18 de noviembre de 2013, quedo anulada en todos sus extremos y contenido; aspecto que no ha sido debidamente compulsado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, autoridad que incurre en incongruencia omisiva al no emitir pronunciamiento alguno sobre la inadmisibilidad de la prueba opuesta por LAMBOL S.A. mediante memorial presentado el 8 de abril de 2013, planteamiento que no fue respondido por la AGIT, en el marco del art. 211 del Cód. Trib.; por lo que, el contribuyente no obtuvo certeza jurídica, vulnerando el debido proceso en su elemento relativo al Principio de Congruencia.

VIII.3. Medios fehacientes de pago.

La L. Nº 843, de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria (Texto Ordenado), art. 8-a) segundo párrafo de la L. N° 843, estipula que 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 de gravamen; asimismo, el artículo 9 del mismo cuerpo legal señala que cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si, por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores.

El segundo párrafo del art. 11 de la L. Nº 843, estipula que 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.

El art. 9 del D.S. N° 21530 señala que, el saldo a favor del contribuyente a que se refiere el art. 9 de la L. Nº 843, sólo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del Impuesto al Valor Agregado del mismo contribuyente. Esta limitación no afecta la libre disponibilidad de los saldos a favor que surjan de operaciones de exportación, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 11 de la Ley. Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados por la variación en la cotización oficial del Dólar Estadounidense con relación al boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determinó el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente, y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor quede compensado.

Ahora bien, la demanda señala que durante el proceso de revisión y jerárquico presentó los medios fehacientes de pago que respaldan las compras de bienes servicios, por un total de Bs 4.386.657,45, presentando toda la documentación de descargo, es decir para demostrar la efectiva realización de las transacciones y que ni GRACO ni la AGIT valoraron en forma adecuada la documentación de respaldo respectiva; a tal efecto de revisión antecedentes de obrados se advierte que; de fs. 1574 a 1784 (Anexos 12 y 13 de antecedentes administrativos), durante el proceso de verificación el sujeto pasivo presentó órdenes de trasferencia bancaria, extractos bancarios, facturas, que llegan a la cantidad de casi 210 fojas; asimismo, se advierte de fs. 9 a 71 (Anexo 4 de antecedentes administrativos), que el sujeto pasivo presentó como prueba dentro el plazo probatorio en instancia de alzada, fotocopias legalizadas de comprobantes de bancos, órdenes de transferencia, extractos bancarios, contratos y detalle de entrega de minerales a objeto de demostrar la realización efectiva de las transacciones por el monto señalado.

En el contexto descrito, este tribunal ha coincidido en 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. Nº 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. Nº 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir el perfeccionamiento del pago, entendido como el pago material de la prestación.

En el entendimiento previsto por la L. Nº 843 respecto al crédito fiscal exportación y sus efectos y derivaciones legales; velando por el principio de legalidad; y en correspondencia ha menester la aplicación de la norma en stricto sensu, alejada de interpretaciones extensivas que distorsionan su sentido, en cuyo marco el tercer presupuesto legal referido a la realización efectiva de la transacción halla correlato con la demostración de la extinción de la obligación a través del cumplimiento efectivo de la prestación debida, pudiendo ser demostrado esta realización efectiva con cualquier medio idóneo y fidedigno empleado en el pago de 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.

La documentación acompañada de fs. 9 a fs. 71 (Anexo 4 de antecedentes administrativos) y las pruebas de fs. 1574 a 1784 (Anexos 12 y 13 de antecedentes administrativos), muestran que el sujeto pasivo presentó como prueba dentro el plazo probatorio en instancia de alzada, como ser fotocopias legalizadas de comprobantes de

bancos, órdenes de transferencia, extractos bancarios, contratos y detalle de entrega de minerales; asimismo, se advierte que durante el proceso de verificación el sujeto pasivo presentó órdenes de trasferencia bancaria, extracto bancario, facturas, a objeto de demostrar la realización efectiva de las transacciones por el monto de Bs 4.386.657,45, advirtiéndose que las mismas no merecieron valoración ni por la Gerencia GRACO, ni por la ARIT-LPZ y tampoco por la AGIT, aspecto que se contrapone con la aplicación al debido proceso en su elemento derecho a la defensa, evidenciándose que la empresa demandante demostró la efectiva realización de la transacción.

IX.- Conclusión.

Conforme a los fundamentos expuestos arriba, en el marco de la demanda de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, y la demanda interpuesta por LAMBOL S.A., y en base a los argumentos expuestos por ambas demandas; revisados todos los antecedentes y cotejados con las disposiciones legales; este Tribunal de Justicia concluye que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, no efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, correspondiendo en consecuencia dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada, debiendo esa instancia administrativa emitir nueva resolución jerárquica basado en los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 69 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales (SIN); y declara PROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 143 a 170 vta., interpuesta por la Empresa LAMBOL S.A.; en consecuencia, DEJA SIN EFECTO la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0478/2014 de 2 de junio de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz y la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-12 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes la Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

No suscriben los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

161

Administración de Aduana Zona Franca Winner de la Aduana Nacional de Bolivia
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 30 a 38, en la que impugna la Resolución Jerárquica AGIT RJ N° 1328/2014 de 16 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 56 a 62, réplica de fs. 137 a 139 y dúplica de fs. 146 a 148, los antecedentes del proceso.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1. Demanda y petitorio.

La Administración de Aduana Zona Franca Winner de la Aduana Nacional, en la demanda de 18 de diciembre de 2014, manifiesta que:

La administración aduanera en cumplimiento a la Resolución Administrativa RA-PE 01-002-14, que autoriza la apertura del Sistema SIDUNEA++ del 8 al 10 de enero de 2014 para nacionalización de vehículos alcanzados por D.S. N° 28963 de 06/12/06 y sus modificaciones, que al 31 de diciembre de 2013 cumplían con los requisitos previstos en la normativa vigente para la nacionalización, emitió el Acta de Intervención WINZZI-00001/14 de 21 de enero de 2014, toda vez que la DUI 2013/737/C-1338 validada el 31 de diciembre de 2013, no contaba con la documentación soporte, como ser el certificado medio ambiental emitido antes de dicha validación, incumpliendo las formalidades aduaneras para la legal internación de mercancías, conforme prevé el art. 74 de la L. N° 1990 y 119 de su Reglamento, lo que motivó la emisión de la Resolución Sancionatoria AN-WINZZ-RS 09/2014; asimismo señala que, la AGIT realiza una valoración sesgada de la prueba aportada por el sujeto pasivo, y no toma en cuenta que la obligación de la Agencia Despachante de Aduana y del importador es contar con toda la documentación soporte al momento de elaborar la DUI.

Refiere que no es correcta la valoración realizada por la AGIT de los descargos presentados por Ruth Fernández, toda vez que no se puede considerar la nota s/n de IBMETRO del 20 de enero de 2014 que señala "...por error del sistema el 31 de diciembre de 2013 ya que no se pudieron imprimir los certificados realizados las mismas fechas. Por lo que fueron impresos el 7 de enero de 2014", ya que carece de veracidad, porque el error del Sistema SIDUNEA ++ para la validación de la DUI, no tiene relación alguna con lo aseverado por IBMETRO, como tampoco por el taller de Laboratorio Exacto que curiosamente expone los mismos argumentos en su nota y que éste no cuenta con firma autorizada del encargado.

Que el documento de protección de la capa de ozono (certificado de manejo de refrigerantes) N° 230-2013-083 emitido el 31 de diciembre de 2013, indica que no se encuentra registrado en la página de documentos adicionales de la DUI 2013/737/C-1338 de 31/12/ 2013 en el Cod. C22, cuando Declara N/A, una documentación que presumiblemente contaba en esa fecha, situación que se verifica a fs. 32 de antecedentes.

Que del aforo realizado al despacho de la DUI C-1338 observó la falta de presentación del Certificado IBMETRO, ya que la Agencia Despachante de Aduana consignó en los campos correspondientes a certificaciones en la página de documentos adicionales n/a (no aplica), no es correcta, pues durante todo el proceso, la observación realizada por la Administración Tributaria Aduanera corresponde que la DUI C-1338, si bien contaba con Certificado IBMETRO N° CM-SC-737-2-2014 la fecha de emisión del certificado era 7 de enero de 2014, vale decir con fecha posterior a la validación y al pago de los tributos aduaneros de la citada DUI, observación que fue entendida por el sujeto pasivo y por la Agencia Despachante de Aduana pues a momento de presentar los descargos, expresó que la fecha era posterior por haberse configurado un error en el sistema de IBMETRO que no permitió la impresión el 31 de diciembre, consecuentemente, no es correcta la afirmación de la AGIT referente a que la administración aduanera no hubiera cumplido con su deber de búsqueda de la verdad material, toda vez que el sujeto no expresó ninguno de los argumentos que versan en su recurso de alzada, en etapa administrativa.

Indica que el art. 85 de la L. N° 1990 precautela que no ingresen a territorio nacional mercancías nocivas al medio ambiente, conforme señalan los arts. 74 y 88 de la L. N° 1990 y 111 y 119 del D.S. N° 25870, por lo que el vehículo observado no solo debió someterse previamente a la respectiva inspección de gases, sino formalizar el mismo con el certificado de IBMETRO, por lo cual el sujeto pasivo no cumple con la presentación prevista en el art. 111-k) de la R.G.L.A., para la legal internación del vehículo motorizado previo a realizar el pago de tributos.

Que la AGIT pretende la importación del vehículo en cuestión mediante la DUI C-146, cuando éste se encontraba siniestrado en el país de origen y por lo tanto, prohibida su importación, de conformidad con lo previsto por el inc. a) parág. I del art. 9 del D.S. N° 28963 y D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, que en el art. 2 parág. I modificó el inc. w) del art. 3 del anexo al D.S. N° 28963, así también, indica que se encuentra respaldada en una factura de venta en zona franca que no ha sido emitida conforme a procedimiento previsto en el D.S. N° 470 y la Resolución de Directorio RD- 01-002-10 de 5 de agosto de 2010, por lo que se advierte que el recurrente no desvirtuó el contrabando contravencional.

Considera que es evidente la conducta por parte de los sujetos pasivos Ruth Fernández y Patricio Limachi en representación de la Agencia Despachante de Aduana Unzueta Ltda., a la contravención aduanera de contrabando, vulnerando los arts. 1, 30, 74, 81, 85 y 88 de la L.G.A., 22, 101, 111, 113, 114 y 119 del D.S. N° 2570, y 21, 66, 100, 148, 181-f) del Cód. Trib. Boliviano.

Concluyó señalando que se declare probada la demanda revocando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1328/2014 de 16 de septiembre de 2013 emitido por la AGIT y en consecuencia se declare firme la Resolución Sancionatoria AN-WINZZI-RS 09/2014 de 25 de febrero, que declara probado el contrabando contravencional.

2. Contestación a la demanda y petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial que cursa de fs. 56 a 62, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que incongruentemente la entidad demandante pretende introducir nuevos observaciones que no se hicieron en su momento en sede administrativa, al señalar que la conducta contraventora para cometer contrabando es el hecho de que el vehículo objeto de análisis, sea siniestrado o la factura de venta en zona franca hubiera incumplido normativa aduanera, aspectos que no fueron de conocimiento de las autoridades de alzada y jerárquica, por lo que no es posible subsanar los mismos vía el proceso contencioso administrativo, más aún si el D.S. N° 470 y Resolución de Directorio 01-002-10 no es considerada, ni siquiera en la Resolución Sancionatoria N° AN-WINZZ-RS-09/2014, como acto primigenio que activó la vía administrativa de impugnación, correspondiendo declarar improbada la demanda.

Asimismo indica que el 2 de enero de 2014 fue presentada la DUI C-1338, y que realizado el aforo físico y documental, se evidenció que el vehículo modelo 2010, contaba con el certificado IBMETRO N° CM-SC-737-2-2014 con fecha de emisión de 7 de enero de 2014, vale decir, fecha posterior a la validación y al pago de tributos aduaneros de la DUI, por lo que se emitió la Resolución Sancionatoria N° AN-WINZZRS-09 /2014 de 21 de enero, que declaró probada la comisión definitiva de la mercancía descrita en el acta de intervención. De estos antecedentes, señala que el vehículo modelo 2010 fue validado ante la Aduana Zona Franca Industrial Winner a través del Sistema Informático Sidunea ++ el 31 de diciembre de 2013, toda vez que se generó el número de la DUI C-1338 de 31 de diciembre de 2013, situación que involucra la aceptación de la administración aduanera, cuando el vehículo de Ruth Fernández tenía tres años de antigüedad, y si bien el pago de tributos aduaneros fue realizado el 2 de enero de 2014, es una situación prevista en el segundo párrafo del art. 10 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, ya que el plazo para el pago de obligaciones aduaneras puede ser efectuado a los 3 días computados desde el día siguiente hábil a la aceptación de la declaración de mercancías por la administración aduanera, por lo que no enerva la fecha de aceptación de la misma, ni el perfeccionamiento del hecho generador, debido a que el sujeto pasivo pagó los tributos aduaneros dentro del término previsto en el ordenamiento jurídico; en consecuencia, señala que la conducta atribuida a Ruth Fernández Zarco, no constituye contravención aduanera de contrabando, por lo que resulta arbitraria la interposición de la sanción consistente en el comiso de la mercancía, toda vez que no existe tipicidad en la conducta de la importadora.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 1328 de 16 de septiembre de 2014, emitida por la AGIT.

III.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

El 31 de diciembre de 2013, la Agencia Despachante de Aduanas UNZUETA Ltda., tramitó y validó la DUI - C-1338, para la nacionalización de un vehículo clase automóvil, marca Nissan, tipo Sentra, Sub tipo SR, Modelo 2010, cilindrada 1997 cc, origen México, color blanco y chasis 3N lAB6AP8AL706816, y otras características.

El 5 de febrero de 2014, la administración aduanera notificó a Ruth Fernández Zarco, con el Acta de Intervención Contravencional WINZZI-C-0001/14 de 21 de enero de 2014, señalando que la DUI-C-1338 sorteada en canal rojo, contaba con la Certificación de

IBMETRO N° CM-SC 737-2-2014 con fecha de emisión el 7 de enero de 2014, vale decir posterior a la validación y pago de los tributos aduaneros de la DUI C-1338, incumpliendo lo establecido en la normativa vigente.

Que mediante Resolución Sancionatoria AN- WINZZ-RS- 09/2014 de 25 de febrero, se declaró probada la comisión de la contravención de contrabando contra el sujeto pasivo, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Acta de Intervención WINZZI-C-0001/14 de 21 de enero de 2014.

Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0441/2014 de 23 de junio, confirmando la resolución sancionatoria.

Que interpuesto el recurso jerárquico por Ruth Fernández Zarco contra dicha resolución, la AGIT mediante Resolución Jerárquica AGIT RJ N° 01328/2014 de 16 de septiembre, revocó la resolución de alzada y en consecuencia, dejó sin efecto legal la Resolución Sancionatoria ANWINZZ-RS- 09/2014 de 25 de febrero, en conformidad del art. 212-I-a) del Cód. Trib.

De esa forma, se dio origen al proceso contencioso administrativo en análisis, el cual fue tramitado como ordinario de puro derecho. Absueltas la réplica y la dúplica, se decretó autos para sentencia.

IV.- Problemática planteada.

La problemática se circunscribe en determinar si la AGIT en la emisión de la Resolución Jerárquica AGIT RJ N° 01328/2014, incurrió en error al revocar la Resolución Sancionatoria AN- WINZZ-RS- 09/2014 de 25 de febrero, al considerar que la conducta atribuida a Ruth Fernández Zarco, no constituye contravención aduanera de contrabando.

V.- Análisis jurídico legal pertinente.

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco caben las siguientes consideraciones de orden legal:

El art. 109-I de la C.P.E., 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, 117-I y 180-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 el art. 30-12 de la L.Ó.J., que señala: "...impone a toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en sus disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar...".

En el que además se busque la averiguación de la verdad material, previsto en los arts. 30-11 de la L.O.J., y 4-d) de la L. N° 2341, transcendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de conflictos se basa en el establecimiento de la verdad como única garantía de la armonía social.

Los arts. 148 y 160-4 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), disponen que constituyen ilícitos tributarios, las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el citado Código y demás disposiciones normativas tributarias, estando clasificados en contravenciones y delitos; siendo

contravenciones tributarias, el contrabando cuando se refiera al último párrafo del art. 181 de la L. N° 2492; por su parte el inc. I) del citado artículo refiere que: "El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida".

Que la Resolución RA-PE 01- 002-14 de 7 de enero de 2014, dispuso en su artículo primero: "Autorizar a la Gerencia Nacional de Sistemas la apertura del Sistema SIDUNEA++ del 8 al 10 de enero de 2014 para la nacionalización de los vehículos alcanzados por el D.S. N° 28963 del 6 de diciembre de 2006 y sus modificaciones, que al 31 de diciembre de 2013, cumplían con los requisitos previstos en la normativa vigente para su nacionalización, debiendo presentar a la conclusión del plazo un informe sobre los vehículos que se acogieron a la resolución". El artículo segundo de la citada RA-PE establece: "Todos los vehículos a nacionalizarse conforme el artículo anterior, deberán contar con la documentación soporte establecida en la normativa vigente emitida hasta el 31 de diciembre de 2013, incluyendo la certificación emitida por IBMETRO (cuando corresponda), el parte de recepción y el certificado de reacondicionamiento del vehículo".

VI.- Análisis de la problemática planteada.

Conforme el art. 778 del Cód. Pdto. Civ.: "(Procedencia) 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. (Art. 775)".

En ese entendido, 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 contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo 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.

Que establecida la competencia de este tribunal, se pasa a considerar la demanda contenciosa administrativa, bajo los siguientes argumentos de orden legal:

De los antecedentes administrativos, ingresando al análisis del caso, se tiene que la administración aduanera, de la documental presentada por el sujeto pasivo, observó que el Certificado de IBMETRO N' CM-SC-737-2-2014 fue emitido recién el 7 de enero de 2014, motivo por el cual concluyó que no se había dado cumplimiento estricto a la Resolución RA-PE 01-002-14, toda vez que no se contaría con toda la documentación soporte establecida en la normativa emitida hasta el 31 de diciembre de 2013, que ante estos requisitos exigidos, aparentemente sería correcta la emisión del Acta de Intervención WINZZI-C-0001/ 14 de 21 de enero de 2014; sin embargo, se debe tener presente que la Agencia Despachante de Aduanas UNZUETA Ltda., tramitó y validó la DUI-C-1338, para la nacionalización de un vehículo clase automóvil, marca Nissan, tipo Sentra, Sub tipo SR, Modelo 2010, cilindrada 1997 cc, origen México, color blanco y chasis 3N1AB6AP8AL706816, ante la Aduana Zona

Franca Industrial Winner a través del Sistema Informático SIDUNEA ++ el 31 de diciembre de 2013, perfeccionándose el hecho generador cuando el vehículo de Ruth Fernández tenía 3 años de antigüedad, es decir el 31 de diciembre de 2013, en consecuencia en aplicación del art. 5-II de D.S. N° 28963, conforme expresa la propia AGIT no corresponde la presentación de la Certificación IBMETRO, toda vez que este aspecto fue aceptado en la tramitación por la administración aduanera al haberse validado la DUI C-1338 el 31 de diciembre de 2013, en ese entendido es evidente que no se adecuó la conducta de Ruth Fernández Zarco a la previsión del art. 181-b) y f) de la L. N° 2492.

Asimismo, se debe considerar adicionalmente, que dentro de los antecedentes administrativos cursa nota emitida por IBMETRO haciendo constar que el 31 de diciembre de 2013, IBMETRO ya no pudo imprimir los certificados realizados en la misma fecha, los mismos que fueron impresos el 7 de enero de 2014, por lo que extiende dicha carta aclarativa para proseguir el trámite correspondiente al Certificado CM-SC-737-2-2014 (Fs. 51 de antecedentes), así también, cursa el formulario de inspección de refrigerantes y control de emisión de gases con fecha 31 de diciembre de 2013, documental que no fue considerada por la administración aduanera, pese a que fue emitido por una entidad pública autorizada para el efecto, es decir, si bien no era necesaria su presentación, la importadora sí contaba con la certificación de IBMETRO.

Que la normativa contenida en el D.S. N° 28963 de 6 de diciembre de 2006, con las modificaciones introducidas por el D.S. N° 29836 de 3 de diciembre de 2008, si bien tiene como finalidad evitar la importación de vehículos que contaminen el medio ambiente o generen inseguridad para la población, en el caso de autos, al ser el vehículo del 2010 y contar con certificado IBMETRO que acredita que el vehículo importado por Ruth Fernández, cumplía con las especificaciones técnicas de la norma legal vigente; consecuentemente no existe ninguna razón técnica o normativa para declarar que su internación a territorio nacional era ilegal, siendo correcto declarar improbada la comisión de contrabando contravencional.

Asimismo con relación a los argumentos de que el vehículo objeto de análisis, era siniestrado o la factura de venta en zona franca hubiera incumplido normativa aduanera; sobre el particular no corresponde pronunciamiento alguno, al no haber sido motivo estos argumentos de análisis ni conocimiento en etapa administrativa, eximiendo a este tribunal efectuar mayores consideraciones.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad a los arts. 4 y6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ N° 1328/2014 de 16 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que deja sin efecto legal la Resolución Sancionatoria AN- WINZZ-RS- 09/2014 de 25 de febrero.

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

Relatora: Magistrada Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

162

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 24., en la que la administración tributaria impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1288/2014 emitida el 8 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 44 a 47 vta., renuncia del derecho a réplica, citación del tercero interesado, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Santos Salgado Ticona, en su condición de Gerente Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales SIN de Santa Cruz, expresó que plantea demanda contenciosa administrativa contra las disposiciones contenidas en la Resolución de Recurso Jerárquico AIT-RJ 1288/2014 de 8 de septiembre, que fue notificada al SIN Santa Cruz el 15 de septiembre de 2014, dentro del recurso de alzada impuesto por el contribuyente Jaime Luis Parada Méndez contra la administración tributaria, por lo que conforme a los arts. 70 de la L. de Procedimiento Administrativo, 778 y ss., del Cód. Pdto. Civ., aplicables supletoriamente en materia tributaria por disposición del art. 74-2) de la L. Nº 2492, interpone la presente demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El representante de la entidad demandante señaló los siguientes actos como antecedentes:

El 14 de diciembre de 2011, de acuerdo a lo establecido por el art. 85 del Cód. Trib. Boliviano se notificó al contribuyente Jaime Luis Parada Méndez con la Orden de Verificación Externa Nº 0011OVE01497 y el Requerimiento F-4003 Nº 112983 para que en el plazo señalado presente la documentación solicitada relativa al periodo abril 2010 (no indica a que impuesto se refiere), habiendo presentado dicha documentación dentro del plazo adicional que al efecto fue solicitado por el contribuyente.

El 23 de abril de 2012, el contribuyente fue notificado con el Requerimiento F-4002 Nº 113185, habiendo solicitado prórroga para la presentación de la documentación requerida, habiendo presentado la nota NUIT 3418/2012, manifestando la imposibilidad de presentación de la documentación al haber sido extraviado.

El 10 de octubre de 2013, el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo Nº 29-0000468-13 de 25 de septiembre de 2013, otorgándosele el plazo establecido por ley (sic)

para el pago de la deuda tributaria o presente los descargos que considere convenientes (no indica monto de la deuda tributaria menos indica el origen de la misma).

El 27 de enero de 2014, sin que el contribuyente presente descargos o pague la deuda tributaria, se emitió la R.D. Nº 17-0000039-14. notificada al contribuyente el 13 de febrero de 2014, contra la que presentó recurso de alzada, originando la Resolución del Recurso de Alzada Nº ARIT-SCZRA 0386/2014 que confirmó en todas sus partes la resolución determinativa impugnada, por lo que el contribuyente el 24 de junio de 2014 interpuso recurso jerárquico que fue resuelto el 8 de septiembre de 2014 con la Resolución del Recurso Jerárquico Nº 1288/2014 que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada dejando sin efecto la multa de UFVs 1000 impuestas en el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 00058631 (no indica el motivo de las multas impuestas).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que la autoridad demandada, manifestó en el Punto XVI de la Resolución impugnada que la multa impuesta mediante Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 58746, por no guardar la documentación requerida durante el tiempo que dura la prescripción no corresponde, en razón a que dicha multa a que dicha multa debe ser impuesta en el caso de falta de presentación de la documentación contable y obligatoria y que en el caso del contribuyente Jaime Luis Parada Méndez, la presentación de la documentación solicitada no era obligatoria al no estar dispuesta por los arts. 36 y 37 del Cód. Com.

Transcribiendo el Punto XV de la Resolución del Recurso Jerárquico en el que se señala la documentación requerida por la administración tributaria al contribuyente, indicó que la AGIT incurrió en un error de apreciación para dictar la resolución hoy impugnada, en virtud a que en el requerimiento que generó la multa se solicitó la siguiente documentación; 1) Detalle y composición (Libro Diario y Mayor) de la cuenta Ventas; 2) Detalle y composición de la cuenta realizables que se encuentran en el balance general, documentación que según el art. 37 del Cód. Com., se constituye en documentación contable obligatoria para todo comerciante.

Agregó que el propio contribuyente reconoció no presentar la documentación requerida por haberla extraviado, aspecto que claramente configura el incumplimiento al deber formal de mantener durante el tiempo que dure la prescripción la documentación e información dispuesta en norma específica, incumplimiento que se encuentra tipificado en el sub 3.8 num. 3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 12 de diciembre de 2007.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1288/2014 de 8 de septiembre, y en consecuencia, se confirmen las multas por incumplimiento a deberes formales y lo dispuesto en la R.D. N° 17-0000039-14-12 de 27 de enero de 2014.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 11 de marzo de 2015, que cursa de fs. 44 a 47 vta., señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente

respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar que el memorial de demanda reclama tan sólo el hecho que la AGIT determinó que la documentación requerida por la administración tributaria no revestía el carácter de obligatoriedad, refiriendo entonces que aquella administración tipificó la conducta contraventora como infracción al art. 70-8 de la L. Nº 2492, en virtud a que el sujeto pasivo ante el Requerimiento Nº 0013185 y Anexo CITGE;SIN/GDSSC/DF/VE/NOT/9724/2012, mediante nota comunicó la imposibilidad de presentación de la documentación solicitada por el extravió ocurrido en el traslado de domicilio fiscal.

Añadió que por la razón indicada la entidad demandante estableció la sanción de 1.000 UFV's aplicando la sanción dispuesta en el num. 3 "Deberes Formales relacionados con los registros contables y obligatorio"; sub num. 3.8 de "Mantener por el término de la prescripción establecido en el art. 70-8) de la L. Nº 2492, documentación e información dispuesta en norma específica".

Señaló que la documentación solicitada por la administración tributaria fue; 1) Detalle y composición de las cuentas "ventas", 2) Detalle y composición de las cuentas "realizables", 3) Fotocopias legalizadas de las minutas de transferencia de los vehículos nacionalizados en la gestión 2010, 4) Cualquier otra documentación requerida adicionalmente en la fiscalización, documentación que si bien encuentra trascendencia para la administración tributaria por constituir una forma de colaboración al proceso de verificación, sin embargo no existe normativa tributaria que obligue al sujeto pasivo a poseerla y conservarla durante el tiempo que dure la prescripción.

Afirmó que el detalle y composición de las cuentas ventas y realizable, no constituye un registro contable ni obligatorio en los términos establecidos en los arts. 36 y 37 del Cód. Com., en tanto que para el requerimiento de las minutas de trasferencias, la administración tributaria no tomó en cuenta que conforme a la naturaleza de las actividades del contribuyente reflejadas en "Consulta de Padrón", tiene como característica tributaria "Actividad de venta a terceros en zona franca", es decir que por su actividad de venta de vehículos automotores emite facturas "sin derecho a crédito fiscal", aspecto que hizo conocer mediante nota fechada en 4 de enero de 2012., entendiéndose entonces que si bien las minutas de transferencia son documentos legales que respaldad la actividad económica del contribuyente, en el presente caso la factura sin derecho a crédito fiscal respalda las transacciones de venta de vehículo en zona franca, no correspondiéndole la presentación de las minutas de transferencia solicitadas por la administración tributaria.

Finalmente añadió que la administración aplicó incorrectamente la norma sancionatoria, en virtud a que las multas que forman parte del num. 3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 están relacionadas con el incumplimiento a deberes formales que tienen que ver con los registros contables y obligatorios, aspecto que no es aplicable en el presente caso, habida cuenta que la documentación requerida por la administración tributaria no tiene naturaleza de registros contables ni es obligatoria.

Como corolario de la respuesta citó como jurisprudencia la Sentencia Nº 510/2013 emitida por Sala Plena de este Tribunal, citó también la S.C. Nº 0824/2912 de 20 de agosto.

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.- De la notificación al tercero interesado.

Cursa en el expediente de fs. 59 la notificación con la presente demanda a Jaime Luís Parada Méndez en su condición de tercero interesado, sin que, pese a su legal notificación se haya apersonado al proceso, por lo que nada corresponde establecer al respecto.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

1. Los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso acreditan que la administración tributaria el 14 de diciembre de 2011, notificó al contribuyente Jaime Luis Parada Méndez con la Orden de Verificación Externa Nº 0011OVE01497 y el Requerimiento F-4003 Nº 112983 para la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el impuesto a las transacciones correspondiente a la verificación específica del destino de las importaciones realizadas por el contribuyente en el periodo fiscal abril de 2010. (fs. 7-13 de antecedentes administrativos), habiendo el sujeto pasivo de la relación tributaria solicitado un plazo adicional de 10 días para la presentación de la documentación requerida (fs. 15 de antecedentes administrativos), la que fue presentada en fecha 3 de enero de 2012 conforme consta en el acta de recepción/devolución que cursas de fs. 43 de antecedentes administrativos.

2. El 23 de abril de 2012, el contribuyente fue notificado con el Requerimiento F-4002 Nº 113185, habiendo solicitado prórroga para la presentación de la documentación requerida, (fs. 21-27 de antecedentes administrativos), habiendo presentado el contribuyente la Nota NUIT 3418/12, de 11 de mayo de 2012, haciendo conocer la imposibilidad de presentación de la documentación al haber sido extraviada a momento del traslado de domicilio fiscal (fs. 33 de antecedentes administrativos).

3. El 20 de diciembre de 2012 y 31 de enero de 2013, la administración tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas a Procedimientos de Determinación Nos. 00058631 y 0058746, la primera por incumplimiento al deber formal de entrega de documentación e información requerida durante la ejecución de procedimiento de verificación en los plazos, formas, medios lugares establecidos, contraviniendo los nums. 6, 9 y 11 del art, 70 de la L. Nº 2492, sancionando con una multa de 1.500 UFV's de acuerdo al sub num. 4.1. num. 4 de Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 y la segunda por incumplimiento al deber formal de mantener por el término de la prescripción establecida, la documentación e información dispuesta en norma específica, contraviniendo el num. 8 del art. 70 de la L. Nº 2492, sancionando con una multa de 1000 UFV's de acuerdo al sub num. 3.8 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 (fs. 189-190 de antecedentes administrativos)

4. El 4 de octubre de 2013, el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo Nº 29-0000468-13 de 25 de septiembre de 2013, otorgándosele el plazo de 30 días para el pago de la deuda tributaria o presentación de los descargos, habiéndose establecido en la vista de cargo un adeudo tributario de 2.500 UFV's equivalentes a 4.664,98 Bs (fs. 200-212 de antecedentes administrativos).

5. El 27 de enero de 2014, la administración tributaria emitió la R.D. Nº 17-0000039-14 notificada al contribuyente el 13 de febrero de 2014, en la que se resolvió: 1) Declarar la inexistencia de tributo omitido del contribuyente Jaime Luis Parada Méndez, emergente de la verificación efectuada mediante Orden de Verificación Externa Nº 0011OVE01497; 2) Sancionar al contribuyente por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales

con un multa de UFV's 1.500 equivalentes a 2.863,16 Bs, emergente del Acta de Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 58631, conforme lo establece el sub num. 4.1 del num. 4 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007, concordante con el art. 162 de la L. N° 2492, al establecerse el incumplimiento de presentación de documentación solicitada en los plazos, formas, medios y lugares establecidos conforme el art. 70 de la L. Nº 2492; 3) Sancionar al contribuyente por concepto de multas por incumplimiento de deberes formales con un multa de UFV's 1.000 equivalentes a 1.908.77 Bs. Emergente del Acta de contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 58746, conforme lo establece el sub numeral 3.8 del num. 3 del Anexa A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 14 de diciembre de 2007, concordante con el art. 162 de la L. N° 2492, al establecerse el incumplimiento de mantenerse la documentación e información dispuesta en norma específica por el término de la prescripción por el periodo marzo 2010 establecido en el art. 70 de la L. Nº 2492; 4) Intimar al contribuyente para la cancelación de la deuda tributaria o presente los recursos de impugnación (fs. 1-13 de antecedentes administrativos).

6. Contra la resolución determinativa descrita en el punto precedente, el contribuyente presentó recurso de alzada, en los términos del memorial que discurre de fs. 17 y vta., de antecedentes administrativos, que mereció la Resolución del Recurso de Alzada Nº ARIT-SCZ/RA 0386/2014 que confirmó en todas sus partes la resolución determinativa impugnada (fs. 48-56 vta., de antecedentes administrativos).

7. El contribuyente el 24 de junio de 2014 interpuso recurso jerárquico conforme consta de fs. 68-69 de antecedentes administrativos, que fue resuelto el 8 de septiembre de 2014 con la Resolución del Recurso Jerárquico Nº 1288/2014 que resolvió revocar parcialmente la resolución de alzada, consecuentemente revoca parcialmente la R.D. Nº 17-0000049-14 de 27 de enero de 2014, manteniéndose firme y subsistente la multa de UFV's 1.500 impuesta en el Acta de Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 00058631 y dejando sin efecto la multa de 1.000 UFV's por el incumplimiento verificado en el Acta por Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 00058746, todo de conformidad a lo previsto en el inc. a) parág. i del art. 212 del Cód. Trib. Boliviano (fs. 91-100 vta., de antecedentes administrativos).

8. La resolución de la AGIT motivó la interposición del presente proceso contencioso administrativo, en el que se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ. Presentadas la réplica de fs. 77 a 79 vta., y la dúplica de fs. 135-136 vta., en la que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia. Consta también, la notificación por edictos del representante legal de la Empresa BENSUR, en su condición de tercero interesado y la notificación del Procurador General del Estado.

V.- De la problemática planteada.

Con carácter previo a identificar la controversia traída ante este tribunal, corresponde tener presente que el procedimiento contencioso administrativo constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos que hubiesen sido lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos llevados a cabo en sede administrativa. El art. 778 del Cód. Pdto. Civ., establece que "El

proceso contencioso administrativo procederá en los actos en que hubiese oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante ese poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiera afectado".

Establecida como se encuentra la naturaleza jurídica del procedimiento contencioso administrativo, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para el conocimiento y resolución de la presente controversia por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde o, negar en su caso la tutela solicitada por la demandante, en consideración a que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas las instancias con el pronunciamiento de la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo de Justicia, analizar si fueron debida y correctamente aplicadas las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el representante de la entidad a demandante y efectuar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la autoridad demandada y los que le antecedieron.

En el marco anteriormente descrito, corresponde identificar el objeto de la litis, a cuyo efecto se establece el siguiente razonamiento: "Si la decisión de la AGIT al revocar parcialmente la R.D. Nº 17-0000049-14 de 27 de enero de 2014 y dejar sin efecto la multa de 1.000 UFV's por el incumplimiento verificado en el Acta por Contravención Tributaria vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 00058746, actuó correctamente o, por el contrario existe error en tal decisión en mérito a que la documentación solicitada por la administración tributaria al contribuyente reviste el carácter de documentación contable y obligatoria"

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

En autos, la administración tributaria demandante controvierte la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de revocar parcialmente la R.D. Nº 17-0000049-14 y dejar sin efecto la multa de 1000 UFV's que fue establecida en el Acta por Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 58746, manifestando que tal decisión es errónea, habida cuenta que el contribuyente tenía la obligación de guardar la documentación solicitada por ser una documentación contable obligatoria para el contribuyente.

Mientras que la autoridad demandada señaló que la multa impuesta al contribuyente por no guardar la documentación requerida durante el tiempo que dura la prescripción no corresponde, en razón a que dicha multa debe ser impuesta en el caso de falta de presentación de la documentación contable y obligatoria y que en el caso del contribuyente Jaime Luis Parada Méndez, la presentación de la documentación solicitada no era obligatoria al no estar dispuesta por los arts. 36 y 37 del Código de Comercio.

Los antecedentes administrativos, evidencian que, mediante Requerimiento F:4003 Nº 113185 (fs. 21 de antecedentes administrativos), la administración tributaria el 16 de abril de 2012, solicitó al contribuyente Jaime Luis Parada Méndez la presentación de documentación descrita en el anexo adjunto a tal requerimiento (fs. 22 de antecedentes administrativos) en el que se solicitó: 1) Detalle y composición (Libro Diario y Mayor) de la cuenta ventas; 2) Detalle y composición de la cuenta realizables que se encuentran en el balance general, 3) Fotocopias legalizadas de las minutas de transferencia mediante las

cuales el contribuyente transfiere la propiedad de los vehículos que fueron nacionalizados por el mismo en la gestión 2010, y de todas y cada una de las pólizas y placas PTA. 4) Cualquier otra documentación requerida adicionalmente en el proceso de fiscalización. Solicitud que fue respondida por el contribuyente mediante nota que cursa de fs. 38 de antecedentes administrativos, en la que hace conocer que la documentación solicitada fue extraviada en ocasión de cambio de domicilio fiscal.

El Acta de Contravención Tributaria Vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 58746 (fs. 190 de antecedentes administrativos), en el subtítulo contravención establece: "El contribuyente Parada Méndez Jaime Luis, ha incurrido en el incumplimiento del deber formal de mantener por el término de la prescripción establecida la documentación e información dispuesta en norma específica, contraviniendo el art. 70-8 de la L. N° 2492 de 2 de agosto de 2003" ; más adelante, bajo el sub título Sanción Aplicable señala: "Correspondiendo una multa del UFV's 1000 según el sub num. 3.8 num. 3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07 de 14 de diciembre de 2007"

De la glosa precedente se concluye inequívocamente que aquel acto administrativo posee tres aspectos importantes a saber: a) Se establece un incumplimiento a un deber formal, el de mantener la documentación solicitada durante el tiempo que dure la prescripción; b) Se determina la infracción del art. 70-8) de la L. Nº 2492 y c) se impone la sanción previstas en sub num. 3.8 num. 3 del Anexo A de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07.

Consecuentemente, corresponde el análisis de las disposiciones legales que, al juicio de la administración tributaria demandante fueron infringidas por el contribuyente. A tal efecto, el art. 70-8) de la L. Nº 2492, modificado por la Disposición Adicional Octava de la L. Nº 291 de 22 de septiembre de 2012 (Modificaciones al Presupuesto General del Estado) establece: "(Obligaciones Tributarias del Sujeto Pasivo). Constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo: 8. Conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta 7 años conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la administración tributaria los mismos, en la forma y plazos en que éste los requiera. Asimismo, deberán permitir el acceso y facilitar la revisión de toda la información, documentación, datos y bases de datos relacionadas con el equipamiento de computación y los programas de sistema (software básico) y los programas de aplicación (software de aplicación), incluido el código fuente, que se utilicen en los sistemas informáticos de registro y contabilidad de las operaciones vinculadas con la materia imponible"

En consecuencia, la norma citada precedentemente estatuye para el sujeto pasivo de la relación tributaria entre otras, la obligación de conservar los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades, presentar, exhibir y poner a disposición de la administración tributaria en los plazos y forma en que son requeridos.

Ahora bien, ante el requerimiento de presentación de documentación realizado por la administración tributaria, -como se tiene dicho-, el contribuyente mediante nota hizo conocer la imposibilidad de su presentación por el extravió ocurrido en ocasión del cambio de domicilio fiscal. Por otra parte, resulta de vital importancia establecer que la documentación requerida

no se encuentra dentro el alcance del art. 70-8) del Cód. Trib. Boliviano, como bien reconoció la autoridad demandada en los Puntos xv y xvi de la resolución hoy impugnada, por lo que mal podía aplicarse contra el sujeto pasivo de la relación tributaria la multa prevista en el num. 3, sub num. 3.8 del Anexo A) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, que fue concebida para casos relacionados con “Deberes formales relacionados con los registros contables obligatorios”.

Resulta necesario destacar que cuando la norma tributaria en su sabiduría previó para el contribuyente la obligatoriedad de conservar “cierta documentación”, sin duda se estaba refiriendo a aquella documentación con la que ineludiblemente debe contar el contribuyente dedicado a actividades de comercio, conforme estipulan los arts. 36 y 37 del Cód. Com., que claramente previenen que todo comerciante está obligado a llevar una contabilidad adecuada a la naturaleza e importancia y organización de la empresa, que sirva para demostrar la situación de su negocio, documentación que se encuentra constituida por los libros diario, mayor y de inventario y balance además de otros que considere necesarios para el manejo de su negocio en orden y claridad.

Dicho de otro modo, no correspondía que la administración tributaria establezca una multa por incumplimiento a un deber formal subsumiendo la conducta del contribuyente a una disposición legal no concebida para el caso, en autos, la documentación requerida no se encontraba dentro de la documentación que “obligatoriamente” debe poseer y conservar el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Finalmente para mayor abundamiento, en relación a las minutas de transferencia del derecho propietario de los vehículos importados por el contribuyente en el periodo fiscalizado, solicitada por el demandante, corresponde decir que tal documentación si bien es cierto que no fue presentada por el contribuyente, ésta para su análisis pudo ser perfectamente suplida por las facturas emitidas sin derecho a crédito fiscal, conforme hace conocer a fs. 19 de antecedentes administrativos, ello en consideración a las características propias de la actividad del sujeto pasivo de la relación tributaria que desarrollaba su actividad comercial en zona franca, facturas con las que respaldó las transacciones de venta de vehículos.

VII.- Conclusión.

En el marco del análisis anterior y habiendo este Tribunal Supremo de Justicia ejercido el control de legalidad sobre los actos de la autoridad demandada, se concluye que al no existir transgresión legal alguna en la resolución del recurso jerárquico impugnada en el presente proceso, no se encuentra mérito para conceder razón a la entidad demandante en su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda deducida por la administración tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 1288/2014 emitida el 8 de septiembre por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

163

Juan Richard Fleig Barba y otros c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 11 a 15 vta., interpuesta por los hermanos Juan Richard Fleig Barba, Hugo Fleig Barba, Betty Fleig Barba y José Fleig Barba, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0162/2009 de 30 de abril, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), 22 a 26, apersonamiento del tercero interesado de fs. 74; réplica de fs. 46-47, dúplica de fs. 54 a 56; decreto de fs. 58, Sentencia Nº 242/15 de 2 de junio de 2015, emitido por el pleno del Tribunal Supremo de Justicia, S.C. Plurinacional Nº 1304/16-S1 de 2 de diciembre de 2016, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Anulación de Sentencia Nº 242/2015.

Mediante memorial de 2 de agosto de 2016, la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso Acción de Amparo Constitucional en contra de la Sentencia Nº 242/2015 de 2 de junio, emitida por el pleno del Tribunal Supremo de Justicia, impetrando la tutela del derecho al debido proceso, en sus elementos de la valoración razonable de la prueba, motivación y fundamentación, tutela que fue denegada por la Sala Social, Contencioso Tributario y Contenciosa Administrativa Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz, mediante Resolución N° 81 de 30 de agosto de 2016.

En revisión, el Tribunal Constitucional mediante S.C. N° 1304/2016-S1, dispuso revocar la Resolución N° 81 de 30 de agosto de 2016 y conceder la tutela solicitada, instruyendo al pleno del Tribunal Supremo de Justicia, emitir una nueva sentencia debidamente fundamentada y motivada.

II.- Contenido de la demanda.

II.1. Antecedentes de hecho.

La demanda manifiesta que en enero del 2008, el causante fue notificado con una nota de vista (vista de cargo), en la que se le conminaba al pago de una multa de Bs 5.000.-, por un supuesto incumplimiento de deberes formales y a la presentación de los formularios correspondientes al Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto a la Transferencia IT e Impuesto a las Utilidades de las Empresas IUE, otorgándosele plazo de 30 días para su cumplimiento.

Los demandantes, refieren que su padre el 8 de febrero de 2008 envió una carta al Servicio de Impuestos Nacionales, justificando la falta de presentación de aquellos

formularios y solicitando la exclusión de responsabilidad, invocando al efecto el art. 153 del Cód. Trib., y manifestando que en el mes de octubre de 2003 acudió a la oficina de impuestos a re-empadronarse, indicando al funcionario que recibió su solicitud, que tenía por actividad económica la cría de ganado bovino y equino en pequeña escala, habiendo sido registrado erróneamente en el Régimen General y no en el Régimen Agropecuario Unificado (RAU) en el que estaba registrado anteriormente, y que el funcionario había adicionado a su registro otras actividades como la cría de cabras, asnos y lechería, actividades que nunca desarrolló.

Indican que cuando su padre acudió a re-empadronarse, contaba con 86 años de edad, encontrándose sus facultades físicas y mentales totalmente disminuidas, padeciendo además las enfermedades de traqueotomía y alzheimer, demencia senil, disminución auditiva, por lo que 10 años atrás no desarrollaba ninguna actividad; asimismo, señalan que las pruebas presentadas, como el certificado de defunción, certificados médicos que acreditaban el deteriorado estado de salud; la declaratoria de herederos y declaraciones testificales acreditaron que su padre no ejercía ninguna actividad desde hacía 10 años atrás, por otra parte refieren que las pruebas consistentes en el certificado de inscripción, extracto tributario y formulario de cambio de actividad, demuestran que la actividad que su difunto padre declaró fue la actividad pecuaria relativa a la cría de ganado vacuno y equino, demostrándose con la misma prueba de cargo el error en el que incurrió el funcionario del SIN al cambiar el anterior régimen en el que estaba registrado por el Régimen General y no así al Régimen Agropecuario Unificado RAU que sí correspondía.

II.2. Fundamentos de la demanda.

La demanda impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0162/2009, en mérito a los siguientes argumentos:

Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria y el SIN, han incurrido al momento de resolver el recurso jerárquico en violación del derecho a la defensa por no valoración de prueba; añade que la AGIT no se pronunció sobre la cuestión planteada y sustentada como es la exclusión de responsabilidad, tratando otras cuestiones distintas a las planteadas como es la determinación para casos especiales.

Al validar las resoluciones determinativas, señala que el SIN atribuyó erróneamente a un régimen tributario que no corresponde a la actividad económica, cría de ganado bovino y equino declarada por su causante; que sería válido para dar nacimiento a la determinación de monto presunto para los impuestos IVA, IT e IUE, sin que previamente se hubiere acreditado la existencia de la actividad que generaría la obligación de dichos impuestos, toda vez que la determinación de casos especiales, se refiere para aquella actividad económica que esta implementada e iniciada y no para casos que ni siquiera se cuenta con los elementos, hechos y circunstancias que acrediten la existencia de la misma, tal como lo señala el art. 97 a del Cód. Trib., concordante con el art. 34 del D.S. Nº 27310 de 9 de enero de 2001.

Finalizan su argumentación manifestando que, las Resoluciones STR-SCZ/RA 0009/2009 que resolvió el Recurso de Alzada y AGIT-RJ 0162/2009, de recurso jerárquico ambas hacen referencia a la verificación de determinación para casos especiales y no así a la solicitud de exclusión de responsabilidad.

II.3. Petitorio.

Concluyen solicitando se declare probada la demanda en todas sus partes y se anule la Resolución STR-SCZ/RA 0009/09 de 9 de febrero de 2009, la Resolución AGIT-RJ 0162/09 de 30 de abril de 2009 y las R.D. Nos. 32025162, 32025163, 32025164, 32025165,

32025166, 32025167, 32025168, 32025169, 32025170, 32025171, 32025172 emitidas en abril 30, de 2008.

III.- De la contestación a la demanda.

Que admitida la demanda mediante providencia de 31 de agosto de 2009, fs. 18, es corrida en traslado a la autoridad demandada y quien fue legamente citado, apersonándose el Director Ejecutivo a.i., de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 22 a 25 vta., la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratifica todos fundamentos técnico legales expresados en su Resolución AGIT-RJ 0162/2009 de 30 de abril, negando que se haya vulnerado algún derecho del sujeto pasivo, toda vez que en virtud a los alcances del art. 97-II de la L. Nº 2492, señala que se utilizó el procedimiento de determinación de casos especiales seguido contra el contribuyente, sin que el mismo haya desvirtuado los cargos establecidos en la vista de cargo y las resoluciones determinativas, careciendo sus descargos de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión alguna de los derechos del sujeto pasivo que le habría causado la resolución jerárquica.

III.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda al carecer la misma de sustento jurídico-tributario y no existir agravio ni lesión de derechos que se le hubiera causado al sujeto pasivo y a sus herederos universales que ahora asumen el rol de demandantes, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0162/2009 de 30 de abril.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

Los antecedentes que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

La administración tributaria notificó el 7 de enero de 2008, al sujeto pasivo con las vistas de cargo, que establecen que, verificada la información en la base de datos del SIN, evidenció que no existe constancia de la presentación de las declaraciones juradas del IUE, período fiscal 06/2004; IVA e IT, períodos fiscales enero a mayo de 2004, intimando al contribuyente, para que presente las declaraciones juradas extrañadas o se apersone a la administración tributaria a efecto de exhibir el duplicado o cancele el monto presunto calculado por la administración tributaria.

El sujeto pasivo presentó carta a la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN el 8 de febrero de 2008, solicitando la exclusión de responsabilidad, debido a su avanzada edad, enfermedad y en virtud de lo establecido en el art. 153-1 y 2 del Cód. Trib. El 12 de febrero de 2008, el Departamento de Recaudaciones de la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, emitió los Informes GDSC/DRE/INF. Nos. 02-0522/2008, 02-530/2008, 02-520/2008, 02-0523/2008, 02-0525/2008, 02-0527/2008, 02-0528/2008, 02-0524/2008, 02-0526/2008, 02-0521/2008 y 02-0529/2008, donde establece que el contribuyente no ingresó descargo alguno al sistema.

El 20 de octubre de 2008, la administración tributaria notificó al contribuyente con las resoluciones determinativas emitidas el 30 de abril de 2008, determinando la deuda tributaria del sujeto pasivo; calculada sobre base presunta, incluida la multa por omisión de pago.

Instancia de alzada.

Interpuesto recurso de alzada, la ARIT Santa Cruz, emitió Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0009/2009, de 9 de febrero, confirmando las resoluciones determinativas impugnadas.

Instancia jerárquica.

Contra la resolución de alzada, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0162/2009 de 30 de abril, que resuelve confirmar la Resolución de Recurso de Alzada STR-SCZCBA/RA 0009/2009, de 9 de febrero, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, manteniendo firmes y subsistentes las resoluciones determinativas impugnadas.

En conocimiento de dicha resolución, los hermanos Juan Richard Fleig Barba, Hugo Fleig Barba, Betty Fleig Barba y José Fleig Barba, interpusieron la presente demanda contenciosa administrativa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0162/2009 de 30 de abril. 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. Concluido el trámite, se decretó autos para sentencia conforme evidencia la providencia cursante de fs. 58 de obrados.

V.- De la problemática planteada.

De antecedentes de la demanda, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0162/2009 emitido por la AGIT, que de acuerdo a los demandantes, se vulneró el derecho a defensa por no valoración de prueba de cargo, falta de pronunciamiento sobre la exclusión de responsabilidad planteada, atribución errónea a un régimen tributario que no corresponde a la actividad económica, alejando su pronunciamiento de aquello impugnado por el sujeto pasivo.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

Que teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución de la controversia en única instancia, es de competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, por mandato del art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias del reclamo conceder si corresponde, o negar la tutela solicitada por los demandantes.

VI.1. Cuestión previa.

Con carácter previo a ingresar a los argumentos de fondo interpuestos por los demandantes, corresponde precisar que el Tribunal Constitucional mediante S.C. N° 1304/2016-S1, dispuso revocar la Resolución N° 81 de 30 de agosto de 2016 emitida por la Sala Social, Contencioso Tributario y Contenciosa Administrativa Primera del Tribunal Departamental de Justicia de Santa Cruz e instruyó al pleno del Tribunal Supremo de Justicia, emitir una nueva sentencia debidamente fundamentada y motivada, observando en sus Puntos 7 y 8 de análisis vulneración al debido proceso en su elemento de falta de motivación y fundamentación, puntualizando que las acusaciones formuladas en demanda pueden motivar inclusive la nulidad del acto impugnado y la posibilidad de nulidad de todo el proceso determinativo; disposición de carácter vinculante y de obligatorio cumplimiento conforme los arts. 203 de la C.P.E., y 15 del Código Procesal Constitucional.

Asimismo, la demanda acusó la existencia de violación del debido proceso en su elemento derecho a la defensa, al no haber sido considerada la prueba aportada y falta de pronunciamiento sobre la cuestión planteada y sustentada de exclusión de responsabilidad, al momento de dictar las resoluciones determinativas por parte del SIN, y reiteradas como argumentos de defensa en el proceso administrativo impugnatorio ante las instancias de alzada y jerárquica; a cuya acusación y atendiendo las observaciones de la S.C. N° 1304/2016-S1, y aquellas formuladas por la demanda, ésta instancia jurisdiccional velando por los principios consagrados en la Constitución Política del Estado y en cumplimiento estricto del art. 17 de la L.O.J., analizará con carácter previo y conforme a normativa vigente la existencia de mencionados cargos. De no ser evidentes se ingresará a considerar los fundamentos de fondo planteados en la demanda.

VI.2. Del caso concreto.

Siendo que los cargos de la demanda y aquellas observadas por la S.C. N°1304/2016-S1, derivan en violación del derecho al debido proceso y su elemento derecho a defensa, cabe señalar que las normas procesales son de orden público y como consecuencia de obligado acatamiento, tanto por la autoridad judicial como por las partes y eventuales terceros; es en ese marco que si en obrados se observaren vicios de procedimiento que constituyan defectos absolutos que atenten derechos fundamentales, estos deben ser corregidos de oficio por el tribunal, facultad que está restringida para casos donde se encuentren violaciones flagrantes al debido proceso y existan defectos absolutos que determinen nulidad.

La C.P.E., en sus arts. 115-II y 117-I, reconoce y garantiza la aplicación del debido proceso al constituirse en fundamento esencial del Estado Plurinacional, que tiene entre sus fines y funciones esenciales garantizar el cumplimiento de los principios, valores, derechos y deberes reconocidos y consagrados en ella, en ese contexto constitucional, la jurisprudencia establecida por este tribunal ha señalado que, el debido proceso es el derecho de toda persona a ciertas garantías mínimas tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitir la oportunidad de ser oído y hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez o tribunal, quienes deben observar los derechos fundamentales de las partes, principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos.

El derecho al debido proceso no sólo rige para los procedimientos jurisdiccionales, sino también para cualquier procedimiento administrativo llevado a cabo por la administración pública; y que necesariamente debe observarse, así lo tiene previsto el art. 4-c) de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341, que prevé que la administración pública regirá sus actos con sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso. En ese entendimiento, la exigencia de motivación y fundamentación de las resoluciones es también una obligación de las autoridades administrativas al momento de emitir sus actos y exigencia para autoridades impugnatorias administrativas en la emisión de sus fallos.

Ahora bien, en el marco de control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la instancia administrativa y la de impugnación administrativa, acusados en demanda; corresponde la revisión de antecedentes técnico jurídicos; y considerar que los reparos sobre los cuales versan las determinaciones de las deudas tributarias derivan de las Vistas de Cargo Nº Orden 7031916023; 7031916027, 7031916029, 7031916031, 7031916033, 7031916035; 7031916061, 7031916063, 7031916065, 7031916067 y 7031916069 que

establecen que, habiéndose procedido a la verificación de la información registrada en la base de datos corporativo del SIN, evidenció que no existe constancia de la presentación de las declaraciones juradas del IUE, período fiscal 06/2004; IVA e IT, períodos fiscales enero a mayo de 2004, intimando al contribuyente, en sujeción al art. 97-II de la L. Nº 2492 (Código Tributario), para que presente las declaraciones juradas extrañadas o se apersone a la administración tributaria a efecto de exhibir el duplicado de la mismas con la constancia de su presentación o cancele el monto presunto calculado por la administración tributaria.

En defensa de sus derechos, el 8 de febrero de 2008, José Roque Fleig Arias mediante carta dirigida a la Gerencia Distrital Santa Cruz del SIN, aportando pruebas solicita exclusión de responsabilidad, en virtud de lo establecido en el art. 153-1 y 2 del Cód. Trib., debido a su avanzada edad y enfermedad, solicitando asimismo baja del NIT. El 20 de octubre de 2008, la administración tributaria notificó al sujeto pasivo con las R.D. Nos. 32025162, 32025163, 32025164, 32025165, 32025166, 32025167, 32025168, 32025169, 32025170, 32025171, 32025172, todas de 30 de abril de 2008, que determinan deudas tributarias del sujeto pasivo; calculadas sobre base presunta, por el IUE período fiscal junio/2004 y por IVA e IT de los períodos fiscales enero a mayo 2004, más la multa del 100% del tributo omitido por contravención de omisión de pago.

Del análisis de las resoluciones determinativas citadas, se puede advertir en dichos actos, la ausencia de un análisis valorativo de prueba presentada por el sujeto pasivo; asimismo se evidencia omisión de una respuesta al planteamiento de exclusión de responsabilidad accionada por el sujeto pasivo debido a la causal de su edad avanzada y enfermedad, quedando sin respuesta el derecho accionado por el sujeto pasivo en el marco del art. 153-1 y 2 de la L. Nº 2492; dichos aspectos también omitidos por la instancia jerárquica.

Ahora bien, uno de los elementos del debido proceso es la congruencia en virtud de la cual la autoridad jurisdiccional o administrativa, en su fallo debe asegurar la estricta correspondencia entre lo peticionado y probado por las partes; en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia trasunta en omisiva cuando la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho al debido proceso y también el derecho a la defensa.

Es menester señalar que la observancia del debido proceso, implica el respeto de las garantías mínimas de todo justiciable, lo que supone entre otros aspectos, una debida fundamentación y motivación y una respuesta a las pretensiones de las partes tanto en las decisiones administrativas, así como las decisiones en sede impugnatoria administrativa conforme lo previsto por los arts. 4-c) de la L. Nº 2341 y 200-I de la L. Nº 2492, que exige que en la emisión de los actos administrativos se deberán cumplir en sometimiento pleno a la ley, asegurando a los administrados el debido proceso.

Del examen de las resoluciones determinativas en cuestionamiento y de la resolución jerárquica materia de impugnación se constata que ambas instancias administrativas omitieron establecer los motivos, razones y el sustento jurídico de las resoluciones determinativas y del fallo jerárquico cuestionado, evidenciándose la ausencia de un análisis intelectivo de la valoración de la prueba y la omisión de una clara explicación de aceptación o rechazo al planteamiento de exclusión de responsabilidad, respaldada normativamente; deviniendo en consecuencia en incongruencia omisiva, por consiguiente, la omisión de respuesta a dichas pretensiones, en la decisión pronunciada por la administración tributaria

como en la resolución jerárquica demandada ciertamente conculca el derecho al debido proceso en su elemento de motivación y fundamentación, toda vez que la ausencia de valoración de la prueba y ausencia de respuesta al planteamiento de exclusión de responsabilidad de la administración tributaria exigía que la autoridad administrativa exponga los hechos y realice una minuciosa fundamentación legal, citando las normas que sustentan la parte dispositiva de la misma, pues al contrario; cuando esa autoridad omite realizar una correcta motivación, elimina la parte estructural de la resolución, asumiendo una decisión de hecho y no de derecho, lesionando efectivamente el debido proceso, derivando en el extremo inaceptable que, el procesado no pudo conocer cuáles son las razones fundadas del acto administrativo.

En ese contexto, un acto es anulable cuando carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados, en el caso presente, por inobservancia del art. 99-II de la L. Nº 2492, evidenciada la ausencia de debida fundamentación y motivación en las resoluciones determinativas de 30 de abril de 2008, hace que dichas resoluciones carezcan del requisito formal indispensable para alcanzar su fin, lesionando y vulnerando el debido proceso en su vertiente de debida fundamentación, hecho que impide a ésta instancia jurisdiccional pronunciarse sobre los argumentos de fondo expresados en la demanda, debiendo dicho vicio ser subsanado previamente por la administración tributaria.

Siendo atribución de este tribunal, en ejercicio de la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, la modulación del alcance de su fallo, determinado el correcto o incorrecto análisis y fundamento de derecho en la aplicación de la provisión normativa en sede administrativa, en las cuales baso la administración tributaria respetando el debido proceso y las garantías del demandante, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0162/09, de 30 de abril de 2009; al pronunciar esta resolución interpretó y aplicó incorrectamente las normas legales citadas, advirtiéndose la vulneración el derecho al debido proceso del demandante.

En consecuencia, corresponde a este tribunal dejar sin efecto las R.D. Nos. de orden 32025162, 32025163, 32025164, 32025165, 32025166, 32025167, 32025168, 32025169, 32025170, 32025171, 32025172, inclusive a fin de que la administración tributaria emita nuevas resoluciones, en las que fundamente y explique los motivos de su decisión; en cumplimiento del art. 99-II de la L. Nº 2492 aplicables al caso en mérito del citado art. 74-2 de la L. Nº 2492, todo con el fin de no vulnerar los arts. 115-II y 117-I 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 los arts. 4 y 6 de la L. N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, declara PROBADA la demanda de fs. 11 a 15 vta., DEJANDO SIN EFECTO las R.D. Nos. de orden 32025162, 32025163, 32025164, 32025165, 32025166, 32025167, 32025168, 32025169, 32025170, 32025171, 32025172, inclusive; hasta que la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales emita nuevas resoluciones determinativas en el marco de los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

No suscriben los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Esteban Miranda Terán.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

164

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 20 a 26 vta., en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Lilian Moreno Cuellar, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1335/2014 de 23 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 28; la contestación de la AGIT de fs. 49 a 52 vta.; la citación al tercero interesado que cursa de fs. 42; la réplica de fs. 86-87 vta.; la dúplica de fs. 90-91 vta.; 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 parte demandante señala que el contribuyente PACKET S.R.L., en cumplimiento a sus obligaciones fiscales el 21 de abril de 2010, presentó su respectiva declaración jurada del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), del periodo 12/2009, con saldo definitivo a favor del Fisco de Bs 837.463.-, y al no haber cancelado la deuda tributaria determinada, en cumplimiento de lo dispuesto por el art. 4 del D.S. N° 27874, el 2 de julio de 2010, la administración tributaria notificó al citado contribuyente, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010 de 25 de junio, mediante el cual se comunicó el inicio de la ejecución tributaria de la referida declaración jurada.

Añade que, el contribuyente el 28 de julio y 25 de agosto, ambos de 2010; es decir, después de haber sido notificado con el proveído de inicio de ejecución tributaria, recién realizó el pago total de la deuda tributaria, correspondiente al impuesto omitido sin incluir la multa sancionatoria, configurando la contravención de omisión de pago, por lo que la administración tributaria emitió el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 25-0729-13 de 1 de abril de 2013, habiendo el sujeto pasivo dentro del plazo otorgado presentado sus descargos, los que fueron analizados y verificados por la entidad ahora demandante, evidenciando que los referidos pagos a cuenta fueron posteriores a la notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, siendo inaplicable el arrepentimiento eficaz.

Indica que, prosiguiendo con el procedimiento, la administración tributaria el 11 de octubre de 2013, emitió la Resolución Sancionatoria Nº 18-00549-13, notificada al contribuyente el 16 de diciembre de ese año. Luego la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada QRIT-CBA/RA 0271/2014 de 23 de junio, resolviendo revocar totalmente la resolución sancionatoria antes citada.

Finalmente, la administración tributaria mediante memorial de 7 de julio de 2014, interpuso recurso jerárquico contra la señalada resolución de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1335/2014 de 23 de septiembre, que dispuso confirmar la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Luego de esa relación de antecedentes, fundamenta su demanda en los siguientes argumentos:

La parte demandante haciendo referencia a los fundamentos técnicos jurídicos de la Resolución Jerárquica impugnada, alega que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, confirmó la revocatoria total de la Resolución Sancionatoria 18-00549-13, con el argumento de que el procedimiento de notificación establecido fue incumplido, haciendo alusión a una parte del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, norma que establece los requisitos para considerar válida la notificación mediante cédula, aspectos que fueron cabalmente cumplidos a momento de realizar la misma y fue oportunamente puesta a conocimiento del contribuyente, evidenciándose la notificación en la puerta del domicilio del sujeto pasivo, con la intervención de un testigo de actuación que además firmó la diligencia, conforme señala el parág. III del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que del análisis y revisión de la normativa enunciada se evidencia que la interpretación gramatical de la misma establece que la palabra “o” además del requisito de notificar a cualquier persona mayor de 18 años, puede darse la otra situación como la de fijar en la puerta con intervención de testigo; es decir, una u otra son válidas y surten el mismo efecto legal.

Manifiesta que, es evidente que el contribuyente de manera imaginaria alega que no se le habría notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 957/2010; ahora, el hecho de haber dejado la notificación por cédula, no invalida dicha actuación considerando que la misma está debidamente autorizada por autoridad competente en virtud a las amplias facultades de la administración tributaria, dando estricto cumplimiento al art. 83-II del Cód. Trib. Boliviano.

Asimismo señala que, la resolución impugnada no consideró lo señalado por el contribuyente en su recurso de alzada, pues implícitamente aceptó la validez de la notificación realizada por la administración tributaria, es más alegó cual es el monto base para la aplicación de la reducción de sanciones, al señalar: “…únicamente constituye ‘Deuda Tributaria’ la diferencia de Bs 206.239.-, que habría sido pagada luego de la supuesta notificación con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 957/2010, del cual únicamente correspondería el pago del 20%...”, admitiendo de manera categórica haber realizado el pago en forma posterior a la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 957/2010, por lo que resulta incuestionable la aplicación de la conducta contraventora de omisión de pago, habiendo la autoridad demandada realizado una interpretación sesgada del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, al revocar la resolución sancionatoria.

Finalmente refiere que, no es posible que la Autoridad General de Impugnación Tributaria pretenda dejar sin efecto la correspondiente notificación de un acto administrativo emitido por la administración tributaria dentro de un proceso que cumplió todas las formalidades, además de haber demostrado que los procedimientos aplicados por la entidad demandante, son completamente legales y que la subjetiva apreciación de una sólo punto como el de la supuesta mala notificación, por la errada interpretación del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, para revocar un cobro por omisión de pago, sin entrar en el fondo.

I.3. Petitorio.

Solicitó se dicte sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1335/2014 de 23 de septiembre, confirmando en todas sus partes la Resolución Sancionatoria Nº 18-000549-13 de 11 de octubre.

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 presentado el 14 de mayo de 2015, que cursa de fs. 49 a 52 vta., mediante el cual, expresó lo siguiente:

La resolución jerárquica dentro su acápite xi señaló y aclaró textualmente que si bien el presente caso versa sobre la validez de la notificación del proveído de inicio de ejecución tributaria y la aplicación de lo dispuesto en el art. 157 del Cód. Trib. Boliviano, primeramente se verificó el procedimiento de notificación del proveído de inicio de ejecución tributaria; habiendo llegado a establecer como antecedentes relevantes que el 1 de julio de 2010, el funcionario actuante del SIN, se constituyó en Av. Grigota Nº 689, Zona/Barrio: El Pari, con objeto de notificar a Augusto César Baldiviezo Ochoa, como representante de la Empresa PACKET S.R.L, con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010 de 25 de junio, al no haberlo encontrado, dejó el primer aviso de visita pegado en el ingreso del domicilio descrito anteriormente en presencia de testigo de actuación, en la que se comunicaba que el contribuyente sería nuevamente buscado el 2 de julio de 2010, a hrs. 15:30; apersonado el funcionario del SIN a la hora y fecha señalada, tampoco pudo hallar al representante legal de la referida empresa, por lo que dejó segundo aviso de visita, pegado en el ingreso del domicilio descrito anteriormente en presencia de testigo de actuación. En la misma fecha, el funcionario actuante efectuó la representación de los hechos, habiéndose instruido la notificación por cédula, conforme al art. 85 del Cód. Trib. Boliviano; posteriormente, el 2 de julio de 2010, se notificó por cédula a Baldiviezo Ochoa Augusto César, en representación de PACKET S.R.L., con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, fijando una copia del acto a notificar en la puerta del domicilio descrito, interviniendo como testigo de actuación Vivian Morón A., con C.I. 5824397 SC.

Refiere que, conforme al art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, se tiene que la norma prevé como requisito sine quanon, que el aviso de visita debe ser dejado a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino; es decir, que la norma exige la existencia de una persona que actúe como receptor de los avisos de visita, hecho que viene a constituir como constancia de entrega del acto, en concordancia con la garantía al debido proceso, previsto en la misma Constitución Política del Estado y Código Tributario.

Bajo ese contexto, agrega que en el presente caso se llegó a observar que el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, fue notificado sin cumplir los requisitos exigidos en el art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, toda vez que no existe evidencia de

que el aviso de visita hubiera sido entregado a una persona mayor de 18 años, tal como exige el citado artículo, además que, el pegado en el ingreso del domicilio fiscal del contribuyente del aviso de visita, es un procedimiento que se encuentra al margen del ordenamiento jurídico para la notificación mediante cédula, lo que denota vulneración al debido proceso, con la consiguiente nulidad de la notificación practicada, de conformidad a los arts. 83-II del Cód. Trib. Boliviano y 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Añade que, al no surtir efectos legales la notificación con el proveído de inicio de ejecución tributaria, al haber sido practicada sin cumplir lo dispuesto en la normativa tributaria, se tiene que no existe actuación de la administración tributaria previa al inicio del proceso sancionador, y al contrario por los antecedentes administrativos se conoce que la deuda tributaria fue cancelada, también antes del inicio del proceso sancionador, sin que una vez más, medie actuación alguna de la administración tributaria; en tal virtud, es aplicable la figura del arrepentimiento eficaz, prevista en el art. 157 del Cód. Trib. Boliviano.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- 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:

El 1 de julio de 2010, el funcionario actuante de la administración tributaria, se apersonó al domicilio sito en Av. Grigota Nº 689, Zona/Barrio: El Pari, a objeto de notificar a Augusto César Baldiviezo Ochoa, como representante del contribuyente PACKET S.R.L., con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010 de 25 de junio; empero, al no haber sido habido, dejó el primer aviso de visita pegado en el ingreso del domicilio descrito anteriormente en presencia de testigo de actuación, comunicando que el contribuyente sería nuevamente buscado el 2 de julio de 2010, a hrs. 15:30; habiéndose apersonado nuevamente el funcionario del SIN a la hora y fecha señalada, no habiendo sido encontrado el representante legal de la referida empresa, por lo que dejó en dicho domicilio el segundo aviso de visita en presencia de testigo de actuación.

En la misma fecha, el funcionario actuante efectuó la representación escrita de los hechos descritos en el punto anterior, habiendo el Gerente GRACO Santa Cruz del SIN instruido la notificación por cédula, conforme al art. 85 del Cód. Trib. Boliviano; posteriormente, el 2 de julio de 2010, se notificó por cédula a Baldiviezo Ochoa Augusto César, en representación de PACKET S.R.L., con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, fijando una copia del acto a notificar en la puerta del domicilio descrito, interviniendo como testigo de actuación Vivian Morón A., con C.I. 5824397 SC.

Luego, el 22 de abril de 2013, la administración tributaria notificó por cédula al contribuyente PACKET S.R.L., con el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 25-00729-13, otorgándole 20 días para la formulación de descargos.

Mediante memorial presentado el 3 de mayo de 2013, la Empresa PACKET S.R.L., presentó sus descargos, refiriendo que en ningún momento en su domicilio recibieron la visita de funcionarios del SIN para ser notificados con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, por lo que no fueron notificados, añadiendo que efectuó todos los pagos por

concepto del IUE gestión 2009, antes de cualquier actuación de la administración tributaria, por lo que es aplicable el arrepentimiento eficaz, conforme al art. 157 del Cód. Trib. Boliviano.

El 11 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió la Resolución Sancionatoria Nº 18-00549-13, notificada por cédula a PACKET S.R.L., 16 de diciembre de ese año, mediante la cual sancionó al contribuyente al haber evidenciado que realizó el pago de la deuda tributaria auto determinada por él mismo, después de haber sido notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, adecuando su conducta a la contravención tributaria de omisión de pago.

Contra la resolución sancionatoria, la empresa contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0271/2014 de 23 de junio, por la que dispuso revocar totalmente la Resolución Sancionatoria Nº 18-00549-13.

Por su parte la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1335/2014 de 23 de septiembre, que confirmó la resolución de recurso de alzada.

Mediante providencia de fs. 28 se dispuso la notificación al tercero interesado PACKET S.R.L., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa de fs. 42, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso.

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, de fs. 92 se decretó “Autos para sentencia”.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si es que la resolución de recurso jerárquico ha realizado una interpretación errónea del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, respecto al procedimiento de notificación mediante edictos practicada al sujeto pasivo, con el con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de

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

IV.2. Sobre si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1335/2014, ha realizado una interpretación errónea del art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a la notificación mediante edictos practicada al sujeto pasivo.

En una primera fase, es pertinente efectuar un análisis sobre los procedimientos tributarios establecidos en el Capítulo II del Código Tributario Boliviano (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 ello a efectos de resolver el objeto de la presente controversia y verificar si se cumplió legalmente con la notificación con los actos y actuaciones al contribuyente, nos remitimos a la Sección III, del Capítulo II de la L. N° 2492, que en lo referente a la forma y medios de notificación en su art. 83, refiere: "I) Los actos y actuaciones de la administración tributaria se notificarán por uno de los medios siguientes, según corresponda: 1) Personalmente; 2) Por cédula; 3) Por edicto; 4) Por correspondencia postal certificada, efectuada mediante correo público o privado o por sistemas de comunicación electrónicos, facsímiles o similares; 5) Tácitamente; 6) Masiva; y 7) En secretaría", declarando además nula cualquier notificación que no se ajuste a las formas citadas y con base en estos medios de notificación por las circunstancias del caso, la administración tributaria optó por la notificación por cédula. Al efecto el art. 85 de la Ley en cuestión, establece el procedimiento de la notificación por cédula, manifestando: "I) Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. II) Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula. III) La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia".

Las previsiones legales citadas previenen, que una notificación que se considere válida y que por ende, surta efectos, debe cumplir con todos los requisitos establecidos en las citas legales presentadas; es decir, 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 administración tributaria que representa al Estado, por lo tanto debe garantizar la validez de sus actos, cumpliendo estrictamente las formalidades esenciales establecidas por ley, cuyo incumplimiento es sancionado con la nulidad conforme lo establecido en el art. 85-II de la L. N° 2492, norma plenamente aplicable en la presente controversia conforme a la cita legal establecida líneas arriba.

En el presente caso, de la revisión y compulsa de los antecedentes administrativos y particularmente de los actuados de notificación cedularia con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1335/2014, se verificó que la notificación con dicho actuado procesal, efectuada por el funcionario actuante de la administración tributaria, a Augusto César Baldiviezo Ochoa, como representante del contribuyente PACKET S.R.L., mediante cédula el 2 de julio de 2010, actuado que se encuentra observado por el administrado, quien manifiesta no haber conocido el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 1335/2014, motivo por el que no ejerció su derecho a la defensa, lo que viciaría de nulidad las determinaciones efectuadas por la administración tributaria. Por su parte, la autoridad demandada en su resolución jerárquica expone como fundamento principal para la determinación de la nulidad de la resolución sancionatoria y consiguiente confirmación de la resolución de recurso de alzada, que la entidad ahora demandante, realizó una actividad procesal defectuosa en la notificación con el referido proveído de inicio de ejecución tributaria al contribuyente, al haber incumplido el requisito sine quanon, previsto en el art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, el cual dispone que el aviso de visita debe ser dejado a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino; es decir, que la norma exige la existencia de una persona que actúe como receptor de los avisos de visita, hecho que viene a constituir como constancia de entrega del acto, en concordancia con la garantía del debido proceso previsto en los arts. 115 de la C.P.E., y 68-6 del Cód. Trib. Boliviano.

De los antecedentes administrativos y la verificación del actuado de notificación, se advierte, que efectivamente el funcionario actuante no dio cabal cumplimiento a lo dispuesto en el art. 85-I del Cód. Trib. Boliviano, que expresamente dispone que: “Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente”, vulnerando de esta manera el derecho a la defensa que tiene todo contribuyente, correspondiendo anular la referida notificación por cédula, actuado procesal que cumple los cuatro principios que rigen las nulidades procesales:

El Principio de Legalidad. No hay nulidad sin ley específica que lo establezca, no basta que la ley prescriba una determinada formalidad para que su omisión o defecto origine la nulidad del acto o procedimiento, ella debe ser expresa, específica, ningún trámite o acto judicial será declarado nulo si la nulidad no está expresamente determinada por la ley. En el caso de autos el art. 74 del Cód. Trib. Boliviano, refiere: “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 sujetaran 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".

Principio de Finalidad. La finalidad del acto no debe interpretarse desde un punto de vista subjetivo, sino en su aspecto objetivo, o sea a la función del acto, dando a entender que no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad de un acto, ya que esta no se podrá declarar, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado su finalidad a la que estaba destinada. En el caso de autos, la finalidad última de una notificación es que el demandado conozca de la existencia de un proceso iniciado en su contra y por ende asuma defensa. De los antecedentes administrativos se advierte que fue la autoridad tributaria quien erróneamente autorizó la notificación mediante cédula, sin advertir que los avisos de vista no cumplieron con el mandato del tantas veces citado art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, pues fueron "pegados" en la puerta del contribuyente y no así entregados a una persona mayor de 18 años, que recepcione dicho actuado, lo ocurrido en autos no condice con la finalidad que se pretende a través de dicha notificación, otra habría sido la situación si la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, mediante sus funcionarios dependientes habría acudido al domicilio del contribuyente y en caso de no ser habido hubiere entrega el aviso de visita a una persona mayor de 18 años que se encuentre en él o en su defecto a un vecino, pero no ocurrió ello; consiguientemente, el único medio para subsanar dicho error administrativo es vía la nulidad, habiéndose cumplido este segundo principio.

Principio de Trascendencia. No puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, esto implica que quien solicita la nulidad debe probar que la misma le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que sólo puede subsanarse mediante declaración de nulidad; es decir, demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si es cierto e irreparable. En el caso de autos, este tribunal ha acreditado documentalmente que la autoridad tributaria a través de un funcionario, no efectuó la entrega del aviso de visita cumpliendo las formalidades descritas en el art. 85-I del Cód. Trib. Boliviano, por lo que, la manera irregular en la que se diligenció la notificación mediante cédula a la Empresa contribuyente con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, tiene directa relación con el derecho a la defensa previsto en la Constitución Política del Estado; consiguientemente, es un acto de trascendencia que sólo puede ser corregido vía la nulidad de obrados, habiéndose cumplido en el presente caso este principio.

Principio de Convalidación. No procederá la nulidad procesal si el interesado acude voluntariamente a asumir defensa, no obstante, la informalidad en la que se ejecutó un determinado actuado administrativo o judicial.

En el caso concreto no se puede activar el principio de convalidación, con relación a los errores cometidos por la autoridad tributaria, en razón a que el art. 74 del Cód. Trib. Boliviano, precisa que "Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria…". En el caso de autos, no puede considerarse como una aceptación de la notificación del Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria N° 0957/2010, por parte del contribuyente, el alegar cual es el monto base para la aplicación de la reducción de sanciones, cuando el objeto de la impugnación planteada por PACKET S.R.L., es el cuestionamiento precisamente a la validez de dicha notificación, lo contrario implica vulnerar de manera expresa la garantía procesal del derecho a la defensa, contenido en el art. 117 de la C.P.E., consiguientemente, se asume que la instancia de resolución jerárquica al haber

dispuesto la nulidad de obrados, ha cumplido a cabalidad lo previsto en el art. 115 de la Ley Fundamental, que dispone: “I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos. II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones”.

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 1335/2014, resolviendo confirmar la resolución de alzada, realizó una correcta valoración e interpretación de la normativa aplicada, como ya se explicó precedentemente, y no se advierte que hubiese incurrido en ninguna conculcación de normas legales, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO.- La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 20 a 26 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Lilian Moreno Cuellar; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1335/2014 de 23 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Olvis Eguez Oliva.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

165

Administración de Aduana Interior Cochabamba
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 57 a 65, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1239/2014 de 26 de agosto (fs. 3 a 16), el memorial de contestación de fs. 141 a 145 y vta., no habiendo la parte demandante hecho uso de su derecho a la réplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Vania Milenka Muñoz Gamarra, en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud del Memorándum Cite Nº 1148/2012 de 5 de julio (fs. 1), se apersonó por memorial de fs. 57 a 65, manifestando que de conformidad al art. 2 de la L. Nº 3092 y de acuerdo a la S.C. Nº 0090/2006-R de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1239/2014 de 26 de agosto.

Señaló que, el 30 de septiembre de 2013 el Comando de Control Operativo Aduanero en control rutinario de mercancías y vehículos indocumentados en la Localidad de Suticollo de Cochabamba, intervino un Camión marca Volvo, color blanco, con placa de control 353-SFK, decomisando mercancía consistente en 208 bultos, con mercadería variada de procedencia extranjera, emitiendo el Acta de Intervención Contravencional Control Operativo Aduanero/RCBA-C-0706/13 de 7 de octubre, en el caso denominado la Bruja, dando lugar a que María Berginia Charca Canaviri presente en originales la DUI C-16666, Recibo Único de Pago R-8196, DUI C-17163, Recibo de Único de Pago R-8587, DUI C-17164, Recibo Único de Pago R-8589 fotocopia legalizada, DUI C-14437, Recibo Único de Pago R-6813, DUI C-17217, Recibo Único de Pago R-8631, y las facturas Nos. 164, 163, 19 y 116.

Que el 3 de octubre de 2013 María Berginia Charca Canaviri, presentó memorial adjuntando fotocopias simples de la DUI C-17217, Recibo Único de Pago R-8631, Certificado de Origen N° 001569, Certificado de Registro NIT 225002027, Acta de Comiso N° 001607 y carnet de identidad Nº 4889998 Lp. Que posteriormente el Técnico Aduanero I Jhonny Zurita Valverde, realizando el aforo físico, determinó que la documentación presentada no ampara los ítems 2 y 4, emitiéndose la Resolución Administrativa AN-GRCGR-CBBCI Nº 0982/2013, la cual declaró probado en parte el contrabando contravencional atribuido a María Berginia Charca y otros, por la mercadería comisada según Acta de Intervención Contravencional Nº

COARCBA-C-0706/2013, disponiendo el comiso definitivo de los ítems 1 (600 pares), y 2 al 63, y la devolución del ítem 1 (200 pares).

I.2. Fundamentos de la demanda.

Citó al art. 10, parág. I-4)-e) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, refiriendo que en el presente caso de la revisión de la factura Nº 0019 presentada a momento del operativo, se evidencia que la mercancía descrita en ella no coincide con la mercadería comisada durante el operativo, ya que en dicha nota fiscal se señala "Escobas" y la mercancía decomisada se trataría de escobillones, por lo que la misma no prueba que la mercancía haya sido ingresada como establece el art. 90 de la L.G.A., no existiendo prueba que corresponda a la mercancía consignada en los ítems 2 y 4 del acta de inventario, la cual describe a la mercancía como "Escobillones de plásticos", y la factura Nº 0019 detalla la mercancía como "Escobas Anita", debiendo considerar también que en la parte superior de la factura se indica "Venta de escobas, escobillones, recogedores, bañadores, tinas, baldes y plásticos en general.

Refirió que, la autoridad demandada no valoró la nota fiscal referida, evidenciándose que escobas y escobillones no son la misma mercancía, existiendo diferentes escobas como, sanitaria thames PBT y Nitanil, PVC para equipo de aeropuerto, de paja, escobillón andén de PVC, escobillón barrendero barregrueso, etc., por lo que se puede advertir que la mercancía correspondiente a los ítems 2 y 4 se trataría de escobillones de plástico y no así de escobas como indica la factura Nº 0019, quedando demostrado que el documento no guarda correspondencia con las características físicas de la mercancía, no coincidiendo con lo consignado en la DUI.

Manifestó que, el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0706/2013 no es genérica, toda vez que señala la descripción de cada ítem de la mercadería, con sus observaciones, el tipo de embalaje, la cantidad, su valor en bolivianos y UFV, conforme lo establecido por el art. 96 de la L. Nº 2492, por lo que esa observación no tiene asidero legal.

Refirió que, del Acta de Comiso Nº 001607 se advierte que el día del operativo María Virginia Charca Canaviri presentó a los funcionarios del Control Operativo Aduanero las DUI C-16666, C-17163, C-17164 y C-17217, recibos del Banco Unión Nos. 1487880, 1487879, 11487880 y 1487913, fotocopia legalizada de la DUI C-14437, 2 facturas de Joglatex Nos. 000163, 000164, factura Nincham Import Nº 000116 y factura Hoskar, documentos que al momento del operativo no amparaban la totalidad de la mercadería, siendo preciso indicar que se encontró la factura Nº 19 con NIT 225002027 que hace referencia a 25 docenas de Española, consignando el ítem 4, 300 unidades, no guardando correspondencia respecto a la mercancía decomisada.

Finalmente citó los arts. 106 del D.S. Nº 25870 y 181 de la L. Nº 2492, indicando que es correcta la calificación efectuada por la administración aduanera, puesto que el contribuyente no probó que la mercancía comisada fue legalmente internada a territorio aduanero, infringiendo los requisitos establecidos en el inc. c) del Punto 2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 01-005-13, subsumiendo su conducta en contrabando.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que: "…se sirvan a revocar lo indebidamente resuelto en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1239/14 de 26 de agosto de 2014,

y en consecuencia mantener firme y subsistente la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 0982/13, de 9 de diciembre de 2013, emitida por la Administración de Aduana Interior Cochabamba" (Sic.)

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 77 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a Julián Oscar Huamán Morales, en su condición de tercero interesado a efecto que se apersone al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 141 a 145 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 139) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, toda vez que en cuanto a los ítems 2 y 4 del Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-706/2013 y la supuesta valoración incorrecta de la prueba presentada en el momento del operativo, que llegaría a corresponder con la mercancía comisada, se evidencia que la factura Nº 000019, fue presentada de conformidad a la normativa vigente y prevista específicamente en el art. 2, parág. I del D.S. Nº 708, vale decir que la mercancía ingresada fue debidamente consignada en los ítems 2 y 4, evidenciándose que el propietario de la misma hizo efectiva la presentación de dicha factura a los funcionarios del Control Operativo Aduanero en el momento de la intervención aduanera, tal como exige la Resolución de Directorio Nº 01-005-13 de 28 de febrero de 2013, aspecto que fue expuesto en la resolución jerárquica.

Expresó que, de la revisión de los antecedentes administrativos se evidenció que no es cierto lo referido por la entidad demandante respecto a la descripción de la mercancía que se comisó, toda vez que de la prueba aportada y valorada se tiene que la factura Nº 000019, describe la mercancía consistente en 30 docenas de escobas Anita y 25 docenas de escobas Española, descripción que guarda relación con lo señalado y descrito en los ítems 2 y 4 de la mercancía decomisada y que fue inscrita en unidades del acta de intervención contravencional, aspectos que se pueden evidenciar de fs. 23 a 25 de la resolución jerárquica.

Finalmente manifestó que, se demostró de manera fehaciente y oportuna que se hizo una correcta descripción de los ítems 2 y 4 y que la mercancía fue internada en el marco de lo previsto en el art. 2, parág. I del D.S. Nº 708 de 24 de noviembre de 2010, debiendo considerarse que la entidad demandante no hace una descripción completa de lo que establece la normativa que pretende sea observada, correspondiendo señalar que la Resolución de Directorio Nº 01-005-13, dispone: "La presentación posterior a la realización

del operativo, de factura de compra original deberá estar acompañada por la Declaración Única de Importación en ejemplar original y fotocopia simple, que respalde el legal ingreso de las mercancías a territorio aduanero boliviano y será evaluada por la administración de aduana solamente a efecto de la devolución de la mercancía, si correspondería", de lo que se evidencia que esta normativa no se adecua al presente caso, pues como se indicó en instancia jerárquica, se evidenció de la prueba que la factura Nº 000019 fue presentada en el momento en que se efectuó el operativo y no en tiempo posterior al operativo.

II.2.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbada la demanda interpuesta por la administración aduanera, y que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1239/2014 de 26 de agosto.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se advierte que la entidad demandante no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo que se tuvo por renunciado su derecho, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 249, 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. Nº 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 30 de septiembre de 2013, efectivos del Control Operativo Aduanero emitieron el Acta de Comiso Nº 001607 (fs. 236 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), relativa a la intervención del camión Volvo, con placa de control 353 SFK, conducido por René Vedia Cuba, que transportaba mercancía variada de procedencia

extranjera, cantidad y demás características a determinarse en aforo físico, procediéndose al decomiso por encontrar parte de la misma sin respaldo documental, haciendo notar que no firmó el conductor y la dueña porque se realizó el comiso en los Depósitos de ALBO S.A., después de ser trasladada la mercancía a zona previa.

III.2.- Que el 9 de octubre de 2013, la administración aduanera notificó a María Berginia Charca Canaviri con el Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0706/2013 de 7 de octubre (fs. 238 a 245 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), indicando que efectivos del Control Operativo Aduanero intervinieron el camión marca Volvo con placa de control 353-SKF, conducido por René Vedia Cuba, donde encontraron mercancía sin respaldo documental, por lo que procedieron al comiso del camión y la mercancía, dando lugar a que María Charca Canaviri presente las DUI C-16666, C-17163, C-17164 y C-17217, recibos del Banco Unión Nos. 1487880, 1487879, 1487880 y 1487913, fotocopia legalizada de la DUI C-14437, 2 facturas de Joglatex Nos. 000163, 000164, factura Nincham Import Nº 000116 y factura Hoskar Nº 19, calificando la conducta de conformidad al art. 181-b), g) y f) de la L. Nº 2492, determinando por tributos UFV 155.265,35.

III.3.- Que el 3 de octubre de 2013, María Berginia Charca Canaviri, mediante memorial se apersonó ante la administración aduanera, indicando que en su condición de comerciante adquirió mercancía de procedencia peruana legalmente importada con Declaración Única de Importación, la cual estaba siendo trasladada desde La Paz a Cochabamba, señaló también que al momento de la intervención presentó la DUI y la factura de compra en Bolivia, que se encuentra en poder del Control Operativo Aduanero, pidiendo la devolución de 10 paquetes de colgador de ropa, 25 docenas de escobas completas, 17 paquetes de recogedor de basura, 20 paquetes de tazón Nº 26, 2 paquetes de hisopo, 2 cajas de gancho giratorio, 10 paquetes de tazones Nº 26 y 20 docenas de escobas Anita, aclarando que los 2 últimos ítems cuentan con factura de compra en Bolivia.

III.4.- Que el 14 de octubre de 2013, María Berginia Charca Canaviri, con memorial (fs. 407-408 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos) ratificó ante la administración aduanera la prueba de descargo presentada al momento de la intervención, señalando que se encuentran detalladas en el acta de comiso.

III.5.- Que el 5 de diciembre de 2013, la administración aduanera emitió el Informe Nº AN-CBBCI-V-0714/2013 (fs. 730 a 770 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), que hace una relación de los antecedentes y documentación acompañada por los interesados, refiriendo también el análisis y evaluación de los descargos presentados y el aforo físico. Con relación a los ítems 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 y 11, consignados en el Acta de Intervención COARCBA –C- 0706/13, respecto de la mercancía reclamada, consistente en escobillones de plástico, hisopos de baño, recogedor de basuras, colgadores múltiples, bañadores, botín de caña, concluye que la DUI C-17217 no la ampara y que la factura de compra local Nº 19, no es suficiente para demostrar la ilegal internación de la mercancía al país, recomendando emitir la resolución que corresponda de acuerdo al art. 99 de la L. Nº 2492.

III.6.- Que el 15 de enero de 2014, la administración aduanera notificó entre otros a María Berginia Charca con la Resolución Administrativa Nº AN-GRCGR-CBBCI 0982/2013 de 9 de diciembre (fs. 638 a 657 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), la cual declaró probado en parte el contrabando contravencional atribuido, por la mercancía comisada según Acta de Intervención Contravencional Nº COARCBA-C-0706/2013, disponiendo el comiso definitivo de los ítems 1 (600 pares), y 2 al 63 detallados en el acta de inventario de mercancía decomisada.

III.7.- Que contra dicha resolución, el 3 de febrero de 2014 María Berginia Charca Canaviri interpuso recurso de alzada fs. 32 a 35 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0208/2014 de 19 de mayo, misma que confirmó la resolución administrativa emitida por la administración aduanera, generando que María Berginia Charca Canaviri interponga recurso jerárquico (fs. 135 a 140 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos) en contra de dicha resolución de alzada, siendo resuelto este recurso por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1239/2014 de 26 de agosto, la cual revocó parcialmente la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente el comiso definitivo de la mercancía detallada en los ítems 3, 5, 6, 7, 9 y 11 del Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0706/2013, y disponiendo la devolución de los ítems 2 y 4 de dicha acta al considerar que no corresponde ser objeto de comiso.

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 existió el ilícito de contrabando respecto a los ítems 2 y 4, ya que a criterio de la entidad demandante no existe coincidencia de la mercadería decomisada con los datos consignados en la documentación de descargo presentada, por lo que estos ítems no estarían amparados o respaldados.

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.

Previamente, se hace preciso indicar que el contrabando contravencional, según Cotter Patricio Juan, en su libro: “Las infracciones aduaneras”, 2° Edición, es: “…el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio, (…), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera… ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras,

y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables…".

En ese sentido, se tiene que la Ley General de Aduanas, tiene por objeto regular el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, estableciendo en su art. 165, los delitos aduaneros, refiriendo que comete delito aduanero, la persona que por acción u omisión, directa o indirectamente, por si sola, asociada o por intermedio de otras personas, incurra en alguno de los siguientes actos: "a) Quien instruya o realice tráfico de mercancías para su introducción o extracción del territorio aduanero nacional en forma clandestina; b) Quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o en violación de los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por leyes especiales; c) Quien realice tráfico de mercancías eludiendo el control aduanero o por vías u horarios no habilitados; d) Quien realice transbordo de mercancías infringiendo disposiciones de esta Ley o las descargue en lugares distintos de la aduana de destino, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración de la aduana; e) Quien comercialice mercancías transportadas ilegalmente; f) Quien realice tráfico o comercialización de mercancías extranjeras dentro del territorio nacional sin el amparo de la respectiva documentación aduanera. Quién retire del control aduanero mercancías no comprendidas en la declaración aduanera que ampara el régimen al que debieran ser sometidas; g) Quien tenga o comercialice mercancías cuya importación se encuentre prohibida; h) Quien tenga mercancías extranjeras sin la autorización de la Aduana Nacional o comercialice mercancías, mientras están bajo el Régimen de Tránsito Internacional ingresadas al territorio nacional bajo el régimen de tránsito aduanero internacional; i) Quien infrinja otras disposiciones expresamente señaladas en la L.; y j) Quien realice cualquiera de los actos señalados en el art. 66-II de la L.G.A.".

El art. 181 de la L. Nº 2492, establece que comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: "a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía; b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la administración tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración tributaria más próxima; d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana, sin autorización previa de la administración tributaria; e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la declaración de mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas; f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida; y g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita". Señalando en su último párrafo que el contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros. El art. 160-4 de la L. Nº 2492, complementa la normativa señalada precedentemente, estableciendo que el contrabando es considerado como contravención tributaria cuando se refiera al último párrafo del art. 181 del mismo cuerpo Legal.

Bajo tal normativa, se advierte que la potestad aduanera es el conjunto de atribuciones que la ley otorga a la Aduana Nacional, para el cumplimiento de sus funciones y

objetivos, que debe ejercer en estricto cumplimiento de dicha normativa y del ordenamiento jurídico nacional; pues, todas las actividades vinculadas directa o indirectamente con el comercio exterior, ya sean realizadas por entidades estatales o privadas, se rigen por los principios de buena fe y transparencia. Entonces, la Aduana Nacional es la institución encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas y de generar las estadísticas de ese movimiento, sin perjuicio de otras atribuciones o funciones que fijen las leyes; como de controlar, comprobar, verificar e investigar, de ejecutar inspecciones materiales de bienes y locales; así como de asumir las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia y valor de las mercancías vinculadas al comercio exterior.

Se debe tomar en cuenta que, el art. 101 del D.S. Nº 25870 dispone: "(Declaración de mercancías)… 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 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 encuentren libres 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 examen 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".

En ese contexto, se advierte que la obligación de la presentación de la documentación soporte de la Declaración Única de Importación de mercancías, la cual debe contener datos de la mercancía sujeta a importación, debiendo considerar también que el art. 111 del D.S. Nº 25870, detalla los documentos soporte de la declaración de mercancías, y el art. 3 de la Decisión 379 de 19 de junio de 1995 (Declaración Andina del Valor), autoriza la presentación de documentación adicional a la DAV y a la DUI, por lo que si bien el art. 101 exige que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta, este también establece que 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, entendiéndose que se puede acudir a la documentación soporte adicional para determinar los elementos característicos de las mercancías a efectos de establecer si esta se encuentra amparada por la DUI.

Asimismo, es preciso traer a colación lo establecido por el inc. a) del art. 217 de la L. Nº 2492 que dispone: "Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente", así también el art. 76 de la L. Nº 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

Asimismo, se debe considerar lo establecido por el art. 2, parág. I del D.S. Nº 708 de 24 de noviembre de 2010, mismo que dispone: "I. El traslado interno, interprovincial e interdepartamental, de mercancías nacionalizadas dentro del territorio aduanero nacional por el importador, después de la autorización del levante, deberá ser respaldado por la declaración de mercancías de importación. Las mercancías nacionalizadas, adquiridas en el mercado interno, que sean trasladadas interdepartamentalmente o interprovincialmente y que cuenten con la respectiva factura de compra verificable con la información del Servicio de Impuestos Nacionales, presentada en el momento del operativo, no serán objeto de decomiso por parte de la Unidad de Control Operativo Aduanero". La Resolución de Directorio N° RD 01-005-13, Manual para el Procesamiento por Contrabando Contravencional y Remate de Mercancía de 28 de febrero de 2013, en su num. 8 dispone: "La presentación posterior a la realización del operativo, de factura de compra original deberá estar acompañada por la Declaración Única de Importación en ejemplar original y fotocopia simple, que respalde el legal ingreso de las mercancías a territorio aduanero boliviano y será evaluada por la Administración de Aduana solamente a efecto de la devolución de la mercancía, si correspondería".

En ese marco normativo y de la revisión de los antecedentes, se advierte del Acta de Intervención Contravencional COARCBA-C-0706/2013 de 7 de octubre (fs. 238 a 245 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), que efectivos del Control Operativo Aduanero intervinieron el camión marca Volvo con placa de control 353-SKF, conducido por René Vedia Cuba, donde encontraron mercancía sin respaldo documental, por lo que procedieron al comiso del camión y la mercancía, generando que María Charca Canaviri presente como descargos la DUI C-16666, C-17163, C-17164 y C-17217, recibos del Banco Unión Nos. 1487880, 1487879, 1487880 y 1487913, fotocopia legalizada de la DUI C-14437, 2 facturas de Joglatex Nos. 000163, 000164, factura Nincham Import Nº 000116 y factura Hoskar Nº 19, señalando que estos documentos no respaldan la mercancía que se trasladaba, por lo que se presume el contrabando contravencional de la misma.

Posteriormente, se evidencia que María Berginia Charca Canaviri se apersonó ante la administración aduanera, indicando que adquirió mercancía de procedencia peruana legalmente importada con DUI, la cual estaba siendo trasladada desde La Paz a Cochabamba y que al momento de la intervención presentó la DUI y la factura de compra en Bolivia que se encuentra en poder del Control Operativo Aduanero. Esto dio lugar a que la administración aduanera emita el Informe Nº AN-CBBCI-V-0714/2013 (fs. 730 a 770 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), en el cual concluyó que la DUI C-17217 y la factura de compra local Nº 19, no amparan la internación de la mercancía consignada en el Acta de Intervención COARCBA-C- 0706/13, por lo que se emitió la R.A. Nº AN-GRCGR-CBBCI 0982/2013, en la cual se declaró probado en parte el contrabando contravencional y se dispuso el decomiso definitivo de los ítems 1, y 2 al 63.

Con tales antecedentes, realizando un análisis de la documentación de descargo presentada por María Berginia Charca Canaviri que cursa de fs. 209 y 216 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos (DUI C-17217 y factura Nº 000019), se advierte que la mercancía se encuentra amparada, toda vez que la DUI C-17217 señala como datos de identificación: "Escobas y escobillas de ramitas u otra materia vegetal atada en haces, incluso con escobas M/Española Grandiosa, Mibra, Chiquita", así como también la factura Nº 000019 emitida por la Importadora y Exportadora HOSKAR refiere: "30 docenas de escoba Anita y 25 de Española", por lo que el criterio de la autoridad demandada es correcto, al señalar que los ítems 2 y 4 se encuentran respaldados documentalmente, debiendo considerar también que

María Berginia Charca Canaviri, presentó estos descargos al momento de la intervención de los funcionarios del Control Operativo Aduanero en el operativo denominado “Bruja”, conforme se evidencia del acta de comiso cursante de fs. 236 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos, siendo lo correcto aplicar lo establecido por el art. 2, parág. I del D.S. Nº 708 de 24 de noviembre de 2010, consiguientemente se concluye que las acusaciones de la administración aduanera no son procedentes, debiendo confirmarse la resolución jerárquica impugnada.

Solo a mayor abundamiento, es necesario precisar que el principio de verdad material, es el que rige en materia administrativa; o bien, la prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal; que presupone que las formalidades no deben impedir el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello, en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto; puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. El Principio de Verdad Material busca que el logro de la justicia no se vea impedido por cuestiones o reglas procesales o por consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos, debe ser aplicado en todos los ámbitos del derecho; impregnando completamente la función administrativa, resultando inadmisible que se exijan ritualismos o formalismos exagerados, que impidan la materialización de la justicia. Es por esa situación que, entre los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, se encuentra sin duda como uno de los más importantes, el de verdad material, que dispone expresamente, que la administración pública debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, como en el presente caso debió acontecer.

V.2.- Conclusiones.

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

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1239/2014 de 26 de agosto, dejando sin efecto el contrabando y el comiso de los ítems 2 y 4, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada valoró y apreció correctamente la prueba que fue presentada dentro la instancia administrativa, en consecuencia, se debe mantener firme la resolución de recurso jerárquico 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, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 65, interpuesta por Vania Milenka Muñoz Gamarra, en representación de la Administración de Aduana Interior Cochabamba dependiente de la Gerencia Regional Cochabamba de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1239/2014 de 26 de agosto, 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 demandante.

Relator: Magistrado Dr. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

166

Universidad Privada Franz Tamayo S.A.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 40 a 50, en la que la Universidad Privada Franz Tamayo representada legalmente por Oscar Abel Agreda Nogales, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1318/14 de 16 de septiembre de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 52; la contestación de la AGIT de fs. 56 a 64 vta.; apersonamiento de tercero interesado de fs. 180 a 187 vta., la réplica de fs. 120 a 122 vta.; los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señala que el 27 de noviembre de 2014 fue notificada con la Vista de Cargo N° 32-0160-13 de 19 de noviembre de 2013, por una supuesta presentación de facturas no válidas para crédito fiscal de los periodos fiscales de febrero, mayo, julio, noviembre y diciembre de 2009 y una posible multa por omisión de pago, que pese a presentar sus descargos, la autoridad administrativa emitió la R.D. N° 17-0039-2014, que determino una supuesta obligación impositiva de la Universidad Privada Franz Tamayo S.A., y se calificó la conducta como omisión de pago, tomando como base el supuesto hecho de la existencia de crédito fiscal inválido y se fija un adeudo tributario por la suma de UFV´s 521.846 equivalente a la suma de Bs 997.878.-, por concepto de tributo omitido, interés y sanción, contra esta resolución, señala que interpuso recurso de alzada el que mereció la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0501/14 de 16 de junio de 2014, posteriormente interpuso recurso jerárquico el que obtuvo la Resolución de Recurso Jerárquico N° 1318/14 de 16 de septiembre de 2014 que confirmo la resolución de alzada y que motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

El demandante divide sus agravios en base a la existencia de aspectos de hecho y de derecho; entre los aspectos de forma señala:

La resolución de recurso jerárquico impugnada incurre en falta de motivación que en instancias recursivas es motivo de nulidad de acuerdo a la S.C. N° 12/02-R de 9 de enero de 2002 y A.S. N° 22 de 20 de enero de 2000 al afectar el debido proceso y derecho a la defensa, previstos en los arts. 115-I, 117-I y 119-II de la C.P.E., al igual que la falta de

motivación e incongruencia que también afecta las citadas normas legales, además del art. 36-II de la L. Nº 2341 y 55 de su reglamento, en ese sentido advierte que la falta de fundamento y motivación en que incurrieron las autoridades tributarias, luego las administrativas de instancia de alzada y jerárquico, vician de nulidad lo actuado dentro del proceso de verificación.

Afirma que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que la vista de cargo omitió aspectos importantes para la determinación de oficio a ser realizada por la administración tributaria que vicia de nulidad el proceso de determinación, en consecuencia indica que procedía la nulidad de obrados; en ese sentido manifiesta que tanto en el recurso de alzada como en el jerárquico observó que la labor de verificación cometió errores en cuanto a la forma, de acuerdo al art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, que prevé que contenga los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución determinativa, sin embargo indica que no se encuentran en ninguna de sus partes de la señalada resolución los hechos actos, datos elementos y valoraciones que fundamenten el reparo establecido al Impuesto al Valor Agregado (IVA), extrañando una adecuada descripción de donde surgen las observaciones realizadas y la acusación de ser responsable de las obligaciones impositivas, aspecto que afirma no fue considerado en la resolución jerárquica ahora impugnada, que también inobserva que la vista de cargo no cumple con los requisitos señalados encontrándose viciada de nulidad, vulnerando el derecho a la defensa, al haberle impedido fundamentar el origen de los reparos, efectuándose la depuración, ya que alega desconocer específicamente de donde provinieron las observaciones del crédito fiscal, por cuanto los pagos por tributos se encontrarían adecuadamente realizados, por lo que acusa que no existiría una adecuada valoración de los hechos y prueba presentada, la omisión de la individualización de los hechos, así como la cuantificación de la misma y la normativa que fundamente la mencionada resolución.

Aduce también que la AGIT no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que la R.D. Nº 17-0039-2014 no cumple con las previsiones de los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310 que viciaría de nulidad el acto administrativo; al respecto señala que dentro del recurso de alzada como en el jerárquico observo que la resolución determinativa solo se indica que no se ha descargado las observaciones efectuadas en la vista de cargo, sin establecer de forma adecuada la fundamentación de hecho y derecho además de la liquidación de la deuda tributaria en virtud de los arts. 99 del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004, manifestando que la resolución determinativa debería contener requisitos mínimos bajo causal de nulidad, en cuanto a las especificaciones sobre deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, no obstante en el caso de autos sólo señalaría que se trata de facturas detalladas precedentemente, sin establecer si correspondería a una depuración del crédito fiscal, la norma legal que faculta esta situación y la determinación del tributo omitido únicamente se halla establecido en bolivianos y no en unidades de fomento a la vivienda como requiere la norma legal, así como encuentra previsto en el art. 36 de la L. Nº 2341, así como el art. 55 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003.

Añade que en la vista de cargo no se fundamentan las observaciones a su crédito fiscal, citando generalizadamente los cargos en su análisis, agrupando el total de las facturas objeto de verificación a partir de sus proveedores y supuestas observaciones, afirmando que el método que utilizó la administración tributaria no fue adecuado para lograr la correcta especificación sobre los hechos que motivan la deuda que debió ser realizada factura por

factura; empero de forma oscura y generalizada, señala que la vista de cargo utiliza como argumentos de invalidación de su crédito fiscal, incurriendo en generalidad exponiéndole a criterios subjetivos y oscuros, con falta de motivación en la vista de cargo y resolución determinativa, correspondiendo que se declare su nulidad de acuerdo al art. 28-e) de la Le. Nº 2341, en ese sentido cita como jurisprudencia la contenida en la S.C. N° 12/2002-R de 9 de enero de 2002 así como el A.S. N° 22 de 20 de enero de 2000 de la Sala Civil II, afirmando que tanto la ARIT como la AGIT desestiman su petición de nulidad, sin argumentar y advertir las observaciones como la falta de especificaciones de adeudos tributarios factura por factura, falta de fundamentación en los hechos y el derecho, caso por caso, falta de valorización de pruebas, extrañando su pronunciamiento de forma objetiva y específica de la documentación presentada en etapa de descargos a la vista de cargo y el requerimiento de documentación ilegal, aduciendo que no es obligatorio según el art. 36 del Cód. Com., concluye que la AGIT no analizó, ni resolvió los fundamentos puntuales su petición de nulidad, limitándose a indicar que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa cumplen con los requisitos, sin pronunciarse sobre la falta de puntualización de las observaciones, factura por factura sobre la falta de fundamentos de derecho que aplican a cada observación, sobre la falta de prueba, así como de los proveedores, por consiguiente califica a esas resoluciones como oscuras e inmotivadas al infringir los arts. 30 de la L. Nº 2341 y 31-II y III del D.S. N° 27113.

Entre los aspectos de fondo, señala:

La AGIT no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que no correspondía la depuración del crédito fiscal efectuada, al contar con facturas válidas para el crédito fiscal, manifiesta que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de la Paz del SIN equivocadamente y sin investigación, acusó a la Universidad Privada Franz Tamayo S.A., de no corresponder al crédito fiscal declarado, señalando que las notas fiscales observadas en los periodos fiscales de febrero, mayo, julio, noviembre y diciembre de 2009 no serían válidas como crédito fiscal por incumplir los arts. 8 de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530, sin embargo alega que en la resolución determinativa no establecería el origen de la obligación tributaria, provocando la nulidad de obrados, en ese sentido arguye que se habría procedido a una errada depuración de crédito fiscal, en razón a que no se ha respetado la hermenéutica del cálculo del IVA, al haberse depurado indebidamente el crédito fiscal, aludiendo a sus descargos que habría presentado en su recurso de alzada, que afirma demostrarían que cumplió con todos los registros contables, reiterando que no debió procederse a la depuración del crédito fiscal, no obstante en la resolución de recurso jerárquico este hecho no habría sido considerado.

Afirma que la AGIT no realizó una adecuada consideración que se hizo una incorrecta depuración del crédito fiscal y no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago y la sanción impuesta; al respecto señala que no existe obligaciones tributarias pendientes, resultando la calificación de la conducta como omisión de pago, una injusticia y una equivocación, imponiéndole una multa del cien por ciento de la deuda tributaria, por una contravención que jamás sucedió, lo cual considera improcedente.

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada su demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1318/2014, dejándose sin efecto la resolución determinativa de, estableciéndose la inexistencia de las obligaciones impositivas al IVA o en su defecto se

disponga la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta que se emita una nueva vista de cargo de acuerdo a las previsiones normativas procesales.

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 presentado el 20 de mayo de 2015, que cursa de fs. 56 a 64, mediante el cual, expresó lo siguiente:

Que de forma incorrecta la parte demandante afirma el incumplimiento de la norma, sin especificar la forma, limitándose a señalar que la vista de cargo no contiene una adecuada descripción; empero no precisa que requisitos son los que no contendría, aspecto que por el contrario la AGIT evidenció que las observaciones a la vista de cargo se encontrarían explicadas, contemplando los hechos, actos, datos y elementos que fundamentas las mismas, en virtud del art. 96-I de la L. Nº 2492, consiguiente niega la vulneración del art. 36-I y II de la L. Nº 2341, al igual que el art. 55 del D.S .N° 27113, por lo que no se causó indefensión, ya que el sujeto pasivo tuvo conocimiento del procedimiento que se sigue en su contra, en ese sentido cita las SS.CC. Nos. 249/05-R de 21 de marzo de 2005, 259/05 de 23 de marzo de 2005 y 1534/03-R de 30 de octubre de 2003, arguyendo que el por ello el contribuyente presentó descargos a la vista de cargo actuando en defensa sobre los cargos establecidos, por lo que no se habría causado indefensión ni se vulnero el debido proceso, desvirtuando la existencia de nulidad alguna nulidad, extrañando los agravios con la emisión de la vista de cargo.

Asimismo señala que la resolución determinativa expuso los resultados de la valoración de los argumentos y las pruebas presentadas por la contribuyente, por cuanto advierte que las observaciones fueron debidamente respaldadas con reportes obtenidos del SIRAT 2 y el GAUSS, en cuanto a las notas emitidas por los proveedores, se desprende que sólo certifican que el sujeto pasivo no tiene cuentas pendientes de pago, ni servicios pendientes de entrega, sin que hayan señalado la efectiva emisión de las facturas observadas, constatando que la resolución objetada cuenta con la normativa que respalda sus observaciones, consiguientemente corresponde sea ratificadas así como la calificación de la conducta como omisión de pago, razón por la que la resolución determinativa cumpliría con las previsiones establecidas, explicando las causas de las observaciones, no siendo evidente el incumplimiento de los arts. 99 de la L. Nº 2492 y 19 del D.S. N° 27310, habiéndose calculado el adeudo tributario de acuerdo al art. 47 de la L. N° 2492.

En cuanto a las facturas observadas, señala que con relación al tercer requisito para la verificación si la transacción fue efectivamente realizada, en conformidad al Principio de Verdad Material a efectos de develar la materialidad de una transacción que genera crédito fiscal valido, la resolución jerárquica ahora impugnada en base a las facturas observadas, las declaraciones sobre ventas de los proveedores y la dosificación autorizada, concluyó que el sujeto pasivo se apropió indebidamente del crédito fiscal, observación que asevera fue incluida en la vista de cargo, notificada al sujeto pasivo, otorgándole treinta días para presentar descargos, los cuales resultaron insuficientes para desvirtuar las observaciones, emitiéndose la resolución determinativa notificada a la contribuyente, según habría verificado la AGIT, porque la presentación de recibos de caja, certificaciones de los proveedores, comprobantes de egreso, comprobantes de traspaso, kardex físico y valorado de los bienes adquiridos y contratos, constituirían documentos que no son suficientes para demostrar la validez del crédito fiscal observado y si bien respaldan una parte del ciclo de compras, no sería posible verificar su secuencia y correspondencia, en razón a que el sujeto pasivo no

habría acreditado los libros diarios, libros mayores y estados financieros donde se pueda verificar los traspasos sucesivos en los registros hasta su clasificación final en los estados financieros. Adicionalmente las certificaciones de los proveedores serían relativos a los estados de deuda y pago, sin que comprenda el cumplimiento del débito fiscal con relación a las facturas observadas y si el sujeto pasivo tuvo contacto con sus proveedores, consecuentemente no quedarían claras las razones por las que no existe evidencia de que haya indagado con sus proveedores en cuanto al débito fiscal de parte de los vendedores, afirma que las facturas no cumplen con el requisitos de validez contenido en el art. 41-I-2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 que es fuente del derecho tributario según el art. 5 de la L .N° 2492, documentos que se encontrarían materialmente en posesión del contribuyente, careciendo de valor y eficacia jurídica para sustentar el crédito fiscal reclamado por el sujeto pasivo, sin embargo cuando una de las causas por las que fueron observadas es el Código B referida a la factura no emitida por el proveedor, correspondía indicar que la resolución de alzada mantenga la observación de las facturas Nos. 38, 39, 107, 105, 107, 108, 115, 117, 120, 124, 126, 20, 24, 154, 155, 159, 161, 164, 169, 170, 173, 226, 226, 227, 228, 229, 230, 18, 23, 15 y 25.

Con relación a la errada calificación, que argüiría la parte demandante, en la resolución determinativa considera que fue establecida de forma correcta y en virtud a que el origen de dicha deuda proviene de la depuración del crédito fiscal IVA, por lo que la administración tributaria habría calificado acertadamente la conducta del contribuyente como omisión de pago, sancionándola con multa del 100% sobre el tributo omitido en aplicación al art. 165 de la L. Nº 2492, exponiendo el beneficio de la reducción de la sanción establecida en el art. 156 de la señalada Ley, a efectos de que el sujeto pasivo la norma en caso de que hubiese cancelado la deuda tributaria, situación que conllevaría la aplicación del beneficio citado.

Adicionalmente del sistema de doctrina tributaria SIDOT V.3 cito las resoluciones jerárquicas referidas a los Requisitos de Validez del Crédito Fiscal Nos. STG-RJ/0064/2005, AGIT-RJ/0164/2010, AGIT-RJ/0007/2011, AGIT-RJ/0406/2012, AGIT-RJ/0383/2013 y AGIT-RJ/0110/2014, además del precedente tributario reiterado en las Resoluciones Jerárquicas Nos. AGIT-RJ0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0119/2012, AGIT-RJ 1008/2013 y AGIT-RTJ 1295/2014, asimismo respecto al principio de verdad material invoca la S.C. N° 0173/12 de 14 de mayo de 2012, concluyendo que los argumentos del demandante no son evidentes, por lo que aduce que la resolución de recurso jerárquico fue dictada en sujeción a los solicitado por las partes, antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, ratificándose en todos los fundamentos de la resolución de recurso jerárquica impugnada, afirmando que la demanda carece de sustento jurídico-tributario, que no existe agravio, ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la resolución impugnada.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- 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) Dentro del proceso de verificación, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° 32-0160-13 de 19 de noviembre de 2013, donde se le advierte al sujeto pasivo que de tener objeción a su contenido, de acuerdo al art. 98 del Cód. Trib. Boliviano, dispone de 30 días para formular descargos y presentar pruebas referidas a la señalada vista de cargo de Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz.

Mediante R.D. Nº 17-0039-14 de 6 de febrero de 2014, se determinó de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Universidad Privada Franz Tamayo S.A., por los periodos fiscales de febrero, mayo, julio, noviembre y diciembre de 2009 en el IVA como omisión de pago por adecuarse la conducta a lo establecido por el art. 165 de la L. Nº 2492, sancionando la conducta con multa igual al 100% del tributo omitido, cuyo importe asciende a UFV 216.649.

2) Contra esta resolución, la contribuyente interpuso recurso de alzada resuelto por la ARIT mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0501/14 de 16 de junio de 2014, que confirmo la resolución determinativa, que recurrida jerárquicamente por la misma parte, la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1318/14 de 16 de septiembre de 2014 por la que dispuso confirmar la resolución de alzada.

3) 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, de fs. 137 se decretó “Autos para sentencia”.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

Las problemáticas legales sujetas a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar si la Resolución de recurso jerárquico fue correctamente emitida, verificándose para ello: i) Entre los aspectos de forma: Si la resolución de recurso jerárquico al carecer de fundamentación, motivación e incongruencia, afectó el debido proceso y derecho a la defensa, viciando de nulidad lo actuado dentro del proceso de verificación; por cuanto: a) No consideró adecuadamente el hecho de que la vista de cargo omitió aspectos importantes para la determinación de oficio a ser realizada por la administración tributaria que vicia de nulidad el proceso de determinación, lo que conllevaría a la nulidad de obrados; y, b) No habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que la resolución determinativa incumplen los arts. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y 19 del D.S. N° 27310, viciando de nulidad el acto administrativo. Asimismo, ii) Entre los aspectos de fondo: a) Si la AGIT no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que no correspondía la depuración del crédito fiscal efectuada, al contar con facturas válidas para el crédito fiscal; y, b) Si la AGIT no realizó una adecuada consideración si es que se hizo una incorrecta depuración del crédito fiscal, no correspondiendo la calificación de su conducta como omisión de pago y la sanción impuesta.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del C.P.C., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y

cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Nº 620.

IV.2. Sobre los aspectos de forma:

Si la resolución de recurso jerárquico al carecer de fundamentación, motivación e incongruencia, afectó el debido proceso y derecho a la defensa, viciando de nulidad lo actuado dentro del proceso de verificación.

Para proceder al análisis de la problemática planteada es necesario referirse a lo que implica una debida motivación, el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de la S.C. Plurinacional N° 0282/2015-S1 de 2 de marzo, entendió que: "…la motivación no 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 SS.CC. Plurinacionales Nos. 0450/2012 y 0248/2016-S1, entre otras.

La S.C. N° 0275/12 de 4 de junio de 2012, ha establecido que toda resolución sea jurisdiccional o administrativa a fin de garantizar el debido proceso, exige a la autoridad administrativa exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron decisión final y si quiere, posteriormente poder impugnar esa resolución, la citada sentencia constitucional expresamente señala"…La jurisprudencia del Tribunal Constitucional, contenida en la S.C. N° 0752/2002-R de 25 de junio, recogiendo lo señalado en la S.C. N° 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".

De otro lado, el derecho a la defensa conforme la S.C. N° 0024/05 de 11 de abril de 2005, en materia de procedimiento administrativo comprende el derecho a la motivación o justificación de la resolución administrativa, expresamente 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; c) 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 este 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 que 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".

De la precedente jurisprudencia constitucional mencionada, se establece, que el derecho a la defensa 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 parte dispositiva de la resolución administrativa, para que la parte afectada por la resolución administrativa sepa exactamente cuáles son las razones que motivaron decisión final. Sobre la falta de motivación de la resolución administrativa, la S.C N° 0873/2013 de 20 de junio de 2013 ha indicado que esta falta implica la lesión al derecho a la defensa y por ello advierte que: "La insuficiente motivación y fundamentación de las resoluciones administrativas en sede administrativa implica lesión del derecho a la defensa, por cuanto se da lugar a incertidumbre al procesado respecto al por qué de determinada sanción, tal cual ha ocurrido en autos".

Al respecto se tiene que, sobre este agravio, el demandante expresó que la AGIT a través de la resolución de recurso jerárquico por una parte no consideró adecuadamente el hecho de que la vista de cargo omitió aspectos importantes para la determinación de oficio a ser realizada por la administración tributaria que vicia de nulidad el proceso de determinación, lo que conllevaría a la nulidad de obrados; ya que pese a sus denuncias en el recurso de alzada y en el recurso jerárquico respecto a la labor de verificación, acusando que el mismo contiene errores al incumplir las determinaciones del art. 96 del Cód. Trib. Boliviano, puesto que la vista de cargo habría sido emitida de forma generalizada, agrupando el total de las facturas objeto de verificación y observaciones, afirmando que el método que utilizó la administración tributaria no fue adecuado para lograr la correcta especificación sobre los hechos que motivan la deuda, que debió ser realizada factura por factura; empero de forma oscura y generalizada, no especificó los argumentos de invalidación de su crédito fiscal, haciendo denotar que se incurrió en criterios subjetivos y oscuros, al carecer de la exposición "expresa" de los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten el reparo

establecido al IVA, extrañando una adecuada descripción de donde surgen las observaciones realizadas y la acusación de ser responsable de las obligaciones impositivas, aspecto que afirma no fue considerado en la resolución jerárquica ahora impugnada, que al desconocer estos aspectos y el origen de las observaciones del crédito fiscal, le impidió ejercer su derecho de defensa, surgiendo la depuración, no obstante haber efectuado de forma debida los pagos por tributos, por lo que considera que no existiría una adecuada valoración de los hechos y prueba presentada.

Es así, que de la revisión de la resolución impugnada se advierte que dentro de su fundamentación técnica jurídica, si bien hace una relación de antecedentes y del agravio referido por el entonces recurrente, así como de la contestación al mismo, se limitó a concluir que las observaciones quedaron debidamente explicadas de acuerdo al art. 96.I del Cód. Trib. Boliviano y que se le permitió al sujeto pasivo ejercer su derecho de defensa al haber presentado sus descargos y hace una relación de lo indicado tanto por el sujeto pasivo como por la administración tributaria; empero no efectúa análisis alguno sobre el agravio generado en el recurso jerárquico, es decir la existencia de vicios de nulidad y si la vista de cargo omite ciertos aspectos para que precisamente el contribuyente haya gozado del derecho efectivo para proceder a desvirtuarlos y así ejercer su derecho de defensa.

Al respecto, la Sentencia Nº 10/2015 de 23 de febrero, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, estableció el siguiente criterio: "...se tiene de la observación de la empresa demandante, que fue recurrente en las instancias de impugnación administrativa, así por ejemplo en la Resolución Jerárquica RJ AGIT-RJ 0958/2013, desarrolló esta misma observación en el num. IV. 3.3. pág. 17 a 19, argumentación que contiene ampliamente la definición de la fundamentación y motivación de las resoluciones como requisito de validez formal. Sin embargo, incurre en la omisión de cumplir justamente con lo que puntualizó respecto de estos requerimientos, ya que después de varias citas de autores, en forma muy escueta, afirma sin más explicación, que no es evidente la ausencia en exposición de los argumentos que fueron base para lo resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; razonamiento que determinó a la autoridad de impugnación, manifestar que la resolución de recurso de alzada había dado cumplimiento al requerimiento legal exigido para toda resolución emanada de autoridad pública. En la lógica constitucional, desde el punto de vista del Estado de derecho que contiene como uno de sus aspectos más importantes el debido proceso, se tiene que la administración no debe provocar incertidumbre a momento de asumir decisiones; justamente por este razonamiento es que la normativa impone la obligación de manifestar y expresar el razonamiento que sostiene el decisorio, sin el cual, la resolución se torna arbitraria y vulnera la seguridad jurídica que garantiza la misma Constitución.".

Asimismo, en ese contexto la parte demandante también denuncia que la resolución de recurso jerárquico impugnada, no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que la resolución determinativa incumple el art. 99-II del Cód. Trib. Boliviano y el art. 19 del D.S. N° 27310, viciando de nulidad el acto administrativo, afirmando de igual forma que el acápite que antecede, que no obstante de haber denunciado en alzada y jerárquicamente que la resolución determinativa no contiene la fundamentación de hecho y derecho, además de la liquidación de la deuda tributaria en conformidad a las citadas normas legales, extrañando el cumplimiento de los requisitos mínimos se incurrió en una causal de nulidad, por no contemplar las especificaciones sobre deuda tributaria y los fundamentos de hecho y derecho, restringiéndose a indicar que se tratan de facturas, sin establecer si correspondería

a una depuración del crédito fiscal y la norma legal que faculta esta situación, la determinación del tributo omitido en unidades de fomento a la vivienda de acuerdo a los arts. 36 de la L. Nº 2341 y 55 del D.S. N° 27113 de 23 de julio de 2003, por consiguiente afirma que tanto la vista de cargo como la resolución determinativa carecen de motivación y fundamentación, por consiguiente serian nulas en virtud del art. 28-e) de la L. Nº 2341.

Sobre los agravios referidos, es importante referir que el acto administrativo es comprendido de acuerdo a la S.C. Plurinacional Nº 0249/12 de 29 de mayo de 2012, como: "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. Los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo son: 1) La estabilidad, en el sentido de que forman parte del orden jurídico nacional y de las instituciones administrativas; 2) La impugnabilidad, pues el administrado puede reclamar y demandar se modifique o deje sin efecto un acto que considera lesivo a sus derechos e intereses; 3) La legitimidad, que es la presunción de validez del acto administrativo mientras su posible nulidad no haya sido declarada por autoridad competente; 4) La ejecutividad, constituye una cualidad inseparable de los actos administrativos y consiste en que deben ser ejecutados de inmediato; 5) La ejecutoriedad, es la facultad que tiene la Administración de ejecutar sus propios actos sin intervención del órgano judicial; 6) La ejecución, que es el acto material por el que la administración ejecuta sus propias decisiones. De otro lado, la reforma o modificación de un acto administrativo consiste en la eliminación o ampliación de una parte de su contenido, por razones de legitimidad, de mérito, oportunidad o conveniencia, es decir, cuando es parcialmente contrario a la ley, o inoportuno o inconveniente a los intereses generales de la sociedad".

De la revisión de antecedentes se establece que en el caso de autos, la parte demandante reitera los argumentos vertidos en el recurso jerárquico planteado, los cuales como se tiene señalado una vez precisados en la resolución de recurso jerárquico ahora impugnada, fueron desglosados haciendo una relación tanto de lo referido por la parte recurrente como de lo indicado por la administración tributaria, empero la AGIT soslayo su labor de verificación de las denuncias realizadas, más aun cuando está de por medio la vulneración del derecho del contribuyente a ejercer su defensa a través de la percepción y buena comprensión de las observaciones realizadas, para que una vez aprehendido esto, recién formular los descargos correspondientes en congruencia con lo observado, puesto que no basta la verificación del cumplimiento de las correspondientes notificaciones con el acto administrativo y que el sujeto pasivo haya presentado sus descargos; sino que esto va más allá de simples formalidades, precautelando que la administración tributaria haya dado cumplimiento efectivo en la emisión de las observaciones regidas a la normativa que en este caso son los arts. 96-I y 99 de la L. Nº 2492, además del art. 18 del D.S. N° 27310 y tras una compulsa de los antecedentes del operativo especifico de crédito fiscal IVA de los periodos de febrero, mayo, julio, noviembre y diciembre de 2009; y, además de verificar que se haya precisado en qué consisten las observaciones y cual la norma infringida por el sujeto pasivo, para que este a su vez formule de forma adecuada sus descargos, lo cual no aconteció en el caso de autos puesto que en la resolución de recurso jerárquico no se constató el cumplimiento exacto de los arts. 96 a 99 de la L. Nº 4292 puesto que se limitó a la simple descripción formal del contenido de los actos acusados de nulidad, mas no efectúa un análisis desde la perspectiva de los agravios formulados por el recurrente, ya que no evidenció si es que la Vista de Cargo N° 32-0160-2013 de 19 de noviembre de 2013, contiene los hechos,

actos, datos, elementos y valoraciones, si es que describe los impuestos a verificar, los hechos y el respaldo legal para la depuración del crédito fiscal, todo ello para que el impetrante conozca el origen, desarrollo e infracción de la norma si es que hubiere acontecido de esa forma, ya que no basta con señalar que el acto cumple con los requisitos previstos en el art. 96-I de la L. Nº 2492, como sucedió en el presente proceso, donde la AGIT de forma genérica no da respuesta a los agravios formulados por el sujeto pasivo, simplemente procede a una descripción de lo actuado, mas no efectúa un análisis pormenorizado de las acusaciones formuladas por el entonces recurrente.

Al respecto, este Tribunal de Justicia, en la Sentencia de Sala Plena Nº 191/2016 de 21 de abril, precisó: "…evidentemente la vista de cargo resulta incompleta, pues la administración tributaria circunscribió dicho acto a exponer de manera general las observaciones en cuatro códigos; agrupando las facturas en cuatro categorías sin incluir detalle alguno de las facturas depuradas y los conceptos por los cuales fueron observadas, realizando una valoración genérica de los hechos que originaron los reparos, observándose un trabajo generalizado e incompleto, aspecto que limitó al sujeto pasivo ejercer su derecho a la defensa porque no se le ha permitido asumir una adecuada defensa a sus intereses, en razón a que no tiene certeza en cuanto al concepto por el cual ha sido observada cada nota fiscal; derecho de defensa que como parte integral del debido proceso debió ser garantizado al interior de dicha actuación administrativa.

Por otra parte, en cuanto a los argumentos esgrimidos por la administración tributaria, en relación a que el art. 96 de la L. N° 2492 no establece expresamente que se debe detallar las notas fiscales una por una como pretende la autoridad demandada, además que los papeles de trabajo e informes que cursan en el expediente administrativo del Servicio de Impuestos Nacionales, fueron en todo tiempo de conocimiento del contribuyente; corresponde precisar que si bien la norma anteriormente citada no señala expresamente que se debe detallar "una por una" cada nota fiscal; sin embargo, claramente establece que la vista de cargo contendrá, los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución administrativa; es decir, debe contener el detalle de los conceptos observados, como sucedió en el caso del Código 4. de la vista de cargo, en el cual especifica que se refiere a las facturas emitidas por SAGUAPAC, lo que no ocurrió con las otras notas fiscales observadas.

Asimismo, en cuanto a los papeles de trabajo, informes y otros que cursan en el cuaderno administrativo, los mismos se constituyen en actos preparatorios, de ahí que no pueden suplir los requisitos que debe contener la vista de cargo; pues en ella deben ser plasmados los hechos, actos, datos, elementos que da lugar a los reparos, es decir, el detalle de las facturas y conceptos observados que permitan al sujeto pasivo asumir defensa cierta y exacta sobre los reparos que se le imputan, cuya inobservancia acarrea la nulidad del acto, correspondiendo por tanto su anulación conforme determinó la Autoridad de Impugnación Tributaria, al aplicar correctamente los arts. 96 de la L. Nº 2492, 36-II de la Ley de Procedimiento Administrativo y 55 del (Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo)."

Siguiendo estos razonamientos, la Sentencia de Sala Plena N° 502/2016 de 7 de noviembre, refiere: "La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la vista de cargo o el acta de intervención, según corresponda; estableciendo además señalar que un acto es anulable cuando carece de los requisitos

formales indispensables para alcanzar su fin, o de lugar a la indefensión de las partes en cuestión, concordante con el art. 18 del D.S. Nº 27310; inc. i)-2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 37-0037-07, de donde se infiere que la administración tributaria en su propósito, incurrió en violación de la garantía del debido proceso y derecho a la defensa, en relación a la omisión de los fundamentos de hecho, que debe contener la vistas de cargo, que sirvió de base para la emisión de la R.D. Nº 17-02132-12, en cuyo acto administrativa también incurrió en la misma omisión en términos generales, sin explicar la forma de cómo se determinó los ingresos no declarados o cuales fueron las facturas de compras o DUI, depurados del crédito fiscal declarado por el contribuyente, acto administrativo que adolece de igual forma de los requisitos exigidos por el art. 99 de la L. N° 2492, viciando de nulidad según lo expresado en la segunda parte del parág. II de la citada Disposición Legal, es decir por la trascendencia que reviste la omisión de los requisitos que deben contener tanto la vista de cargo como la resolución determinativa, arts. 96 y 99 del Cód. Trib. Boliviano.

Asimismo, se observa que no constato si la R.D. Nº 17-0039-14 de 6 de febrero de 2014, haya cumplido o no, la normativa establecida para su emisión como es el art. 99 del Cód. Trib. Boliviano concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310, consecuentemente advertir si corresponde o no su nulidad, tomando en cuenta que la nulidad de los actos administrativos conforme el art. 35 y 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo, procede únicamente cuando causan indefensión o afectan al interés público, tal cual como aduce reiteradamente el ahora demandante al señalar que se le causo indefensión al desconocer el fundamento de las observaciones, y así formular objetivamente sus descargos, para que no se proceda a la depuración de su crédito fiscal, aspectos que la misma AGIT al señalar no que: “LA resolución determinativa expone los resultados de la valoración de los argumentos y las pruebas presentadas por la Universidad Privada Franz Tamayo S.A.” (sic), reconoce implícitamente que solo se da a conocer resultados de la valoración, mas no la valoración en sí, generando incertidumbre en el sujeto pasivo sobre si hubo o no una correcta valoración de la prueba que habría acreditado el cumplimiento de sus obligaciones; verificándose nuevamente la resolución de recurso jerárquico incurre en una falta de fundamentación y motivación sobre los agravios formulados por el sujeto pasivo.

Al respecto resulta también necesario considerar que respecto a la valoración de la prueba debe observarse 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 (Ley de Procedimiento Administrativo), que 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 Ley de Procedimiento Administrativo, 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".

Por su parte, el Tribunal Supremo de Justicia, en la Sentencia de Sala Plena Nº 186/2017 de 23 de marzo, señaló: "…si bien la administración tributaria realizó una actividad intelectiva a momento de emitir la R.D. Nº 17-00002-13 de 4 de enero de 2013; sin embargo, omitió plasmarla en la resolución administrativa ya citada, puesto que únicamente mostró los resultados a los que arribó la administración tributaria al indicar que el sujeto pasivo no demostró que las operaciones realizadas fueran efectivamente perpetradas para el cómputo del crédito fiscal. La presentación de pruebas de descargo por parte del sujeto pasivo -fs. 12 y 13 del Anexo 3 y, 210 a 215 del Anexo 5- y la conformidad en su presentación por parte de la administración tributaria exigía una individualización de las pruebas de descargo presentadas y la exposición de parte de la administración tributaria del valor que ésta le atribuye a cada una de ellas a efecto de evita incurrir en una valoración subjetiva; actividad intelectual que necesariamente debe estar plasmada en la R.D. N° 17-00002-13 de 4 de enero de 2013, debido a que establece la existencia indiscutible del adeudo tributario en base a los resultados obtenidos en el proceso de verificación. De ahí, que se comparta el criterio expuesto por la autoridad demandada de que "x. (…) si es evidente que la R.A. Nº 17-00002-13 de 4 de enero de 2013, carece de valoración expresa y puntual sobre las pruebas de descargo presentadas a la vista de cargo presentadas por REPSOL GLP de Bolivia S.A., si se detalla o no la documentación presentada para la factura Nº 388 y si existe pronunciamiento sobre su rechazo o aceptación…".

Respecto a la controversia sobre la carencia de motivación en la R.D. Nº 17-00002-13 de 4 de enero de 2013, la falta de individualización y precisión en la valoración de las pruebas de descargo producidas dentro del proceso de verificación que fueron explicadas precedentemente ocasionó que se incurra en una motivación arbitraria en los alcances fijados por la S.C. N° 2233/2012 de 8 de noviembre, que indicó que se incurre en motivación arbitraria en el siguiente supuesto: "b.2) (…), cuando una resolución en sentido general (judicial, administrativa, etc.) sustenta su decisión con fundamentos y consideraciones

meramente retóricas, basadas en conjeturas que carecen de todo sustento probatorio o jurídico alguno, y alejadas de la sumisión a la Constitución y la ley, se está ante una `motivación arbitraria` (…).

En efecto, un supuesto de 'motivación arbitraria es cuando una decisión coincide o deviene de la valoración arbitraria, irrazonable de la prueba o, en su caso, de la omisión en la valoración de la prueba aportada en el proceso (S.C. N° 0965/2006-R de 2 de octubre), que influye, en ambos casos, en la confiabilidad de las hipótesis fácticas (hechos probados) capaces de incidir en el sentido, en los fundamentos de la decisión. Es decir, existe dependencia en cómo cada elemento probatorio fue valorado o no fue valorado, para que se fortalezca o debilite las distintas hipótesis (premisas) sobre los hechos y, por ende, la fundamentación jurídica que sostenga la decisión" (el resaltado fue añadido), fallo jurisprudencial que enseña el elemento esencial de la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales y, refuerza el derecho del sujeto pasivo de la obligación tributaria al debido proceso conforme establece el art. 68-6 y 10 del Cód. Trib. Boliviano, imponiéndose el deber a la administración tributaria de exteriorizar los fundamentos de hecho y de derecho en la resolución determinativa conforme manda el art. 99.II del citado cuerpo legal concordante con el art. 19 del D.S. N° 27310 de 9 de enero de 2004."

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. Nº 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, por cuanto la AGIT, no constató ni realizó un correcto cruce de información, es decir entre las observaciones debidamente fundamentadas y la presentación de documentación, la valoración y la correspondiente emisión de los actos administrativos denunciados de nulidad por incumplimiento de la norma aplicable para su pronunciamiento, puesto que, como se reitera no basta con verificar si se realizó la notificación al sujeto pasivo, ni la descripción de actuados; sino que se debe proceder al análisis de las denuncias formuladas por el agraviado, si se estableció sobre base cierta la depuración de las facturas, contemplándose las explicaciones con una relación de los hechos, actos, datos y elementos que la fundamentan advirtiendo el correcto cumplimiento de las normas acusadas de infringidas, y si es que existe correspondía con los descargos presentados por el contribuyente quien aduce desconocer expresamente el origen de las observaciones, para que con ello confirmar la existencia o no de los agravios y si evidentemente se vulnero algún derecho del mismo con la depuración del crédito fiscal, para recién concluir si es que evidentemente la documentación fue insuficiente o no, para demostrar la no procedencia de las observaciones realizadas.

En conclusión, de la revisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1318/14 de 16 de septiembre de 2014, se evidencia que la misma carece de fundamentación y motivación, respecto a los agravios formulados por la parte ahora demandante, habiendo causado incertidumbre al sujeto pasivo sobre los motivos que generaron su recurso jerárquico, lesionándose el debido proceso y el derecho a la defensa denunciados, ya que no basta la descripción ampulosa de antecedentes, citas doctrinales y legales, sino que debe contar en su estructura del análisis de forma y de fondo, verificando la existencia o no de los agravios que genera el recurso jerárquico, para satisfacer todos los puntos denunciados y así explicar las razones por las que se generó convicción en la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que justifiquen su decisión, solo así se puede decir que la resolución se halla plenamente fundamentada y motivada, lo que no ha acontecido en el caso de autos,

por lo que corresponde su rectificación ante una evidente vulneración del debido proceso en sus elementos de la correcta fundamentación y motivación, que han conllevado también un quebrantamiento al ejercicio pleno del derecho a la defensa.

Asimismo en cuanto a las denuncias de fondo, referidas a que si la AGIT no habría realizado una adecuada consideración sobre el hecho de que no correspondía la depuración del crédito fiscal efectuada, al contar con facturas válidas para el crédito fiscal; y, si la AGIT no realizó una adecuada consideración que se hizo una incorrecta depuración del crédito fiscal y no corresponde la calificación de su conducta como omisión de pago y la sanción impuesta, considerando que este Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de su facultad para realizar el control de legalidad sobre los actos llevados a cabo en sede administrativa, no puede dejar de lado que de la revisión de los antecedentes acompañados se establece que la administración tributaria no constató, ni determino cual fue la norma infringida por el sujeto pasivo, para que formule de forma adecuada sus descargos, por lo que en el procedimiento de determinación la administración tributaria inobservó los requisitos establecidos en los arts. 96-I y 99 de la L. N° 2492 y 18 del D.S. N° 27310 al no haber fundamentado la determinación en la vista de cargo y la resolución determinativa, omisiones que derivan en la aplicación del art. 96-III del Cód. Trib., que prevé que ante la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento, viciara de nulidad la vista de cargo, por consiguiente al haberse incumplido la normativa señalada, corresponde la rectificación de procedimientos hasta el vicio más antiguo.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando PROBADA la demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 40 a 50, interpuesta por la Universidad Privada Franz Tamayo representada legalmente por Oscar Abel Agreda Nogales; en consecuencia se anula obrados hasta el vicio más antiguo, vale decir hasta la vista de cargo debiendo la administración tributaria emitir una nueva, con arreglo a derecho.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

167

Servicio de Impuestos Nacionales c/ Banco Nacional de Bolivia
Contencioso
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa de cumplimiento de obligación de pago de multas generadas por incumplimiento del Contrato C.ASES 84/99 planteada por el Servicio de Impuestos Nacionales de fs. 157 a 168, la contestación y reconvención del Banco Nacional de Bolivia de fs. 273 a 282, respuesta a la demanda reconvencional de fs. 462-463, providencia de calificación del proceso de fs. 480, réplicas y dúplicas y los antecedentes del proceso.

I.- Demanda del Servicio de Impuestos Nacionales.

I.1. Antecedentes.

Que el Servicio Nacional de Impuestos Internos (SNII) ahora Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en su demanda indicó como antecedentes que suscribió con el Banco Nacional S.A., el Contrato de Prestación de Servicios C.ASES 84/99 de 1 de diciembre de 1999, por un plazo de 3 años de vigencia desde el 1 de octubre de 1999.

Dicho contrato fue ampliado conforme hasta el 31 de diciembre de 2004; es decir, que el citado Contrato C.ASES 84/99 tuvo vigencia desde el 1 de octubre de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2004, señalando que las consecuencias técnico-jurídicas del contrato y la naturaleza de los hechos que regula van mucho más allá de esa fecha de conclusión de contrato, por el volumen de información y complejidad de los datos e información que suponen las transacciones.

Bajo el epígrafe “Inicio del proceso de generación de multas”, apuntó que el Contrato C.ASES 84/999 establecía obligaciones de las partes, de donde el contratado debía recaudar tributos para el Estado y el contratante cancelar una comisión por el servicio prestado, cuyo incumplimiento establece la imposición de multas conforme a los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 de acuerdo al siguiente detalle:

- Mora en la acreditación de la recaudación. Multa 8 (art. 30).

- Mora en la presentación de la documentación en la información primaria en medio magnético. Multa 2 (art. 31).

- Completitud de datos primarios con respecto a datos finales. Multa 10 (art. 32).

- Mora en la presentación de la información definitiva en medio magnético. Multa 4 (art. 33).

- Calidad de información inscrita por las entidades financieras. Multa 17 (art. 34).

- Mora en la presentación de la información documental. Multa 6 (art. 35).

- Completitud en la entrega de documentos físicos al SIN. Multa 5 (art. 36).

Continuó señalando que de acuerdo con la Cláusula Vigésimo Segunda, inc. c) del Contrato, éste quedaría resuelto con el simple vencimiento del plazo si no era renovado, por lo que al encontrarse resuelto se cumplió la condición establecida en el art. 47 de la R.M. N° 783, relativa a la "conciliación de adeudos" disposición aplicable al haber existido resolución del contrato por vencimiento o cumplimiento del plazo.

Añadió que el proceso de revisión del cumplimiento del contrato por el Banco Nacional de Bolivia, debía iniciarse después del 31 de diciembre de 2004, por ello, antes de la conclusión de la conclusión del contrato, se inició la conciliación de montos de multas y bonificaciones con la reunión de conciliación montos multas y bonificación realizada el 27 de diciembre de 2004, con participación del Banco Nacional de Bolivia S.A., representado por Víctor Cardozo, cuya acta cursa de fs. 68 a 71, en cuyo punto 1. Metodología de revisión, último párrafo, se acuerda que la revisión de cada una de las infracciones (multas) se efectuará bajo la misma metodología empleada para la infracción calidad de transcripción, conforme la información sea devuelta por las entidades financieras.

Indicó que preliminarmente, se estableció que el Banco Nacional de Bolivia incumplió las obligaciones contraídas y que era pasible a la aplicación de multas por la suma de Bs 194.744,90, lo cual fue comunicado al ahora demandado con nota GNGRE/DRBOE/1040/06 de 10 de febrero de 2006. El Banco respondió con notas GNOP/0098/2006 de 20 de febrero y GNOP/0371/2006 de 7 de julio, solicitando 15 meses de plazo - a partir del 1 de julio de 2006 - para presentar descargos (fs. 72 a 74 cuerpo 1).

El Banco Nacional de Bolivia presentó descargos a las multas 2, 4, 6, 8 y 10 con nota GNOP/476/06 de 30 de agosto de 2006. Con nota GNP/1871/06 de 2 de octubre de 2006, presentó descargos a la multa 4 de las gestiones 1999 a 2004. Con nota GNOP/782/2006 de 30 de noviembre, descargó las multas por las gestiones 1999 a 2004. También presentó descargos a las multas 2, 4 y 6 de las gestiones 1999 a 2004 con nota GNOP/830/06 de 15 de diciembre de 2006. Finalmente, con nota GNOP/25/07 de 25 de enero de 2007, solicitó un nuevo archivo reprocesado de la multa 10, gestiones 1999 a 2004, en razón de existir errores en el archivo enviado por el SIN.

Apuntó que el 25 de enero de 2007, terminó la entrega de descargos por el Banco Nacional de Bolivia y, reprocesados por el SIN, se generó y notificó el importe final de las multas en la suma de Bs 3.088.192,91 evidenciándose que existió bilateralidad y contradicción en el proceso de conciliación de multas y bonificaciones que determinó un adeudo por multas emergente del incumplimiento de las obligaciones contractuales del Banco Nacional de Bolivia.

Denunciando el incumplimiento del Banco Nacional de Bolivia S.A., a la R.M. N° 783/99 y el contrato y origen de las multas, indicó que el Contrato C.ASES 92/99, en sus Cláusulas Sexta y Séptima, establece derechos y obligaciones a las partes contratantes, obligando al contratado a cumplir la R.M. N° 83/99, cuyo, Capítulo VII, arts. 30 al 36 establece multas por incumplimiento de obligaciones para las entidades financieras que prestaron el servicio de recaudación.

1. Así, el art. 30 relativo a la mora en la acreditación de la recaudación (Multa 8), indica que las acreditaciones de los importes recaudados deberán ser realizadas en los plazos establecidos para cada tipo de sucursales, en caso contrario, se incurre en mora automática, generando los siguientes efectos:

a) Pago del monto adeudado, debidamente actualizado de los montos recaudados y no transferidos a las cuentas fiscales correspondientes, que se calculará sobre la variación del tipo de cambio oficial para la compra del dólar americano con respecto a la moneda boliviana desde el día en que hubiese incurrido en el retraso hasta el día de la efectiva transferencia.

b) Pago adicional de un interés moratorio calculado de acuerdo a lo establecido en el artículo sexto de la R.M. N° 783/99 que indica que los intereses se liquidarán con la tasa activa anual nominal en moneda nacional sin mantenimiento de valor promedio mensual del sistema bancario nacional, publicada por el Banco Central de Bolivia para el mes anterior al que se realice el pago de los montos recaudados más un octavo de esa tasa, interés que correrá desde el día en que hubiese ingresado en mora hasta el día de la efectiva acreditación.

c) Pago adicional de una multa o penalidad equivalente al 2% sobre el total del monto recaudado por cada día en mora, incluyendo sábados, domingos y feriados.

A continuación detalló los importes de la multa 8 por gestión:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs1.684.654 ,28	Bs1.082.444,6 1	Bs7.822,75	Bs4.116,36	Bs17.875,66	Bs16.109,4 6	
Reportes DBC SIRAT Anexo 1. Fs. 1 a 107	Reportes DBC SIRAT Anexo 2 Fs. 108 a 248	Reportes DBC SIRAT Anexo 7 Fs. 1.926 a 2.430	Reportes DBC SIRAT Anexo 11 Fs. 3.617 a 4.100	Reportes DBC SIRAT Anexo 22 Fs. 7.838 a 8.340	Reportes DBC SIRAT Anexo 28 Fs. 10.071 a 10.428	Bs 2.813.023,12

Continuó señalando que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la Base de Datos Corporativa del Sistema Integrado de Recaudación para la administración tributaria SIRAT 2, la multa 8 asciende a la suma de Bs 2.813.023,12 y fue notificada mediante notas GNGRE/DRBOE/6922/07 de 9 de noviembre de 2007 cursante de fs. 90 a 94.

2. El art. 31 referente a la mora en la presentación de la información primaria en medio magnético (multa 2), indica que el contratado deberá efectuar la remisión a la oficina nacional del SIN, los medios magnéticos de datos primarios correspondientes a la recaudación tributaria dentro del plazo establecido para cada clase de sucursales. Si no lo hiciera incurrirá en mora automática, sin necesidad de declaración judicial o extrajudicial, generando las siguientes multas:

a) Pago de una multa o penalidad equivalente a 7 centavos de $us., por cada documento retrasado y por cada día en mora, incluyendo sábados, domingos y feriados.

b) Si el medio magnético de datos primarios no es presentado, pero sí el de datos finales, se tomará esta fecha como presentación del medio de datos primarios.

c) Se establece un monto mínimo de multas de 20 $us., para el periodo del proceso (al tipo de cambio de compra del dólar para el último día del periodo).

Detalle de multa 2:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs0	Bs 12.176,40	Bs 5.653,73	Bs 2.547,31	Bs 4.989,28	Bs 5.776,87	Bs 31.143,59
	Reportes DBC SIRAT Anexo 2 Fs. 188 a 248	Reportes DBC SIRAT Anexo 2 Fs. 1.926 a 1.945	Reportes DBC SIRAT Anexo 11 Fs. 3.617 a 3.637	Reportes DBC SIRAT Anexos 1 a 20 Fs. 4.839 a 7.644	Reportes DBC SIRAT Anexo 25 Fs. 9.215 a 9.239	

Añadió que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 2 tiene un importe total de Bs 31.143,59 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6917/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 95 a 99.

3. Señaló que el art. 32 referente a la completitud de datos primarios con respecto a datos finales (multa 10), indica que el contratado tiene la obligación de enviar a la oficina nacional del SIN la información primaria de todos los formularios recibidos en sus sucursales en los plazos establecidos. Si no lo hiciere en forma completa, incurrirá en una infracción que será sancionada de la forma siguiente:

a) Por cada formulario que no haya sido transcrito o presente diferencia en los datos primarios, se cobrará una multa equivalente a 35 centavos de $us.

b) Se establece un monto mínimo de multa de 20 $us., para el periodo de proceso (al tipo de cambio de compra del dólar para el último día del periodo).

Detalle de multa 10:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs 0	Bs 35.155,84	Bs 37.270,16	Bs 27.533,36	Bs 22.867,25	Bs 17.281,81	Bs 142.104,42
	Reportes DBC SIRAT Anexos 3 al 6 Fs. 249 a 1.925	Reportes DBC SIRAT Anexos 8 a 10 Fs. 2.015 a 3.616	Reportes DBC SIRAT Anexos 11 al 13 Fs. 3.726 a 4.838	Reportes DBC SIRAT Anexos 23 y 24 Fs. 8.341 a 9.214	Reportes DBC SIRAT Anexos 29 y 30 Fs. 10.429 a 11.075	

Añadió que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 10 tiene un importe total de Bs 142.108,42 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6921/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 100 a 104.

4. (Multa 4). El art. 33 referido a la mora en la presentación de la información definitiva, indica que el contratado deberá efectuar la remisión a la oficina nacional del SIN de los medios magnéticos de información definitiva correspondiente a la recaudación tributaria dentro del plazo establecido para cada tipo de sucursal, si no lo hiciere, incurrirá en mora

automáticamente sin necesidad de declaración judicial o extrajudicial generando las siguientes multas:

a) Pago de una multa o penalidad equivalente a 5 centavos de $us., por cada documento retrasado y por cada día de mora incluyendo sábados, domingos y feriados.

b) Se establece un monto mínimo de multa de 20 $us., para el periodo de proceso (al tipo de cambio de compra del dólar para el último día del periodo.).

El retraso tolerado para la presentación de datos finales, será de 5 días como máximo. Pasado ese tiempo, el SIN podrá suspender de manera definitiva el servicio de recaudación o emitir una multa económica adicional.

Detalle de la multa 4:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs 0	Bs 7.074,34	Bs 6.281,96	Bs 1.159,00	Bs 1.835,77	Bs 2.245,13	Bs 18.596,20
	Reportes DBC SIRAT Anexo 2 Fs. 127 a 145	Reportes DBC SIRAT Anexo 7 Fs. 1.946 a 1.955	Reportes DBC SIRAT Anexo 11 Fs. 3.638 a 3.647	Reportes DBC SIRAT Anexo 21 FS. 7.645 a 7.658	Reportes DBC SIRAT Anexos 25 y 26 Fs. 9.240 a 9.673	

Añadió que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 4 tiene un importe total de Bs 18.596,20 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6918/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 105 a 109.

5. (Multa 17). El art. 34 referente a la calidad de información transcrita por las entidades financieras, indica como obligación del Banco Nacional de Bolivia transcribir toda la información de las declaraciones juradas y boletas de pago en forma completa y sin modificar u omitir ningún dato. Si no lo hiciere de esa forma, incurrirá en una sanción que será sancionada de la siguiente forma:

a) Por cada casilla de cabecera con error, se cobrará el 20% de la comisión por captura de cabecera.

b) Por cada casilla de detalle con error, se cobrará el doble de la comisión.

Detalle de la multa 17:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs 0	Bs 5.775,65	Bs 7.579,82	Bs 5,555,50	Bs 3.925,77	Bs 3.600,01	Bs 26.438,75
	Reportes DBC SIRAT Anexos 31 y 32 Fs. 5.964 a 6.491	Reportes DBC SIRAT Anexos 33 y 34 Fs. 6.491 a 7.845	Reportes DBC SIRAT Anexo 35 Fs. 7.845 a 8.678	Reportes DBC SIRAT Anexo 36 Fs. 8.678 a 9.590	Reportes DBC SIRAT Anexo 37 Fs. 9.590 a 14.999	

Añadió que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 17 tiene un importe total de Bs 26.438,75 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6982/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 110 a 114.

6. (Multa 6). El art. 35 referente a la mora en la presentación de la información documental, establece como obligación del contratado presentar los documentos físicos a la oficina nacional del SIN en el plazo establecido para cada tipo de sucursal. La sanción por el incumplimiento es la siguiente:

a) Pago de una multa o penalidad equivalente a 7 centavos de $us., por cada documento retrasado y por cada día en mora, incluyendo sábado, domingo y feriados.

b) Se establece un monto mínimo de multa de 20 $us., para el periodo de proceso (al tipo de cambio de compra del dólar para el último día del periodo).

El detalle de la multa 6, es el siguiente:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs 0	Bs 36.873,82	Bs 5.640,82	Bs 8.732,28	Bs 2.722,71	Bs 2.598,80	Bs 56.568,43
	Reportes DBC SIRAT Anexo 2 Fs. 146 a 187	Reportes DBC SIRAT Anexo 7 Fs. 1.956 a 1.972	Reportes DBC SIRAT Anexo 11 Fs. 3.648 a 3.661	Reportes DBC SIRAT Anexo 21 Fs. 7.659 a 7.837	Reportes DBC SIRAT Anexo 27 Fs. 9.878 a 10.070	

De acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 6 tiene un importe total de Bs 56.568,43 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6920/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 115 a 119.

7. (Multa 5). El art. 36 referente a la completitud en la entrega de documentos físicos al SIN, señala como obligación del contratado enviar al SIN todos los formularios que correspondan a un medio magnético de datos definitivos en el plazo establecido para cada tipo de sucursal. Si no lo hiciere incurrirá en una infracción que será sancionada como sigue:

a) Por cada formulario faltante o sobrante respecto a su información definitiva magnética se cobrará una multa equivalente a 35 centavos de $us., por cada documento.

b) Se establece un monto mínimo de multa de 20 $us., por el periodo de proceso (al tipo de cambio de compra del dólar para el último día del periodo).

Detalle de la multa 5:

1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL
Bs 0	Bs 0	Bs 0	Bs 0	Bs 0	Bs 316,40	Bs 316,40
					Reportes DBC SIRAT Anexo 27 Fs. 9.874 a 9.877	

Añadió que de acuerdo a los reportes originales extraídos de la base de datos SIRAT 2, la multa 5 tiene un importe total de Bs 316,40 que fue notificado mediante carta GNGRE/DRBOE/6919/2007 de 9 de noviembre, cursante de fs. 120 a 124.

Como conclusión apuntó que el Banco Nacional de Bolivia S.A., adeuda al Servicio de Impuestos Nacionales, la suma de Bs 3.088.192,91 por incumplimiento de lo establecido en los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999.

I.2. Motivos para no cobrar las multas en la vigencia del contrato.

El SIN señaló que el 31 de julio de 2006, con nota GNGRE/DRBOE/6625/06 dirigida al Viceministro de Tesoro y Crédito Público (fs. 129 a 132) y manifestó lo siguiente:

1. Las declaraciones juradas y boletas de pago no habían sido transcritas debido a que el área de Producción de la Gerencia Nacional de Informática y Telecomunicaciones del SIN, rechazó órdenes de transferencia que fueron observadas desde la gestión 2000 y que no habían sido reingresadas al entonces SNII, con las correcciones respectivas siendo responsabilidad del contratado.

2. A partir de la gestión 2003, se fue requiriendo a las entidades financieras regularizar la entrega de las órdenes de transferencia rechazadas e información asociada a través de notas, y que esa información fue entregada con mucha demora, efectuando el SIN requerimientos semanales, sin que las entidades financieras involucradas le dieran la importancia correspondiente, habiendo en su momento incluso recurrido a ASOBAN para que interponga sus buenos oficios a fin de concluir con el tema. Por todo lo mencionado, esa documentación e información terminó de entregarse hasta octubre de 2005 y posteriormente, se realizó su validación.

3. La aseveración de que el SIN, en 6 años no comunicó los incumplimientos a las entidades financieras ni total ni parcialmente, no es verdadera porque durante la vigencia del contrato, los hizo conocer al Banco Nacional S.A., a través de varias comunicaciones y además le solicitó regularizar el reingreso de la documentación pendiente de entrega procedente de los rechazos a las órdenes de transferencia. Asimismo, por esa razón, una vez que el Banco Nacional de Bolivia, regularizó la entrega de la documentación (declaraciones juradas y boletas de pago) al SIN, se generaron las multas y se comunicaron preliminarmente, las penalidades.

4. Apuntó que la nota GNOP/371/2006 recibida el 11 de julio de 2006, muestra la reclamación de la entidad financiera en relación a la comunicación tardía de las multas 1999-2004 y solicita plazo para la revisión de descargos. Por otra parte, la nota GNGRE/DRBOE-6838/2006 recibida por el Banco Nacional de Bolivia el 9 de agosto de 2006, comunicó que la comunicación preliminar de las multas es tardía por el retraso en la entrega de las OT's rechazadas.

I.3. Consideraciones jurídicas y fácticas para la procedencia del proceso contencioso.

Luego de efectuar un análisis legal sobre la acción contenciosa, señaló que el Contrato C.ASES 92/99, constituyó una relación jurídica entre el SIN y el Banco Nacional de Bolivia, estipulando concesiones, derechos y obligaciones recíprocas y mutuas para ambos contratantes que suscribieron con pleno consentimiento.

En la Cláusula Décimo Segunda, el contratado se obligó a asumir las multas que el SIN le imponga como resultado del incumplimiento de los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 y

de acuerdo al art. 38 de la referida resolución ministerial en el plazo de 5 días para pagar la multa o presentar descargos.

Añadió que en el caso, el contrato se resolvió por cumplimiento o vencimiento de plazo el 31 de diciembre de 2004 y que fue iniciado el proceso de conciliación de deudas que concluyó el 26 de octubre de 2007, ese estableció que el contratado Banco Nacional de Bolivia, incumplió los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783, estableciéndose que incumplió su obligación de cancelar las multas y vulneró su obligación de entregar una cosa cierta y determinada al SIN, siendo pasible al pago de daños y perjuicios conforme previenen los arts. 310-II) y 339 del Cód. Civ., toda vez que el Banco Nacional de Bolivia, al firmar el acta de reunión-conciliación de montos, multas y bonificaciones y haber tomado conocimiento del importe preliminar de multas establecidas por la Gerencia Nacional de Gestión de Recaudación y Empadronamiento; presentar notas solicitando ampliación de plazo para la revisión y presentación de descargos, presentarlos de forma gradual hasta el 25 de enero de 2007; posterior resolución del contrato que ocurrió el 31 de diciembre de 2004, participó activamente del proceso de conciliación de multas en el que fueron aceptados sus descargos y una vez analizados y reprocesado el adeudo, se negó a cumplir dicha obligación.

Añadió que el SIN conminó al pago de las multas 2, 4, 5, 6, 8, 10 y 17 por las notas referidas y ante la negativa del contratado, esa relación jurídica contractual se ha tornado contenciosa, siendo aplicable la acción prevista por el art. 775 del Cód. Pdto. Civ.-1976, toda vez que el contratado se niega a cumplir sus obligaciones.

Continuó señalando que tampoco el contratado puede alegar prescripción o inacción ya que por las fechas de las notas de notificación y notas de reclamo y respuesta del contratado, se evidencia que el SIN jamás renunció a su acreencia y pretensión de cobro; es así, que constituyó en mora al deudor de acuerdo al art. 340 del Cód. Civ. (CC), como se desprende de la Nota SIN/PE/GG/GNGRE/DNGRBOE/NOT/3360/2010 de 25 de noviembre, notificada el 2 de diciembre de 2010, mediante notario de fe pública, máxime si el ahora demandado, por nota GNOP/127672010 de 1 de diciembre de 2010, expresó su negativa a cumplir la obligación por lo que la constitución en mora tiene efecto sin intimación o requerimiento, de acuerdo al art. 341 del Cód. Civ.

I.4. Petición.

De conformidad a lo expuesto, demanda el cumplimiento de obligación de pago de las multas determinadas en la suma de Bs 3.088.192,91 y solicita se declare probada la demanda y se disponga que el Banco Nacional de Bolivia S.A., dentro del tercer día pague las multas adeudadas, bajo alternativa de apercibimiento y ejecución forzosa de sus bienes, más daños, perjuicios y con costas.

II.- Contestación, reconvención y excepción perentoria.

Con memorial presentado el 13 de diciembre de 2011, el representante legal del Banco Nacional de Bolivia S.A., que cursa de fs. 273 a 282 vta., contestó negativamente a la demanda, opuso excepción perentoria de prescripción y de falta de mérito y derecho en la pretensión de cobro de multas y planteó demanda reconvencional de cobro de bonificaciones adeudadas al banco, con los siguientes fundamentos:

II.1. Excepción perentoria de prescripción.

Al amparo del art. 1.507 del Cód. Civ., opuso excepción perentoria de prescripción de los montos por concepto de multas cuyos hechos generadores se suscitaron desde el 1 de octubre de 1999 hasta el 15 de noviembre de 2002, con los siguientes argumentos:

a) Inicio de la prescripción.

Conforme lo señalado en el art. 1.493 del Cód. Civ., la prescripción empieza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer; consiguientemente, el SIN podía hacer valer el cobro de las supuestas multas desde el momento en que acaeció el hecho generador de cada una de ellas, conforme al proceso de recaudación que se realizaba diariamente, extremo que se evidencia en la documentación arrimada al proceso por el SIN, extraída de los reportes de sus sistema informático (SIRAT) en el cual se detallan las fechas exactas de los supuestos incumplimientos que generaron diariamente las multas demandadas.

b) Consolidación de la prescripción.

Señaló que el único acto idóneo para interrumpir la prescripción conforme lo señalado por el art. 1.503 del Cód. Civ., por el cual el SIN procuró por primera vez el cobro de las supuestas multas, fue notificado el 16 de noviembre de 2007, fecha en la cual, mediante notificación por cédula, el SIN comunica el cobro de las multas con las siguientes notas, que cursan en la prueba aportada por la entidad demandante:

Nota	Fecha	Notificada	Importe en Bs
GNGRE/DRBOE/6917/2007	09/11/2007	16/11/2207	31.149,59
GNGRE/DRBOE/6918/2007	09/11/2007	16/11/2207	18.596,20
GNGRE/DRBOE/6919/2007	09/11/2007	16/11/2207	316,40
GNGRE/DRBOE/6920/2007	09/11/2007	16/11/2207	56.568,43
GNGRE/DRBOE/6922/2007	09/11/2007	16/11/2207	2.813.023,12
GNGRE/DRBOE/6921/2007	09/11/2007	16/11/2207	142.108,42
GNGRE/DRBOE/6982/2007	09/11/2007	16/11/2207	26.436,75

En virtud a los argumentos expuestos, los montos comprendidos entre el 1 de octubre de 1999 al 15 de noviembre de 2007, se encuentran prescritos por lo que previos los trámites de ley, solicitó declarar probada la excepción perentoria de prescripción con costas.

II.2. Contestación.

Señaló que el SIN, a tiempo de interponer la demanda, señaló que "…el Contrato C.ASES 92/99 estuvo vigente desde el 1 de octubre de 1999 al 31 de diciembre de 2004; sin embargo la consecuencias técnico-jurídicas del contrato por la naturaleza de los hechos que

regula, va más allá de esta conclusión del contrato, por el volumen de la información y la complejidad de los datos e información que supone que las transacciones que regula…", afirmación que es de particular importancia, toda vez que ese supuesto no considera que el Contrato C.ASES 92/99(contrato de adhesión), está vencido y la R.M. N° 783/99 en se funda dicho contrato no tiene validez legal y ello de forma previa a la determinación o fijación de las multas que se pretende cobrar.

1. Apuntó que se evidencia que el SIN, reconoce que el Contrato C.ASES 923/99, está extinguido por lo que invocando el aforismo jurídico "a confesión de parte, relevo de prueba" y el art. 404-II del Cód. Pdto. Civ.-1976, solicitó se tenga dicho extremo como confesión judicial espontánea y añadió que la entidad demandante pretende el cobro de multas establecidas en el contrato de adhesión recurriendo a la vía judicial y, ello ante la falta de ejercicio oportuno de su poder para aplicar y cobrar las mismas durante la vigencia de la relación contractual sin considerar que dicho contrato, tenía un límite temporal que era su término de vigencia (31 de diciembre de 2004) como es ampliamente aceptado y reconocido en la demanda.

2. Agregó que la R.M. N° 738 de 10 de junio de 1999 en la que se ampara el SIN para aplicar las supuestas multas conforme se evidencia del artículo tercero de la R.M. N° 770 de 3 de noviembre de 2004, que señala que las RR.MM. Nos. 676 y 783 de 24 de julio de 1997 y 10 de junio de 1999 respectivamente, solo tendrán vigencia hasta la finalización de los contratos suscritos con las entidades financieras bancarias y no bancarias para la prestación del servicio de recaudación de tributos.

3. El SIN inició el proceso de conciliación de multas en forma posterior al 31 de diciembre de 2004, fecha de vigencia del contrato y ello, conforme se evidencia en el segundo parágrafo del num. 4 de la demanda de autos. Corresponde considerar que la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999, no se encontraba vigente por lo que no puede ser invocada ni aplicada por el SIN.

4. Indicó que es inadmisible reconocer competencia sancionatoria al SIN en forma posterior a la vigencia del contrato, las multas no producirían el efecto para el que fueron concebidas, que era apremiar al contratista para cumplir sus obligaciones contractuales no siendo las mismas resarcitorias, de modo que la imposición de la multa no es racionalmente posible si es aplicada una vez extinguido el contrato.

5. En el supuesto de que el SIN hubiera mantenido su competencia sancionatoria – la cual niega – la aplicación de las multas que pretende no está sustentada en una aplicación razonable de su potestad sancionadora y no resulta de un juicio de proporcionalidad de los argumentos expuestos ni de su propia actuación en el contrato más aun cuando el Banco Nacional de Bolivia ha percibido durante la vigencia del contrato, comisiones y bonificaciones por la prestación del servicio de recaudación de los cuales debieron ser deducidas las multas y ello en aplicación del art. 28-1) de la Resolución y en caso de ser insuficientes, través de la ejecución de la boleta de garantía de cumplimiento de contrato otorgada por el banco o a través del débito de la cuenta corriente de encaje en el Banco Central de Bolivia, conforme se acordó contractualmente.

6. Añadió que el procedimiento de conciliación no estaba previsto o establecido ni en el contrato ni en la resolución. Transcribiendo el art. 47 de la R.M. N° 783, señaló que la conciliación de adeudos es posible ante l resolución del contrato por incumplimiento, caso en el cual procede la aplicación del procedimiento señalado en el mismo y sus consecuentes

efectos y no así, ante la terminación del contrato por cumplimiento de su plazo, en cuyo caso es inaplicable la ejecución de cualquier garantía.

7. Hizo notar que en la demanda, el SIN omitió transcribir parte del art. 47 que prevé lo que las partes deben hacer una vez que el contrato se ha resuelto por incumplimiento, lo referido no condice con la conciliación de multas que el SIN realizó en forma posterior a la extinción del contrato por haber vencido su plazo de vigencia, lo cual inviabiliza su intención de que tal conciliación de multas quede amparada o tenga un basamento legal en el referido art. 47; consiguientemente, el SIN vulnera el principio de legalidad al pretender ampliar su competencia más allá de la vigencia del contrato y de la Resolución, por lo que sus actos se encuentran viciados de nulidad.

8. Agregó que los arts. 568 y 569 del Cód. Civ., a los que se remite el art. 43 de la R.M. N° 783/99, demuestran que la conciliación prevista por el art. 47 de la indicada Resolución, tiene relación con la resolución del contrato por incumplimiento y no así con la mal llamada resolución del contrato por cumplimiento de su plazo de vigencia como pretende la demandante.

9. Refiriéndose a los argumentos relativos al supuesto incumplimiento del banco a la R.M. N° 783/99 y el contrato, señaló que una vez extinguido el contrato el 31 de diciembre de 2004 como admite el SIN en su demanda, no hay posibilidad racional ni fáctica para que se pueda incumplir algo que ya no existe por el vencimiento del plazo de vigencia y consecución de su objeto.

10. El SIN para demostrar la existencia de contención hace referencia al incumplimiento del contrato y a los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783/99, los cuales al 26 de octubre de 2007, fecha en la que la entidad demandante acepta haber culminado su procedimiento de conciliación, se encontraban sin vigor alguno como la propia demandante lo acepta, por lo que la contención no puede emerger de contratos extinguidos.

11. El SIN justifica el presente proceso de cobro de multas por la suma de Bs 3.088.192,91 en reportes del SIRAT 2 y acompaña diversos anexos en los que se observa una inconsistencia reflejada en la falta de cumplimiento a lo establecido en el contrato y la R.M. N° 783/99, toda vez que a cada supuesto incumplimiento, debió generarse una nota de crédito sujeta al procedimiento establecido en la resolución; sin embargo, ello no ocurrió, limitándose a establecer notas de crédito masivas de forma anual, generadas el 2007 y sin identificar concretamente la operación incumplida que hubiere generado la supuesta multa y sin realizar una fundamentación legal sobre la valoración de los descargos presentados.

12. Consideró importante hacer notar que en el memorial de demanda el SIN confiesa espontáneamente con el valor asignado por el art. 404 del Cód. Pdto. Civ.-1976, que las multas determinadas contra el banco, se realizaron fuera del término de vigencia del contrato, lo cual fue comunicado en forma directa al Viceministro del Tesoro y Crédito Público y ello una vez que el contrato se había extinguido por vencimiento del plazo y la resolución se encontraba sin efecto, señalando una serie de situaciones como si hubieran estado fuera de su control razonable, cuando en realidad era su propia responsabilidad velar la dirección y cumplimiento del contrato. Adicionalmente, consideró que los argumentos expuestos no fueron comunicados al Banco Nacional de Bolivia S.A. de forma alguna ni forman parte del sustento de las notas de crédito.

13. También extrañó que ante los supuestos incumplimientos, negativas y omisiones de los contratistas, entre ellos el Banco, el SIN no haya siquiera intentado cobrar las boletas de garantía entregadas, extremo que no resulta lógico cuando tenía todas las prerrogativas para presionar, obligar o incluso, inducir al Banco Nacional de Bolivia al cumplimiento del contrato o en su caso, al pago de las multas.

14. Pidió se tome en cuenta que si el banco no hubiera cumplido oportunamente con sus obligaciones contractuales, entre ellas, atender favorablemente las solicitudes de reingreso de órdenes de transferencia, el SIN hubiese ejecutado las boletas de garantía que se mantuvieron vigentes más allá, inclusive, de la extinción del contrato y ello en aplicación del art. 45-c) de la Resolución, referida a "Otras causales de resolución del contrato", que incluía como causal de resolución de pleno derecho sin necesidad de requerimiento judicial o extrajudicial alguno, el no dar respuesta satisfactoria en el término de 15 días hábiles, a los requerimientos de información efectuados por el SIN.

15. Bajo el epígrafe "Inexistencia de notas de cargo" señaló que la revisión de la demanda así como la diversa prueba presentada por el SIN, permite observar la inexistencia de formalidades que debieron ser cumplidas por dicha entidad, en aplicación del contrato y de la resolución para la generación de multas aplicables al Banco Nacional de Bolivia.

De acuerdo a lo establecido en el art. 38 de la Resolución, se establece un expreso procedimiento para la generación de multas en aplicación del contrato, debiendo cumplirse expresas formalidades tendientes a otorgar seguridad a las partes contratantes. De la revisión de la prueba literal arrimada por el SIN, así como de las afirmaciones realizadas en la demanda, se observa que no se dio cumplimiento a dicho procedimiento toda vez, que el SIN nunca generó las notas de crédito a tiempo de evidenciar un supuesto incumplimiento y por tanto, de la generación de la multa definitiva, las cuales debían ser establecidas para cada uno de los supuestos incumplimientos.

Añadió que en obrados cursan diversos anexos arrimados por el SIN al presente proceso, consistentes en reportes de su sistema informático (SIRAT) impresos el 2011, de los que se evidencia que no se ajustan a lo establecido en el contrato o en la Resolución. Dichos reportes carecen confiabilidad y validez probatoria porque son generados por el propio SIN y pretenden generar una obligación al banco con la finalidad de sustentar la demanda de autos. Observó una inconsistencia en los anexos reflejada en la falta de cumplimiento a lo establecido en el contrato y la resolución porque en aplicación de estos últimos, cada supuesto incumplimiento debió generar una nota de crédito sujeta al procedimiento establecido en la resolución.

16. En cuanto al periodo de adecuación, señaló que de acuerdo a lo establecido en la Cláusula Vigésimo Cuarta del contrato, se otorgó al Banco Nacional de Bolivia un periodo de adecuación del 1 de octubre de 1999 al 31 de marzo de 2000 para el cumplimiento del contrato, término en el que el SIN expresamente, señaló que no aplicaría las multas establecidas en la resolución, aspecto que no fue considerado a tiempo de presentarse la demanda y de emitir las notas de crédito que consideran la imposición de multas desde la gestión 1999.

17. Sobre el cálculo de sanciones observó que la sanción debe encontrarse sustentada en la normativa legal aplicable al contrato. A continuación y dejando constancia de no aceptación ni reconocimiento alguno - explicó lo siguiente:

a) Multa 8. Conforme a la R.M. N° 001 de 5 de enero de 2000, se modificó su porcentaje a 0.50% del total del monto recaudado por cada día de mora, norma que no fue considerada por el SIN.

Citando el art. 409 del Cód. Civ., señaló que no está permitido el cobro de intereses en una tasa superior a la máxima legalmente permitida; es decir, el 3% mensual, por lo que debe ser reducida de manera automática a esa tasa. Las multas establecidas contractualmente importan la adecuación de sus montos a dicho límite permitido por ley. Solicitó la aplicación del art. 535 del Cód. Civ. porque el Banco Nacional de Bolivia cumplió con sus obligaciones contractuales como lo aceptó el SIN.

b) Conforme con el art. 38 de la Resolución, los montos de las multas establecidas en los arts. 31, 32, 33, 35 y 36 serán determinados en un artículo especial del contrato de prestación de servicios. De la revisión del contrato de prestación de servicios, la Cláusula Décimo Segunda, en su segundo párrafo, establece los montos relacionados con los arts. 31, 33 y 35, sin establecer los montos para las multas de los arts. 32 y 36.

Añadió que en la demanda se evidencia el pretendido cobro de multas al Banco Nacional de Bolivia por los arts. 32 y 36; sin embargo, al no encontrarse determinado el monto de las multas para dichos incumplimientos, el cálculo de los mismos debe hacerse sobre un monto “0” y ello en razón a que no se cumple en el contrato lo requerido por la resolución.

En el Otrosí 5º del memorial de contestación negativa a la demanda, el banco solicitó se oficie al SIN para que remita el detalle de bonificaciones adeudadas y también, remita la carta DG 218/99 de 9 de noviembre de 1999, suscrita por Raúl Loayza Montoya, Director del SNII y dirigida al Ingeniero Fernando Kempff, Secretario Ejecutivo de ASOBAN y la carta AG/DG-117/2001 de 28 de mayo de 2001, suscrita por Raúl Loayza Montoya, Director del SNII y dirigida al Licenciado Carlos Iturralde, Secretario Ejecutivo de ASOBAN.

II.3. Demanda reconvencional.

Amparado en el art. 348 del Cód. Pdto. Civ., plantea demanda reconvencional de cobro de bonificaciones adeudadas contra el SIN, con los siguientes fundamentos:

En virtud del contrato, el Banco Nacional de Bolivia S.A., en el periodo comprendido entre octubre de 1999 a diciembre de 2004, prestó el servicio de recaudación de impuestos al Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de lo cual se le cancelaban comisiones y bonificaciones.

Añadió que sin que se repute reconocimiento alguno del Acta de Reunión de Conciliación de Montos, Multas y Bonificaciones de 27 de diciembre de 2004, el SIN declaró y aceptó, conforme al primer párrafo del num. 1), que debió enviar al Banco, un detalle de bonificaciones hasta el 4 de enero de 2005, mismo que acreditaría el monto efectivamente adeudado por el SIN al Banco Nacional de Bolivia por los servicios prestados que concluyeron el 31 de diciembre de 2004; sin embargo, ese detalle no fue enviado ni puesto a consideración del banco en la fecha señalada ni hasta la fecha de la demanda reconvencional para su aceptación u observación.

Las bonificaciones adeudadas por el SIN conforme a lo establecido en el contrato y la resolución, eran generadas por su sistema informático y puestas a consideración del banco, para con su aceptación, efectuar el pago.

Señaló que al no haberse dado cumplimiento a la remisión el detalle de las bonificaciones adeudadas por el SIN, el Banco Nacional de Bolivia dejó de percibir las mismas en los términos establecidos en el contrato, menoscabando sus ingresos por servicios efectivamente prestados.

Con el fundamento precedente, demandó al Servicio de Impuestos Nacionales, por el cobro de las bonificaciones adeudadas al Banco Nacional de Bolivia.

II.4. Petitorio.

Solicitó se declare probada la excepción de prescripción y alternativamente, improbada la demanda y probada la demanda reconvencional.

III. Corrido en traslado por proveído de fs. 330 las excepciones perentorias, acción de inconstitucionalidad concreta, y demanda reconvencional, por memoriales de fs. 337 a 345, y de fs. 358 a 360 el Servicio de Impuestos Nacionales contesta a las excepciones y reconvención en los siguientes términos:

III.1.- Sobre la excepción perentoria de prescripción, refiere que el demandado se esfuerza al señalar que las obligaciones accesorias tienen un régimen de prescripción diferente a la obligación principal, al señalar que las multas prescriben en el plazo de 3 años.

En el caso manifiesta que no es aplicable el cómputo de la prescripción, porque las multas no son accesorias, sino que sancionan el incumplimiento de lo principal del contrato con el Estado, al haber incurrido en las causales previstas para la aplicación de multas establecida en le R.M. N° 783/99. Además las multas se notificaron el 9 de noviembre de 2007 y la Nota Cite: SIN/PE/DD/GNGRE/DNGRBOE/NOT/3355/2010 por la cual se constituía en mora el contratado de acuerdo al art. 340 del Cód. Civ., fue notificado por la Notaria de Fe Pública el 2 de diciembre de 2010, evidenciándose que no transcurrió 5 años previsto por el art. 1507 del Cód. Civ., considerando además la aplicabilidad del art. 324 de la C.P.E., en el que se establece que los daños económicos causados al Estado son imprescriptibles.

III.2.- Con relación a la excepción perentoria de falta de mérito y derecho en la pretensión de cobro de multas, expresa que el afán del demandado es no pagar las multas, oponiendo una excepción que en la economía jurídica no existe precedente alguno, pues el art. 777 del Cód. Pdto. Civ., determina que el proceso contencioso, en su trámite y resolución se sujetará según a lo previsto para el proceso ordinario de hecho o de derecho, según su naturaleza del asunto y el art. 336 del Cód. Pdto. Civ., prevé 11 tipos de excepciones, y la opuesta es innominada, correspondiendo su rechazo.

Hace hincapié que el cotratado olvidó que cuando el Contrato C.ASES 84/99 quedó resuelto por vencimiento de plazo el 31 de diciembre de 2004, recién se procedía a la conciliación de montos de multas y bonificaciones, no antes. Es así que el 27 de diciembre de 2004 se realizó reunión de conciliación en aplicación del art. 47 de la R.M. Nº 783/99, cuyos resultados fueron de conocimiento del Banco Santa Cruz S.A., estableciéndose el incumplimiento de sus obligaciones y pasible a las multas, habiendo la entidad bancaria respondido por diferentes notas, solicitando el plazo de 15 meses a partir del 1 de julio de 2006, para presentar descargos, concluyendo con la entrega de descargos el 3 de marzo de 2007.

III.3.- Respecto a la inexigibilidad de las multas pretendidas por deficiencias técnicas en software proporcionado por el SNII (SIN), expresó que la misma emergió del proceso de conciliación de montos de multas y bonificaciones a la conclusión del contrato, es decir, en

forma posterior al 31 de diciembre de 2004, no antes, proceso iniciado el 27 diciembre de 2004 y concluyó el 3 de marzo de 2007. Además indica que el SIN presentó en la demanda reportes originales extraídos de la Base de Datos Corporativos del SIRAT 2, pruebas en las que se demostró que el demandado incumplió sus obligaciones, de donde emergieron las deudas.

III.4.- Sobre el resarcimiento de daños y perjuicios, manifiesta que los mismos fueron producidos por la falta de pago o acreditación de las multas, que el SIN se ha visto privado y por ende el Estado, por el no pago de Bs 32.322.494,31 por parte del contratado.

III.5.- Respecto a la acción de inconstitucionalidad concreta, refiere que la problemática planteada versa sobre la diferencia entre el acto administrativo y contrato administrativo, y con ese argumento pretende confundir al tribunal.

En el acto administrativo es susceptible de aplicarse el procedimiento sancionador conforme a la L. Nº 2341, y ser recurribles en la vía administrativa de alzada y jerárquica. En tanto el contrato administrativo es un acuerdo de partes, donde los contratantes acuerdan sanciones en caso de incumplimiento, como sucede en los contratos civiles, con las cláusulas penales o arras. En el acto administrativo, el administrado no acuerda la sanción que le corresponde en caso de incurrir en algún incumplimiento, en el que no existe acuerdo de partes, causa, objeto o forma, tampoco concesiones reciprocas, ni vicios del consentimiento, como ocurre en materia contractual; en cambio en el contrato administrativo sí, y por lo general es un contrato de adhesión. Resulta entonces que las multas impuestas no son emergentes de un proceso administrativo, sino de un incumplimiento de contrato de prestación de servicios que el contratado incumplió frente al contratante, tal cual se tiene establecido en la R.M. N° 783/99 que estipula y regula las multas únicamente referente al Contrato C.ASES 84/99, y de ninguna manera crea un procedimiento sancionador o un sistema sancionatorio de carácter general, demostrándose que no se ha vulnerado la “reserva legal” ni el principio de razonabilidad, ni los arts. 30 del CADH y 109-II de la C.P.E.

Concluye solicitando declarar improcedentes las excepciones planteadas, así como la Acción Concreta de Inconstitucionalidad.

IV.- Actuaciones del sin en relación a la demanda reconvencional.

IV.1. Excepción perentoria de prescripción.

Con memorial de fs. 365 a 367, la entidad demandante formuló excepción previa de oscuridad, contradicción o imprecisión en la demanda reconvencional y excepción perentoria de prescripción. Se tiene presente que con Resolución N° 12/2016 de 18 de enero, se declaró improbada la excepción previa.

En cuanto a la excepción perentoria de prescripción, el Servicio de Impuestos Nacionales señaló que el banco reconvencionista al señalar que dicha entidad, se comprometió enviar al Banco Nacional de Bolivia un detalle de bonificaciones hasta el 4 de enero de 2005, que acreditaría el monto que efectivamente se le adeudaba y que dicho compromiso fue incumplido, no refiere desde cuándo la administración tributariano habría cancelado ese concepto y qué acciones de hecho o derecho habría realizado el Banco para el cobro de las supuestas bonificaciones, reconociendo el demandante que desde el 27 de diciembre de 2004, a la fecha de presentación de la contestación a la demanda principal (13 de diciembre de 2011), el SIN no hizo nada para que el Banco Nacional de Bolivia conozca el

detalle de bonificaciones, pero tampoco el banco hizo nada para conocer ese detalle de bonificaciones ni ningún tipo de acción para el cobro correspondiente.

Añadió que es necesario tener presente, que si bien el contrato suscrito entre el Banco Nacional de Bolivia y el SIN data del 1 de diciembre de 1999 y entró en vigencia a partir de esa fecha, concluyendo el 31 de diciembre de 2004; es decir, tenía una duración de tres años, posteriormente, la vigencia fue ampliándose hasta el 312 de diciembre de 2004; en consecuencia ese transcurso de tiempo desde el 1 de diciembre de 1999 al 31 de diciembre de 2004, el reconvencionista no hizo ningún tipo de acción, solicitud de cobro, carta notariada, constitución en mora, demanda o acto judicial alguno para el cobro de las bonificaciones cuyo cobro reclama ni realizó ningún acto que pueda interrumpir la prescripción así que se evidencia que ha operado la prescripción, habiendo transcurrido 5 años.

Apuntó que, considerando que desde la gestión 1999, fecha en la que se inicia el contrato de prestación de servicios suscrito entre el Banco Nacional de Bolivia y el SIN, hasta la presentación de la demanda contencioso administrativa el 10 de octubre de 2011, han transcurrido 12 años, tiempo en el cual, el reconvencionista tampoco realizó ningún acto para el cobro de las bonificaciones supuestamente adeudadas por el SIN por lo que no hubo interrupción de la prescripción establecida en los arts. 1.503 y siguientes del Cód. Civ.

IV.2. Petitorio.

Solicitó se declare probada la excepción planteada.

IV.3. Contestación a la demanda reconvencional.

Señaló que el Banco Nacional de Bolivia muy escasamente, en el Otrosí 1º del memorial de 13 de diciembre de 2011, hizo referencia a una demanda reconvencional, sobre la que se debe tener en cuenta que el Contrato C.ASES 92/99 establecía obligaciones al contratado y al contratante, donde el contratado debía recaudar tributos para el Estado y el contratante debía cancelar una comisión por el servicio prestado, por lo que por la relación contractual, conmutativa de concesiones y obligaciones recíprocas mutuas fue cumplido por el Servicio de Impuestos Nacionales; sin embargo, llama la atención que dicha entidad bancaria, incluso luego de haber cobrado puntualmente sus comisiones por los servicios prestados, requiera después de más de once años de realizarse la reunión de conciliación de montos, multas y bonificaciones, el pago de estos (teniendo en cuenta que la demanda reconvencional fue notificada el 12 de marzo de 2015, cuando durante todo el transcurso de tiempo en el cual la administración tributaria solicitó al Banco Nacional de Bolivia S.A., la presentación de sus descargos, nunca solicitó cobro alguno de bonificaciones y muy extrañamente ahora alega recordar que el SIN supuestamente le adeudaría por concepto de servicios prestados sin siquiera señalar el monto adeudado ni adjuntar liquidación alguna o documentación que demuestre que evidentemente el SIN adeudaría alguna suma al Banco Nacional de Bolivia como se arguye, olvidando que si pretendía realizar dichos cobros tenía el plazo de cinco años, pues ninguna deuda es eterna sino tiene un plazo límite para su cobro, plazo que se explicó abundantemente en la excepción de prescripción opuesta y que para el presente caso, precluyó conforme lo establecido en el art. 1.507 del Cód. Civ., por su actuar negligente.

Finalmente señaló que existió bilateralidad y contradicción en el proceso de conciliación de multas y bonificaciones que determinó que el adeudo por multas al Banco Nacional de Bolivia, por incumplimiento de sus obligaciones contraídas en el Contrato C.ASES 92/99 se evidencia que contrariamente a los actos que realizó el SIN para el cobro

de lo adeudado, el reconvencionista no hizo ningún tipo de medida para el cobro pretendido, lo que claramente hace que la demanda reconvencional interpuesta carezca de fundamento serio y/o argumento lógico para ser formulada.

IV.4. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda reconvencional.

V.- Del problema jurídico planteado.

V.1. Demanda del Servicio de Impuestos Nacionales.

La entidad demandante solicita a esta Sala Plena se ordene al Banco Nacional de Bolivia S.A., pagar la suma de Bs 3.088.192,91 por incumplimiento de lo establecido en los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999 por lo que demanda el pago de las multas acordadas en el contrato.

Al efecto señaló que el Contrato C.ASES 92/99, constituyó una relación jurídica entre el SIN y el Banco Nacional de Bolivia estipulando concesiones, derechos y obligaciones recíprocas y mutuas para ambos contratantes y en cuya Cláusula Décimo Segunda, se convino que el contratado se obligó a asumir las multas que el SIN le imponga como resultado del incumplimiento de los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 y de acuerdo al art. 38 de la referida resolución ministerial en el plazo de 5 días para pagar la multa o presentar descargos. Añadió que en el caso, el contrato se resolvió por cumplimiento o vencimiento de plazo el 31 de diciembre de 2004.

El Banco Nacional de Bolivia participó activamente del proceso de conciliación de deudas que concluyó el 26 de octubre de 2007 y en el que se estableció que el contratado Banco Nacional de Bolivia, incumplió los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783 siéndole aplicables las multas 2, 4, 5, 6, 8, 10 y 17. Cuyo pago fue incumplido, por lo que el banco demandado, vulneró su obligación de entregar una cosa cierta y determinada al SIN, siendo pasible al pago de daños y perjuicios conforme previenen los arts. 310-II) y 339 del Cód. Civ., en razón de haber firmado el acta de reunión conciliación de montos, multas y bonificaciones y haber tomado conocimiento del importe preliminar de multas establecidas por la Gerencia Nacional de Gestión de Recaudación y Empadronamiento; presentar notas solicitando ampliación de plazo para la revisión y presentación de descargos, presentarlos de forma gradual hasta el 25 de enero de 2007; posterior resolución del contrato que ocurrió el 31 de diciembre de 2004, participó activamente del proceso de conciliación de multas en el que fueron aceptados sus descargos y una vez analizados y reprocesado el adeudo, se negó a cumplir dicha obligación.

Continuó señalando que tampoco el contratado puede alegar prescripción o inacción ya que por las fechas de las notas de notificación y notas de reclamo y respuesta del contratado, se evidencia que el SIN jamás renunció a su acreencia y pretensión de cobro; es así, que constituyó en mora al deudor de acuerdo al art. 340 del Cód. Civ., como se desprende de la Nota SIN/PE/GG/GNGRE/DNGRBOE/NOT/3360/2010 de 25 de noviembre, notificada el 2 de diciembre de 2010, mediante notario de fe pública, máxime si el ahora demandado, por nota GNOP/127672010 de 1 de diciembre de 2010, expresó su negativa a cumplir la obligación por lo que la constitución en mora tiene efecto sin intimación o requerimiento, de acuerdo al art. 341 del Cód. Civ.

También indicó que la demora en el cobro de dichas multas se debió a la entera responsabilidad del banco demandado, porque el 31 de julio de 2006, con nota GNGRE/DRBOE/6625/06 dirigida al Viceministro de Tesoro y Crédito Público (fs. 129 a 132)

,informó que las declaraciones juradas y boletas de pago no habían sido transcritas debido a que el SIN rechazó órdenes de transferencia que fueron observadas desde la gestión 2000 y que no habían sido reingresadas al entonces SNII, con las correcciones respectivas siendo responsabilidad del contratado y que, a partir de la gestión 2003, se fue requiriendo a las entidades financieras regularizar la entrega de las órdenes de transferencia rechazadas e información asociada a través de notas, y que esa información fue entregada con mucha demora, efectuando el SIN requerimientos semanales, sin que las entidades financieras involucradas le dieran la importancia correspondiente, habiendo en su momento incluso recurrido a ASOBAN para que interponga sus buenos oficios a fin de concluir con el tema. Por todo lo mencionado, la entrega de esa documentación e información terminó en octubre de 2005 y posteriormente, se realizó su validación.

Apuntó que la nota GNOP/371/06 recibida el 11 de julio de 2006, muestra la reclamación de la entidad financiera en relación a la comunicación tardía de las multas 1999-2004 y solicita plazo para la revisión de descargos. Por otra parte, la nota GNGRE/DRBOE-6838/2006 recibida por el Banco Nacional de Bolivia el 9 de agosto de 2006, comunicó que la comunicación preliminar de las multas es tardía por el retraso en la entrega de las OT's rechazadas.

Por su parte, el banco demandado, opuso la excepción perentoria de prescripción y, también contestó negativamente la demanda solicitando se tenga como confesión espontánea la afirmación de que el contrato está resuelto por cumplimiento del plazo. Además, que la documentación solicitada, acredita que por parte del SIN, en aplicación de los contratos de prestación del servicio de recaudación de tributos fiscales vigentes a partir del 1 de octubre de 1999, se presentaron diversas fallas por falencias en el sistema del SIN.

V.2. Demanda reconvencional de cobro de bonificaciones planteada por el Banco Nacional de Bolivia.

En virtud del contrato, el Banco Nacional de Bolivia S.A., en el periodo comprendido entre octubre de 1999 a diciembre de 2004, prestó el servicio de recaudación de impuestos al Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de lo cual se le cancelaban comisiones y bonificaciones. Añadió que sin que se repute reconocimiento alguno del Acta de Reunión de Conciliación de Montos, Multas y Bonificaciones de 27 de diciembre de 2004, el SIN declaró y aceptó, conforme al primer párrafo del num. 1), que debió enviar al Banco, un detalle de bonificaciones hasta el 4 de enero de 2005, mismo que acreditaría el monto efectivamente adeudado por el SIN al Banco Nacional de Bolivia por los servicios prestados que concluyeron el 31 de diciembre de 2004; sin embargo, ese detalle no fue enviado ni puesto a consideración del banco en la fecha señalada ni hasta la fecha de la demanda reconvencional para su aceptación u observación.

Las bonificaciones adeudadas por el SIN conforme a lo establecido en el contrato y la resolución, eran generadas por su sistema informático y puestas a consideración del banco, para con su aceptación, efectuar el pago.

Señaló que al no haberse dado cumplimiento a la remisión el detalle de las bonificaciones adeudadas por el SIN, el Banco Nacional de Bolivia dejó de percibir las mismas en los términos establecidos en el contrato, menoscabando sus ingresos por servicios efectivamente prestados.

Ante dicha demanda, la administración tributaria planteó excepción de prescripción y contestó negativamente la demanda.

VI.- Antecedentes.

Planteado el objeto de la controversia en el acápite anterior y a fin de resolver, la revisión de los antecedentes procesales informa lo siguiente:

I. Con D.S. N° 24596 de 6 de mayo de 1997, se estableció en el país, el sistema de pago de tributos fiscales mediante las entidades bancarias y entidades financieras no bancarias. Se previó también, que el Ministerio de Hacienda, reglamentaría el sistema de pago de tributos fiscales y la forma de contratación de las entidades financieras (fs. 9).

II. Dicha reglamentación fue aprobada con R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999. Las obligaciones de las entidades financieras fueron señaladas en los arts. 10 al 27 de la cita R.M. N°. En cuanto a las sanciones por incumplimiento de las obligaciones de las entidades financieras, fueron previstas en los arts. 30 (mora en la acreditación de la recaudación), 31 (mora en la presentación de la información primaria en medio magnético), 32 (completitud de los datos primarios con respecto a los datos finales), 33 (mora en la presentación de la información definitiva en medio magnético), 34 (calidad de la información transcrita por las entidades financieras), 35 (mora en la presentación de la información documental), 36 (completitud en la entrega de documentos físicos al SIN).

Resulta relevante mencionar que en todas las cláusulas mencionadas precedentemente, se previó la aplicación de multas pecuniarias y también, condiciones resolutorias del contrato como es el caso de las cláusulas 30, 33, 35. El art. 38, informa que el plazo para el pago de las multas o para el descargo de las notificaciones, es de 5 días, y que en caso de existir 3 notificaciones sin respuesta, se considera como causa tácita de resolución del contrato.

III. El art. 43, señala que la producción de actos distintos a los contraídos con la administración tributaria significará incumplimiento del contrato que da lugar a la resolución de pleno derecho del mismo, de conformidad con los arts. 568 y 569 del Cód. Civ., y al resarcimiento de daños y perjuicios.

El 1 de diciembre de 1999, el Servicio de Impuestos Nacionales y el Banco Nacional de Bolivia suscribieron el Contrato .ASES 92/99 por el que convinieron la prestación del servicio de recaudación de tributos fiscales que realizaría el Banco Nacional de Bolivia por cuenta del SIN, a través de la recepción de declaraciones juradas originales y/o rectificatorias, boletas de pago y otros documentos de pago de contribuyentes a quienes el SIN definía como resto de contribuyentes, de acuerdo a lo establecido en la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999, en el pliego de condiciones, en la resolución de adjudicación y en el contrato.

La Cláusula Vigésimo Segunda, prevé que para el caso de producirse mora en el cumplimiento de las obligaciones del Banco Nacional de Bolivia, el banco declara conocer y dentro de los márgenes de responsabilidad, acepta el contenido de los arts. 30 al 26 de la R.M. N° 783/99.

Respecto a la vigencia del contrato, la Cláusula Vigésimo Séptima señala que la prestación del servicio de cobranza de tributos se inició el 1 de octubre de 1999, fecha que queda establecida como inicio de la vigencia del contrato que debido a imponderables se suscribió el 1 de diciembre de 1999.

El plazo de conclusión fue modificado con notas GNGRE/DRBOE/2693/04 de 29 de abril de 2004 (fs. 54), GNGRE/DRBOE/3866/02 de 29 de agosto de 2002, GNGRE/DRBOE/2065/2003 de 20 de marzo (fs. 58), GNGRE/DRBOE/6300/03 de 22 de

agosto de 2003 (fs.60), GNGRE/DRBOE/8316/03 de 24 de noviembre de 2003 (fs. 62), GNGRE/DRBOE/0695/04 de 19 de febrero de 2004 (fs. 64), para finalmente ser señalado el 31 de diciembre de 2004 (nota GNGRE/DRBOE/4059/04 de 28 de junio de 2004 – fs. 66).

IV. Cursa también, de fs. 68 a 71, copia del acta de reunión de conciliación de montos de multas y bonificaciones, que da cuenta de que el 27 de diciembre de 2004, se efectuó una reunión inicial entre la administración tributaria y los representantes de los Bancos de Crédito de Bolivia S.A., Mercantil S.A., Unión S.A., Banco Nacional de Bolivia S.A., Ganadero S.A., Económico S.A., Santa Cruz S.A., Solidario y las Mutuales Guapay, La Paz y la Primera, en la que el SIN se comprometió a enviar a las entidades financieras bancarias y no bancarias hasta el 4 de enero de 2005, el detalle de bonificaciones y de la infracción por calidad de transcripción e igualmente, informó que en un plazo no mayor a cinco días hábiles desde la recepción del detalle señalado, las entidades financieras bancarias y no bancarias, evaluarían el tiempo que les tomaría realizar la revisión de la infracción y que con nota escrita, debían comunicar a la administración tributaria, la fecha de la entrega revisada con aceptación del detalle enviado o con los respectivos descargos si existiesen. Se señaló también que una vez concluida la revisión definitiva, comunicarían la misma al SIN para que se emita la notificación definitiva para el pago de la multa.

La indicada acta señala también, que el SIN posteriormente enviaría las infracciones en el siguiente orden: No acreditación en placo, diferencia de datos primarios – datos finales, entrega extemporánea de datos primarios en periodo, entrega extemporánea de datos finales en periodo, entrega de documentos físicos en defecto o en exceso y entrega extemporánea de documentos físicos. Se dejó constancia también, de que la revisión de cada una de esas infracciones se iba a efectuar bajo la misma metodología empleada para la infracción de calidad de transcripción, conforme la información fuera devuelta por los bancos y las entidades financieras.

V. Con nota GNGRE/DRBOE/1040/06, recibida en el Banco Nacional de Bolivia el 13 de septiembre de 2006, el SIN remitió al Banco los listado de apoyo correspondientes a 1999 a 2004 de las sanciones siguientes: completitud en la entrega de documentos físicos al SIN (Bs 24.159,97), completitud de datos primarios con respecto a datos finales (Bs 142.097,08) y calidad de información transcrita por las entidades financieras (Bs 28.487,85). Asimismo, señaló que el banco debía dar su conformidad o hacer conocer observaciones hasta el lunes 20 de febrero de 2006.

VI. El Banco Nacional de Bolivia, con notas GNOP/0098/06 de 20 de febrero, 0371/2006 de 7 de julio, 476/06 de 30 de agosto, 1871/06 de 2 de octubre de 2006, 782/06 de 30 de noviembre de 2006 y 830/06 de 15 de diciembre de 2006, presentó descargos y formuló observaciones (fs. 77 a 86). ´

VII. De fs. 100 a 124, cursan las notas de crédito GNRE/DRBOE/6917/2007, 6918, 6919, 6920, 6921, 6922 y 6982, todas de 9 de noviembre de 2007, notificadas el 16 de noviembre del mismo año, con las que el SIN comunicó el monto final de las multas 2, 4, 5, 6, 10, 8 y 17.

VIII. Con nota GNOP/0573/2007 de 22 de noviembre, recibida por el SIN el 12 de septiembre de 2007, el Banco Nacional de Bolivia señaló que la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999 no se encontraba vigente, que no podía resolverse un contrato ya extinguido y que se habían devuelto las boletas de garantía otorgadas por el banco (fs.- 125-126).

IX. De fs. 127 a 128, cursa la nota SIN/PE/GG/GNGRE/DNGRBOE/NOT/3360/10 de 25 de noviembre de 2010, con la que reiteró las notificaciones de multas.

X. En el curso del presente proceso, con Resolución N° 32/2017 de 13 de marzo, se promovió acción de inconstitucionalidad concreta del art. 6 e la L. N° 620, habiéndose pronunciado el A.C N° 0285/2017-CA de 11 de octubre, que ratificó la resolución de esta Sala Plena.

XI. Atendiendo la solicitud formulada por el Banco en el Otrosí 5º del memorial de fs. 273 a 282 vta., la Sala Plena, con A.S. N° 155/13 de 9 de mayo de 2013, se ordenó la remisión de la documentación solicitada, constando de fs. 331 a 335, fotocopias legalizadas de la nota DG 218/99 de 9 de noviembre de 1999, suscrita por el Director del SNII y dirigida al Secretario Ejecutivo de ASOBAN, en la que amplió el periodo de adecuación por 30 días más y señaló que los errores del sistema fueron corregidos, incluso atendiendo solicitudes de modificaciones a los procesos hechas por las entidades financieras.

Además, que en la casa matiz de todas las entidades financieras, se efectuó un reproceso con el propósito de depurar la información con errores (duplicada, incompleta) producida por errores de operación del software de resto sucursal.

La nota AG/DG-117/11 de 28 de mayo de 2001, da cuenta de que la aplicación de multas se mantiene como fue definida originalmente.

Cursa de fs. 333, un certificado expedido por el Servicio de Impuestos Nacionales que señala que no existen notificaciones para bonificaciones pendientes de envío.

XII. Finalmente, corridos los respectivos traslados para la réplica y dúplica de ambas demandas, tramitadas como proceso ordinario de puro derecho hasta el decreto de autos para sentencia.

VII.- Análisis del problema jurídico planteado.

VII.1. Excepciones perentorias de prescripción.

Planteadas tanto por el Banco contra la demanda del Servicio de Impuestos Nacionales, con por dicha entidad contra la demanda reconvencional del Banco Nacional de Bolivia S.A., las cuales son de resolución preferente, motivo por el cual, recordando que esta Sala Plena pronunció las siguiente sentencias:

- Sentencia N° 274/2015 de 25 de junio, proceso contencioso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Mercantil S.A.

- Sentencia N° 282/2015 de 25 de junio, proceso contencioso proceso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Mercantil S.A.

- Sentencia N° 50/2016 de 15 de febrero, proceso contencioso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Ganadero S.A.

- Sentencia N° 100/2016 de 30 de marzo, proceso contencioso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco de Crédito de Bolivia S.A.

- Sentencia N° 452/2016 de 27 de septiembre, proceso contencioso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., pronunciada en cumplimiento de lo ordenado por el Tribunal de Garantías constitucionales que dejó sin efecto la Sentencia N° 282/2013.

- Sentencia N° 493/2016 de 7 de noviembre, proceso contencioso seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales contra el Banco Mercantil Santa Cruz S.A. Esta resolución fue emitida en cumplimiento de lo ordenado por el tribunal de garantías que revocó en parte la Sentencia N° 274/2015.

De acuerdo a la relación precedente, en todos los procesos contenciosos se ha discutido similar temática; es decir, que la administración tributaria planteó como pretensión de su demanda el cobro de multas emergentes de la ejecución de un contrato de prestación de servicio de cobro y recaudación de impuestos, en los que se planteó como defensa la excepción de prescripción y demanda reconvencional, por lo que al existir similitud fáctica, esta Sala Plena debe considerar dichas resoluciones como jurisprudencia relevante, en razón también, del principio de predictibilidad de las resoluciones judiciales vinculado directamente con el principio de certeza jurídica y que algunas de las sentencias mencionadas fueron dictadas en cumplimiento de resoluciones de tribunales de garantías constitucionales como es el caso de las Sentencias Nos. 452/2016 y 493/2016.

Ahora bien, sobre la excepción de prescripción de la pretensión de cobro de multas planteada por el Banco Nacional de Bolivia S.A., en la presente demanda señalando que conforme a lo señalado en el art. 1493 del Cód. Civ., la prescripción empieza a correr desde que el derecho ha podido hacerse valer; consiguientemente, el SIN podía hacer valer el cobro de las supuestas multas desde el momento en que acaeció el hecho generador de cada una de ellas, conforme al proceso de recaudación que se realizaba diariamente, extremo que se evidencia en la documentación arrimada al proceso por el SIN, extraída de los reportes de sus sistema informático (SIRAT) en el cual se detallan las fechas exactas de los supuestos incumplimientos que generaron diariamente las multas demandadas y que el único acto idóneo para interrumpir la prescripción conforme lo señalado por el art. 1503 del Cód. Civ., por el cual el SIN procuró por primera vez el cobro de las supuestas multas, fue notificado el 16 de noviembre de 2007, por lo que los montos comprendidos entre el 1 de octubre de 1999 al 15 de noviembre de 2007.

Al respecto las resoluciones citadas han señalado (se transcribe parte de la Sentencia N° 452/2016: "… Este Tribunal procede a resolver la presente excepción perentoria de prescripción trienal argumentando:

1. Recordar en principio que el tratadista alemán Oscar von Bulow, denominó presupuestos procesales a determinadas circunstancias de hecho o de derecho sin los cuales el proceso no tiene existencia jurídica, ni validez formal y por tanto sin su presencia no podría constituirse una relación jurídica y tampoco podría obtenerse un pronunciamiento de fondo sobre el asunto en cuestión.

Estos presupuestos procesales si son interpuestos a instancia de parte se los denomina excepciones, pudiendo ser procesales o sustanciales, no obstante ambas no ingresan a analizar el fondo de la pretensión, sino que son cuestiones previas al caso concreto de la pretensión, como ser la incompetencia, la impersonería, cosa juzgada y entre ellas está también la prescripción. Esto implica que la prescripción es un mecanismo de defensa a través del cual no se analiza la cuestión de fondo, tampoco se debe discutir si la obligación exigida fue correctamente elaborada o no, únicamente lo que debe analizarse es si la parte actora tiene legitimidad procesal, para exigir el pago de lo adeudado vía instancias judiciales, toda vez que la prescripción es una manera de extinguir una obligación a consecuencia de la dejadez del acreedor en no exigir de manera oportuna el pago de lo adeudado.

A lo expuesto, es pertinente señalar que el Cód. Civ., a partir del art. 1507, ha constituido diferentes clases de prescripción patrimonial, según el plazo de su procedencia, dependiendo el tipo de acreencias.

2. El Banco Mercantil Santa Cruz S.A., pide que el monto de dinero pretendido por el SIN se declare prescrito en mérito a "una prescripción trienal" contenida en el art. 1508 del Cód. Civ., que indica: "I. Prescribe a los tres años el derecho al resarcimiento del daño que causa un hecho ilícito o generador de responsabilidad, contados desde que el hecho se verificó" (Textual).

De lo transcrito se advierte que el derecho a demandar judicialmente el resarcimiento de un daño prescribe en 3 años, computados a partir de identificado el mismo, con la aclaración que este resarcimiento debe tener su origen en un hecho ilícito.

3. En el caso concreto la entidad excepcionista admite que el SIN comunicó al contratado por escrito las siete multas, el 9 de noviembre de 2007 y recién el 25 de noviembre de 2010, constituyó en mora mediante Nota Cite: SIN/PE/GG/GNGRE/DNGRBOE/NOT/3355/10, notificada el 2 de diciembre de 2010 mediante Notario de Fe Pública Doctora Guisela R. Patzi Ardiles, habiendo transcurrido más de tres años, argumento con el que pide se declare probada la presente excepción trienal de prescripción.

Este argumento jurídico no tiene correspondencia con el art. 1508 del Cód. Civ., en virtud a que los Bs 32.322.494,31 según se advierte de los datos del expediente- no son consecuencia de ningún hecho ilícito, más por el contrario, son consecuencia de la aplicación de las sanciones previstas en los arts. 30 al 36 de la R.M. Nº 783/99, preceptos legales que luego de haber sido promovida la acción de inconstitucional concreta, fue rechazada por Resolución Nº 166/2012 de 13 de junio, y aprobada por el Tribunal Constitucional Plurinacional a través del A.C N° 0689/2012-CA de 2 de agosto, cuya copia legalizada cursa de fs. 503 a 507 del expediente.

4. A lo explicado y fundamentado, se suma que la actual C.P.E., a través del art. 109-I ha previsto el principio de "judicialización directa de los derechos y garantías previstos en dicho texto Constitucional". Ello implica que en materia de Derechos y Garantías fundamentales, la CPE es de aplicación directa –como corresponde a un Estado Plurinacional Constitucional de Derecho-, habiendo superado de esta manera el modelo de Estado de Derecho. Complementando, los arts. 410, 256 y 13-IV de la misma C.P.E., admite que en materia de Derechos y Garantías fundamentales, Bolivia admite la supranacionalidad, vale decir que el Bloque de Constitucionalidad, en determinados casos concretos es preferente a la propia Constitución.

Aclarar que lo previsto en el art. 324 de la C.P.E., no corresponde a la parte dogmática, sino orgánica, más concretamente a una política fiscal, consiguientemente no es coherente que el demandado excepcionista pretenda aplicar principios y características propias de la parte dogmática a disposiciones que hacen a la estructura institucional del Estado, contenidas en la parte orgánica.

En virtud de todos estos argumentos fáctico procesales y jurídicos, no corresponde la procedencia de la excepción de prescripción trienal…"

En coherencia con dicho entendimiento, la prescripción invocada no ha sido probada. Similar razonamiento debe aplicarse para el caso de la excepción de prescripción de la

pretensión de cobro de bonificaciones planteada por el Banco Nacional de Bolivia S.A., en su demanda reconvencional, correspondiendo entonces, resolver ambas demandas en el fondo.

VII.2. Demanda de cobro de multas planteada por el Servicio de Impuestos Nacionales.

En el marco de los problemas jurídicos planteados en este proceso doble y, considerando que la pretensión planteada por el Servicio de Impuestos Nacionales consiste en el cobro de multas al Banco Nacional de Bolivia S.A., entidad que obligada por el Contrato C.ASES 92/99, a la prestación del servicio de recaudación de tributos fiscales por cuenta del SIN habría incumplido los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783/99.

Por su parte el Banco, solicitó se tenga como confesión espontánea la afirmación de que el contrato está resuelto por cumplimiento del plazo y que las notas DG 218/99 de 9 de noviembre de 1999 y AG/DG 117/2001, acreditan que por parte del SIN, en aplicación de los contratos de prestación del servicio de recaudación de tributos fiscales vigentes a partir del 1 de octubre de 1999, se presentaron diversas fallas por falencias en el sistema del SIN.

Ahora bien, corresponde en este punto recordar que existen resoluciones que han puesto fin a procesos contenciosos intentados por el Servicio de Impuestos Nacionales contra entidades bancarias, en los cuales, s han resuelto los temas planteados en la presente controversia, así se tiene:

Que la Sentencia N° 452/2016 de 27 de septiembre, en relación a la pretensión formulada por el Servicio de Impuestos Nacionales, ha resuelto: "…de lo inferido el Tribunal Supremo se ratifica en lo resuelto en la Sentencia Nº 282/2013 y sólo pasa a dar respuesta a los puntos que el juzgado de garantías considero que no hubiesen sido respondidos, bajo las siguientes consideraciones:

1.- Que los principios rectores que deben guiar al razonamiento de la presente decisión judicial, son el de congruencia y verdad material, mismos que tienen rango constitucional y son parte del debido proceso.

2.- Bajo estas dos premisas, a través de la prueba documental cursante en obrados se ha demostrado de manera indubitable:

a) Que el Poder Ejecutivo ahora Órgano Ejecutivo, mediante D.S .Nº 24596 de 6 de mayo de 1997, estableció el sistema de pago de tributos fiscales, mediante entidades financieras bancarias y no bancarias, otorgando al Ministerio de Hacienda hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas la responsabilidad reglamentaria. Este mediante R.M. N° 783, de 10 de junio de 1999, reglamentó el Sistema de Recaudación para el Resto de Contribuyentes y autorizó al Director del Servicio Nacional de Impuestos - Internos hoy Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), efectuar el proceso de contratación de las entidades financieras para el servicio de recaudación. En ese marco, el SIN a través de la R.A. Nº 03-0800-99 de 18 de julio de 1999, autoriza la convocatoria pública nacional a las entidades financieras para la provisión de los servicios, concluyendo dicho proceso con la adjudicación, suscripción y firma del contrato de adhesión de 1ro de diciembre de 1999.

b) Que el Contrato C.ASES 84/99 de 1 de diciembre (fs. 216 a 225), establece las diferentes obligaciones entre el SIN – contratante y el Banco Santa Cruz S.A., ahora Banco Mercantil Santa Cruz S.A. - contratado, que las partes declaran conocer, dentro los márgenes de responsabilidad contenidos en los arts. 30 al 36 de la R.M. N° 783/99, y las multas

adicionales y para auditorias señalada en la Cláusula Décima Tercera del contrato; evidenciando de esta manera la relación contractual.

c) Que el referido contrato administrativo, estuvo vigente en cuanto hace a la prestación del servicio hasta el 31 de diciembre de 2004, según se acredita por la documentación de fs. 66 y la entidad demandada admite este extremo a tiempo de contestar a la pretensión jurídica en los siguientes términos: "….sino que se extinguió por cumplimiento del plazo, o sea llegó a término el plazo de duración del contrato y de esta forma se extinguió el 31 de diciembre de 2004" (fs. 67);

d) Que de acuerdo al inc. c) de la cláusula vigésima segunda (del plazo), establece que el contrato quedará resuelto con el simple vencimiento del plazo, si no se procede a la renovación, y habiéndose cumplido dicho plazo, correspondía en aplicación del art. 47 de la R.M. N° 783/99, la conciliación de adeudos. El citado contrato vigente desde el 1 de octubre de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2004, fecha a partir de la cual, el SIN inicio el proceso de conciliación de multas y bonificaciones, reunión llevada a cabo el 27 de diciembre de 2004, con la participación de los representantes de las partes, suscribiéndose el acta cursante de fs. 68 a 71 donde en el Punto 1) metodología de revisión, último párrafo, se acuerda que la revisión de cada una de las infracciones (multas) se efectuará bajo la misma metodología empleada para la infracción calidad de transcripción, conforme la información sea devuelta por las entidades financieras, proceso de conciliación que concluyó el 3 de marzo de 2007, cuando el contratado terminó con la entrega de sus descargos.

e) Que el SIN, a consecuencia de la R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999, que tiene como objetivo el de "…reglamentar el sistema de pago de tributos fiscales mediante las entidades financieras bancarias y las entidades financieras no bancarias, autorizadas para su funcionamiento por la Superintendencia de Bancos y Entidades Financieras" (art. 1), a través de su art. 11, referente a "(Equipamiento de las sucursales y casa matriz)", dispone que será el SIN quien debía proporcionar a la entidad financiera –en este caso al Banco Mercantil Santa Cruz S.A.- un módulo informático, con el cual debía efectuarse las actividades de recepción, consolidación y generación de archivos de datos primarios, captura de formularios de impuestos, generación de datos finales, control de las acreditaciones y todas las otras actividades de carácter operativo de la casa matriz. Finaliza este artículo indicando: "El software que el Servicio Nacional de Impuestos Internos instale o proporcione para su instalación es de utilización obligatoria para la entidad financiera." (Textual).

El art. 12 en su inc. b) señala que las entidades financieras deberán emplear para todas las operaciones el software proporcionado por el SIN, reiterado en su art. 13-c).

Ahora en su art. 16 referentes a las obligaciones operativas de las entidades financieras en las casas matrices, en cuanto a los datos finales y documentos físicos refiere:

h) Recibir los documentos físicos de cada una de las sucursales en los plazos que la misma casa matriz establezca y que le permitan cumplir con el plazo de entrega de datos finales al SIN.

i) Controlar que todos los documentos mencionados en los datos primarios se reciban físicamente, con apoyo del sistema automatizado.

j) Distribuir los documentos para su captura en el sistema de acuerdo con los recursos disponibles.

k) Efectuar la doble captura, utilizando el sistema automatizado proporcionado por el SIN, realizando las acciones que se soliciten en pantalla.

l) Generar los datos finales en los medios establecidos.

m) Entregar los archivos de datos finales a la oficina nacional del SIN, bajo las validaciones y controles que el SIN establezca, y en los plazos determinados.

n) Consolidar los documentos físicos, organizarlos y entregarlos al SIN en perfectas condiciones, en forma completa, correcta, dentro de plazo establecido y bajo los controles y validaciones que el SIN establezca.

Como se observa los documentos físicos son recibidos con el apoyo del sistema automatizado, software que permite el control, distribución, generación de datos finales, la entrega de los archivos bajo las validaciones que establezca el SIN.

Asimismo en el art. 20, en cuanto a la Organización y Entrega de Documentos, refiere que los funcionarios responsables de las sucursales deberán organizar los documentos recepcionados de la siguiente manera:

a) Los documentos deben ser organizados bajo el esquema predefinido y en el orden que indiquen los reportes del sistema. En todos los casos los documentos corresponden a un resumen de recaudación y dentro de éste presentan un ordenamiento por cajero y por orden de recepción, el cual debe cumplirse.

b) Una vez culminada la organización de los documentos, se ordenaran los resúmenes de recaudación en orden ascendente y se armará un paquete total de remisión a la casa matriz. La información del paquete de remisión será generada por el sistema, debiendo el responsable de la sucursal, conformar su información y firmar la impresión respectiva. Cuando el responsable de la sucursal, haya terminado la organización física de los documentos, enviará, usando los mecanismos que cada entidad financiera establezca, el paquete de remisión a la casa matriz.

De este artículo se infiere que la organización y entrega de documentos se efectúa conforme a los reportes del sistema, armando un paquete total de remisión generada por el mismo con destino a la casa matriz de cada entidad financiera.

El art. 22 con respecto a la recepción y proceso de documentos físicos en casa matriz, refiere que los procesos que se realizan en la casa matriz con los documentos físicos son los siguientes:

a) Recepción y verificación de documentos físicos.

En la casa matriz se realizará un primer control de los documentos físicos que fueron remitidos por cada sucursal sobre la base de la información primaria que se recibió previamente, determinándose de esta forma los posibles errores de las sucursales para adelantar los correctivos pertinentes, utilizando la opción respectiva del sistema.

b) Captura de documentos físicos.

Una vez efectuada la recepción física de los documentos, se inicia el proceso de captura, con aquellos paquetes que no tiene errores. Para todos los efectos se entenderá como paquete, tanto física como magnéticamente, a un resumen de recaudación con sus correspondientes formularios.

El proceso de captura consiste en que cada transcriptor digita el número de orden de resumen de recaudación que desea trabajar, ante lo cual el sistema ubica la información

correspondiente del resumen y los formularios, habilitando el proceso de captura, que se inicia con la inclusión por parte del transcriptor del número de orden del primer formulario. Ubicada la información por el sistema el transcriptor debe digitar todos los datos con información del formulario; una vez confirmada la inclusión de todos los datos, debe redigitarlos en su totalidad.

El sistema compara casilla a casilla las dos transcripciones y en los casos que detecte diferencias obliga a una tercera digitación de las casillas con error, hasta que dos de las tres capturas sean iguales. Culminadas las digitaciones requeridas, se habilita la captura del siguiente formulario.

Culminada la transcripción de todos los formularios de un paquete, el sistema los deriva al proceso de cargue de envío al SIN.

c) Generación de datos finales de operaciones de recaudación.

Una vez que se haya concluido de manera correcta la transcripción de todos los formularios de impuestos, que pertenecen a distintas sucursales y están asociadas a su respectiva orden de transferencia; el software permitirá la generación de medio magnético de datos finales y la impresión documental correspondiente. El sistema permite que se genere información únicamente para aquellas órdenes de transferencia que se encuentren completamente transcritas.

Cuando se requiera realizar algún ajuste a las órdenes de transferencia enviadas sobre la base de los datos primarios, el sistema lo permitirá, destacando el hecho que debe realizarse antes de enviar el medio magnético y de que esta información de ajuste concierne y debe ser remitida al Banco Central de Bolivia, por cuanto el SIN realizará sus procesos de control, cierre y conciliación sobre la base de la información definitiva enviada por las entidades financieras.

d) Envío de datos finales al SIN.

Una vez concluida la transcripción de todas las órdenes de transferencia se ingresa la opción del sistema que permite la consolidación y generación del medio magnético que debe ser enviado al SIN.

Los medios magnéticos conteniendo la información capturada, deben ser entregados al SIN, dentro del plazo establecido en el art. 25, acompañándolos de un documento de remisión generado también por el sistema, que contiene la información de identificación del respectivo medio.

La ordenes de transferencia que se envíen de esta forma, se consideraran las definitivas, por haber sido generadas a partir del 100% de la información de los formularios de impuestos que fueron capturados.

e) Organización de documentos y envió al SIN.

En forma paralela a la generación de los archivos de datos finales a enviar al SIN, el sistema genera las planillas diarias consolidadas, que contiene la información de los documentos que serán entregados, con el mismo ordenamiento de los archivos magnéticos respectivos. El ordenamiento de los documentos físicos a ser enviados, en consecuencia, debe coincidir con el de los medios magnéticos, proceso que deberá ser adelantado por la casa matriz.

En caso que los documentos físicos no estén ordenados en la forma establecida no serán aceptados por el SIN.

Los documentos, serán enviados al SIN, un día después del envió de los medios magnéticos.

De lo inferido se tiene que el uso del software que el SIN proporciónó a la entidad bancaria se lo utilizó para todas las actividades de recepción, consolidación y generación de archivos de datos primarios, captura de formularios de impuestos, generación de datos finales, control de acreditaciones y todas las otras actividades de la casa matriz; estableciendo que el uso del sistema informático debe ser empleado en todas las operaciones.

Dicho software, en mérito a la naturaleza de la prestación de servicios pactada, se considera como un sistema central de cuyo funcionamiento dependen los demás subsistemas para el cumplimiento cabal de las obligaciones asumidas por el contratado, de modo que si el software presenta algún problema, se incumple los plazos pactados en las distintas operaciones.

En ese entendido, la entidad demandada, manifestó en su contestación que el referido software –proporcionado por el SNII- no era apto y eficiente para la prestación del servicio, por consiguiente las multas impuestas a la entidad crediticia por determinados incumplimientos de plazos, no tendrían su origen en la responsabilidad de la entidad bancaria, sino en el mal funcionamiento del referido software, que no permitió desarrollar las operaciones con normalidad.

- Sobre este punto en concreto, se hace mención a la copia legalizada del CITE 502/99, de “26 de octubre de 1999” y de su contenido, advirtiéndose que el Secretario Ejecutivo de la Asociación de Bancos Privados de Bolivia (ASOBAN), comunicó al Director General del SIN, 2 situaciones, una de ellas hace referencia a que “se habría presentado varios problemas en el funcionamiento del sistema informático o software -que fue proporcionado por el SNII- en las diferentes sucursales y casa matriz. (Se asume que dentro este reclamo está incluido el Banco Mercantil Santa Cruz S.A.), toda vez que el documento al que se está haciendo referencia fue adjuntado por la entidad actora. (Anexo 1). Así también, las partes hacen referencia al CITE 218/99 de 9 de noviembre, por el que SIN, da respuesta al reclamo que presentó ASOBAN a través del CITE 502/99 y en lo que hace a los problemas en el sistema informático indica: “que aparentemente los referidos errores en el sistema informático se habrían corregido”, sin embargo, la misma nota, contiene una contradicción, en el quinto punto cuando indica: “Más demoras en la acreditación serán consideradas a través de los procedimientos de descargo siempre y cuando el dinero haya sido transferido a la cuenta de recaudaciones tributarias que tiene cada entidad financiera en el Banco Central de Bolivia”. Esta contradicción radica; 1. Por un lado el SIN admite que el sistema informático sí tuvo problemas de funcionamiento, por ello procedió a solucionarlos; 2.Pese a ello, el SIN abre la posibilidad que existan demoras en la acreditación o remisión de determinada información y ante estas posibles demoras, de manera taxativa comunica que si se permitirá la presentación de descargos, siempre y cuando, la entidad financiera haya transferido los dineros respectivos a las cuentas que tienen en el Banco Central de Bolivia.

- A lo manifestado, se suma que la referida R.M. N° 783 de 10 de junio de 1999, expresamente regula los “Plazos para la acreditación de los importes recaudados y entrega de información al SIN”, emergiendo del contenido de dicha disposición legal que -en el caso

concreto- dos situaciones: a) De los dineros recaudados por concepto de cobro de tributos, estos importes debía depositar al Banco Central de Bolivia; (Lo que se asume hizo en el caso concreto, el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., durante la vigencia del contrato de prestación de servicios al no existir prueba en contrario) y b) Simultáneamente debía remitir la información de lo recaudado, en medio magnético, también en determinados plazos, aspecto éste que según la entidad demandante no habría ocurrido y es consecuencia de este presunto incumplimiento de plazos que se llegó a constituir las diferentes multas, en estricto apego a lo previsto en el art. 30 y ss., de la R.M. Nº 783 multicitadas. Sobre este punto en concreto –reiteramos- el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., no niega que se habría incumplido con los plazos previstos en el contrato administrativo y la referida resolución ministerial, sin embargo sostiene que estos retrasos son consecuencia de la deficiencia del sistema informático que el SIN les brindó – como se explicó anteriormente- Sobre este punto en particular y realizando una interpretación sistemática de la normativa y las diferentes cláusulas que regulaban este contrato administrativo en cuanto a su alcance, corresponde:

a) Tener presente que durante los aproximadamente 5 años de vigencia efectiva que tuvo el contrato de prestación de servicios, tanto la R.M. N° 783/99, como el contrato administrativo, impusieron al SIN obligaciones de seguimiento y fiscalización de plazos.

b) Que en esa lógica, el art. 30 de la R.M. N° señala que la mora por segunda vez en la transferencia de tributos a las cuentas fiscales, implicaba que dentro el plazo de 90 días corridos a partir de la última vez, podía dar lugar a la suspensión definitiva del servicio de recaudación a la entidad morosa y a la resolución del contrato de forma tácita y simple o la aplicación de una multa económica adicional. En el caso concreto se advierte una omisión en este punto, por cuanto a tiempo de elaborar la respectiva liquidación de multas el SIN, comunica a éste tribunal que dichas multas datan de hace varios años, vale decir que presumiblemente, la entidad contratada, habría prestado por varios años, el servicio por el que fue contratado y constantemente incumplía plazos, al respecto SIN no activó ninguno de los mecanismos previstos en la referida resolución ministerial y el mismo contrato administrativo, situación ésta que llama la atención al tribunal, por lo que aplicando el medio probatorio de la presunción, teniendo presente como indicios el CITE Nº 502/99 que fue remitido por ASOBAN al SIN y su respectiva respuesta CITE: DG 218/99 de 9 de noviembre, se concluye en que la poca o ninguna efectividad en cuanto hace al SIN de hacer cumplir las sanciones respectivas, vigentes en la relación contractual, entre esta entidad estatal y el Banco Mercantil Santa Cruz S.A., son prueba suficiente para acreditar que evidentemente, el sistema informático, era poco eficiente para que la entidad contratada, pueda remitir dentro los plazos previstos, los respectivos reportes al SIN, acto éste que es origen central de las multas que pretende hacer efectivo la entidad actora.

c) Teniendo presente lo explicado y asumiendo que el referido software fue proporcionado por el SIN, amparado en el art. 339 del Cód. Civ., que señala: “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”. En el caso de autos, no se advierte prueba idónea que acredite que el software proporcionado por el SIN haya funcionado durante toda la vigencia de la relación contractual, de manera óptima, situación fundamental, por cuanto ese era el medio a través del cual la entidad contratada debía remitir la documentación exigida, dentro de determinados plazos que aparentemente no cumplió.

d) Asimismo cabe referir que la multa por calidad de información transcrita por las entidades financieras, establecido en el art. 34 de la R.M. N° 783, por la que el contratado tiene la obligación de transcribir toda la información de las declaraciones juradas y boletas de pago en forma completa y sin modificar u omitir ningún dato; al respecto como ya se señaló líneas arriba desde el art. 17 hasta el art. 22 establece los aspectos operativos del procedimiento de la recepción y proceso de los documentos, mismos que conforme se advierten requieren el uso del software, puesto que en este sistema se cargaba los archivos correspondientes con el fin de aplicar sobre ellos procesos para controlar la consistencia de la información remitida, para luego consolidarlo, organizar la información, generar las órdenes de transferencia que debían ser confirmadas por el responsable; el sistema debía generar los soportes físicos correspondientes y el archivo magnético para la remisión al Banco Central de Bolivia con las órdenes correspondientes, concluidos todos estos proceso el sistema organizaba la información para producir los medios magnéticos con destino al SIN.

En ese entendido para que la información transcrita por el Banco Mercantil Santa Cruz esté efectuada de forma completa y sin modificar u omitir ningún dato, las mismas requerían del software para procesar sobre los datos registrados la consistencia de la información, a fin de detectar posibles errores y efectuar los correctivos pertinentes, utilizando la opción respectiva del sistema. Asimismo el inc. b) del art. 22 de la R.M. N° refiere al proceso de captura de todos los paquetes que no tienen errores, es decir el resumen de la recaudación con sus correspondientes formularios, proceso en el que el transcriptor tenía que digitar todos los datos con información del formulario, una vez culminada todas la digitaciones requeridas, se habilitaba la captura del siguiente formulario, terminada la transcripción de todos los formularios de un paquete, el sistema los derivaba al proceso de cargue de envió al SIN; es de esta forma que se podía cumplir con una correcta calidad de información transcrita dentro de los plazos establecidos, mismo que no podía ser realizado sin el software respectivo.

e) Con referencia a la mora en la presentación de la información documental y completitud de la entrega de documentos físicos al SIN; continuando con la ilustración del punto anterior y a efectos de responder el agravio interpuesto por la administración tributaria, nos referimos al inc. c) del art. 22, que indica que una vez que se haya concluido de manera correcta la trascripción de todos los formularios de impuestos, el software permitía la generación de medio magnético de datos finales y la impresión documental correspondiente. El sistema permitía que se genere información únicamente para aquellas órdenes de transferencia que se encuentren completamente transcritas; para su posterior envió de datos finales al SIN.

Asimismo refiere que en cuanto a la organización de estos documentos y envió al SIN, el sistema generaba las planillas diarias consolidadas, que contiene la información de los documentos que serían entregados, con el mismo ordenamiento de los archivos magnéticos respectivos. El ordenamiento de los documentos físicos a ser enviados, debían coincidir con el de los medios magnéticos; señalando que en caso de que los documentos físicos no estén ordenados en la forma establecida no serían aceptados por el SIN. De igual forma indica que los documentos, debían ser enviados al SIN, un día después del envió de los medios magnéticos.

En ese entendido, si el software presentaba inconvenientes, la entidad bancaria le era imposible cumplir con la obligación de presentar los documentos físicos a la oficina nacional del SIN en el plazo establecido, así como la obligación de enviar a la oficina nacional del SIN

todos los formularios que correspondan en un medio magnético de datos definitivos en los plazos establecidos, puesto que su presentación estaba supeditada al ordenamiento de los archivos magnéticos, que deberían ser presentados de forma posterior al envió de los mismos.

Por estos argumentos, corresponde estimar este punto de la contestación y por ende desvirtuar la demanda principal…"

La transcripción precedente resulta aplicable al caso presente en razón de haberse solicitado el pago de multas emergentes de la ejecución del Contrato C.ASES 92/99 habiéndose respondido que existieron dificultades en la operatividad del software entregado por el SIN.

En el mismo sentido las Sentencias Nos. 274/2015 de 25 de junio, 282/2015 de 25 de junio, 50/2016 de 15 de febrero, 100/2016 de 30 de marzo, 452/2016 de 27 de septiembre y 493/2016 de 7 de noviembre.

VII.3. Demanda reconvencional de cobro de bonificaciones planteada por el Banco Nacional de Bolivia S.A.

En su demanda reconvencional, el Banco Nacional de Bolivia solicitó el pago de bonificaciones adeudadas por el Servicio de Impuestos Nacionales, señalando que en virtud del contrato, el Banco Nacional de Bolivia S.A., en el periodo comprendido entre octubre de 1999 a diciembre de 2004, prestó el servicio de recaudación de impuestos al Servicio de Impuestos Nacionales, en virtud de lo cual se le cancelaban comisiones y bonificaciones y que sin que se repute reconocimiento alguno del Acta de Reunión de Conciliación de Montos, Multas y Bonificaciones de 27 de diciembre de 2004, el SIN declaró y aceptó, conforme al primer párrafo del num. 1), que debió enviar al Banco, un detalle de bonificaciones hasta el 4 de enero de 2005, mismo que acreditaría el monto efectivamente adeudado por el SIN al Banco Nacional de Bolivia por los servicios prestados que concluyeron el 31 de diciembre de 2004; sin embargo, ese detalle no fue enviado ni puesto a consideración del banco en la fecha señalada ni hasta la fecha de la demanda reconvencional para su aceptación u observación.

Cursa de fs. 333, un certificado expedido por el Servicio de Impuestos Nacionales que señala que no existen notificaciones para bonificaciones pendientes de envío, documento que fue solicitado por el Banco reconviniente y que no fue observado ni desvirtuado con ninguna prueba, haciendo inatendible la pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la competencia prevista en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADAS las excepciones de prescripción formulada por el Banco contra la demanda principal y por el SIN contra la demanda reconvencional.

En el fondo, se declara IMPROBADA la demanda contenciosa de fs. 157 a 168, interpuesta por el SIN contra el Banco Nacional de Bolivia S.A. e IMPROBADA la demanda reconvencional planteada por el Banco de fs. 273 a 282 vta. Sin costas por ser proceso doble.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

168

Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros Bolivianos
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 139 a 142, interpuesta por la Empresa Pública Nacional Estratégica "Depósitos Aduaneros Bolivianos-D.A.B", a través de su Gerente General Olvis Jesús Oliva López, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico RD 03-038-14 de 12 de septiembre de 2014, pronunciada por la Presidenta Ejecutiva a.i., de la Aduana Nacional de Bolivia Marlene D. Ardaya Vásquez, respuesta a la demanda del tercer interesado de fs. 150 a 154; contestación a la demanda de fs. 259 a 266; los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I.- Argumentos de la demanda y contestación.

1.- Demanda y petición.

Mediante Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ULELR Nº 028/14 de 24 de marzo de 2014, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, sancionó al demandante por incumplimiento a la obligación establecida al concesionario en el art. 69 inc. f) del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, es decir dotar en forma gratuita a la Aduana Nacional de espacios y construcciones suficientes, para el cumplimiento de sus labores en cada recinto aduanero, esta obligación incluye efectuar el mantenimiento de la infraestructura de forma periódica por parte del concesionario incluyendo los ambientes ocupados por la Aduana Nacional de Bolivia, de igual modo se debe considerar la dotación continua e irrestricta de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, instalaciones de líneas telefónicas y otros servicios básicos, por los cuales la Aduana Nacional de Bolivia pagará su costo. Que para este cometido la entidad demandante elaboró el Plan de Mantenimiento para el Recinto de Frontera Charaña, consensuado con la Administración Aduanera de ese recinto, aprobado por la Aduana Nacional mediante R.D. N° 03/005/14 de 21 de enero de 2014, con vigencia de 1 año, programado dentro del plan de mantenimiento, los arreglos y cambio de sistema eléctrico en Charaña para el 6° mes a partir de la aprobación del referido plan, aprobado el 21 de enero de 2014. Asimismo, aclara que a pesar de que el cambio de la red de energía eléctrica estaba programado para el mes de junio de conformidad al cronograma presentado y aprobado, al momento que el demandante tomó conocimiento de que existía un desperfecto eléctrico, realizó un trabajo correctivo, que evidenció la existencia de una conexión improvisada realizada por los funcionarios de la Aduana Nacional, lo cual pudo provocar el corte existente.

Prosigue manifestando que, realizó las mejoras correspondientes hasta que se realice el Plan de Adecuación de conformidad al programa, es más para el supuesto incumplimiento en marzo, no tomó en cuenta que depósitos aduaneros, estaba dentro de los tiempos determinados para realizar el mantenimiento de los ambientes, a ser realizado en el mes de junio de 2014, por lo que no existe ningún incumplimiento, habiéndose violado lo dispuesto por los arts. 71, 72 y 73 de la L. N° 2341. Además, la resolución jerárquica impugnada no tiene sustento normativo legal ni real como dispone el art. 29 de la Le. N° 2341 referido a que los actos administrativos deben ser proporcionales y adecuados a los fines previstos por el ordenamiento jurídico, existiendo total desproporción entre una obligación que ha sido cumplida de buena fe y la sanción que se aplica caprichosamente sobre subjetividades basadas en un hecho externo irrelevante.

Finalmente, la administración aduanera se apartaría del principio de buena fe contemplado en el art. 4 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, al presumir la mala fe del concesionario, sin dar cumplimiento al principio de verdad material, porque las únicas evidencias existentes y demostrables son que la administración aduanera pretende sancionar al demandante.

Peticiona, se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución Jerárquica impugnada, así como la Resolución Sancionatoria AN-GRLPZ-ULELR Nº 20/2014 de 21 de febrero.

II.- Contestación a la demanda y petición.

La resolución administrativa sancionatoria y la posterior resolución jerárquica impugnada, fueron impuestas ante la infracción administrativa cometida por Depósitos Aduaneros Bolivianos, prevista en la norma de forma expresa y clara, conforme lo establece el art. 69-f) del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros que indica tex. "…esta obligación incluye efectuar el mantenimiento de la infraestructura en forma periódica por parte del concesionario incluyendo los ambientes ocupados por la Aduana Nacional de Bolivia; asimismo, se debe considerar la dotación continua e irrestricta de energía eléctrica…". En tal sentido el argumento del demandante de que según su Plan de Mantenimiento tenía plazo hasta junio, no es válido y menos puede ser base para solicitar se deje sin efecto una resolución sancionatoria emitida en estricto apego a los Principios Sancionadores de Legalidad y Tipicidad, que dispone los arts. 71, 72, 73 de la L. N° 2341. La infracción cometida en el caso tiene que ver con una omisión, de no cumplir con su obligación de mantener adecuadamente una infraestructura, no dotar continuamente y sin restricción de energía eléctrica al recinto de la administración aduanera, siendo aplicable el art. 4 del referido Reglamento que en su inciso a, norma sobre la eficiencia y calidad en el uso y en la asignación de recursos para la prestación y utilización de los servicios concesionados, en el marco de las políticas de desarrollo de comercio exterior dictadas por el Estado. Siendo evidente entonces la obligación del concesionario de prestar sus servicios de manera eficiente y con calidad, lo cual significaría también contar con infraestructura y dotación de energía eléctrica para labores que le encomiende la Aduana Nacional, lo cual incumplió.

Que la resolución de recurso jerárquico impugnada hizo una relación de hechos, se refirió a la documentación presentada por depósitos aduaneros y que la misma sólo demuestra su incumplimiento, al haber realizado una reparación al sistema eléctrico que sólo fue temporal, demostrándose así una vez más la falta de energía eléctrica.

La verdad formal para el caso es un reflejo de la verdad material, pues existe coherencia normativa y total exactitud entre lo que realmente ocurrió. Finalmente la Aduana Nacional en ningún momento en las resoluciones, ni en todo el proceso administrativo presumió mala fe por parte del concesionario, pues lo que se sanciona es el incumplimiento de las obligaciones del concesionario, y la mala fe no es requisito para la adecuación a una infracción administrativa, al margen que hasta la interposición del recurso jerárquico por parte del demandante, no se señaló en ningún momento, sobre la reparación y/o dotación de energía eléctrica en el recinto de Aduana Frontera Charaña.

Pide, declarar improbada la demanda Contenciosa Administrativa de contrario.

III.- Antecedentes procesales en sede administrativa.

1.- Mediante Informe Técnico AN-GRLPZ-CHALF Nº 01/14 de 17 de enero de 2014, por la Administración Aduana Frontera Charaña, se da cuenta del relacionamiento sobre suministro de energía eléctrica, ya que el 5 de diciembre de 2013, en el Recinto de Administración de Aduana Frontera Charaña en presencia del Gerente Regional de La Paz de la Aduana Nacional, Administrador de Aduana Charaña y el Supervisor de Recinto, se advirtió la falta de iluminación en el galpón de almacén temporal, lo cual demostró que el motor generador de energía proporcionado por depósitos aduaneros, únicamente tiene capacidad para el suministro de energía en las oficinas. Posteriormente se emitió el Informe Técnico AN-GRLPZ-CHALF Nº 030/14 de 15 de febrero de 2014, el cual ante la información del concesionario de la existencia de dos motores para el suministro de energía eléctrica, evidencia sólo la existencia de uno en las oficinas de la administración aduanera y no así en el galpón de almacén temporal, ya que el otro motor que proporciona energía eléctrica para todo el recinto tiene desperfectos y no está en uso. Por tal razón se dictó la Resolución Sancionatoria AN-GRLPEZ-ULELR Nº 028/14 de 24 de marzo de 2014, sancionando a Depósitos Aduaneros Bolivianos D.A.B., con la suma de 7.879,45 UFV, por las infracciones descritas en el inc. b) del art. 85, concordante con el num. 16) del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros.

2.- Una vez impugnada esta Resolución, la Gerencia Regional La Paz por Resolución Administrativa de Revocatoria AN-GRLPZ-ULELR Nº 039/2014 de 22 de abril confirma la resolución impugnada.

3.- Interpuesto el recurso jerárquico, se emitió la Resolución Jerárquica RD 03-038-14 de 12 de septiembre que confirma la resolución de alzada.

IV.- Problemática planteada.

Que del análisis del contenido de la demanda que impugna la resolución de recurso jerárquico, se establece que el punto de controversia radica en determinar: si la resolución jerárquica impugnada vulnera los Principios de Buena Fe, Verdad Material.

V.- Análisis jurídico legal jurisprudencial.

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. De acuerdo a la problemática planteada se realiza una interpretación desde la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto, en ese marco, el art. 109-I de la C.P.E., 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, 117-I y 178-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 la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social. Art. 4-d) y e) de la L. N° 2341.

VI.- Análisis de la problemática planteada.

Por medio de los Informes Técnicos AN-GRLPZ-CHALF Nº 001/14 de 17 de enero de 2014 y AN-GRLPZ-CHAL Nº 30/2014 de 15 de febrero, emitido por el Técnico Aduanero I de la Administración de Aduana Frontera Charaña, dependiente de la Gerencia Regional La Paz, se advirtió la falta de iluminación en el galpón de almacén temporal, debido a que el motor generador de energía eléctrica proporcionado por depósitos aduaneros, sólo tiene capacidad para el suministro de energía en las oficinas, por lo que se solicitó a la empresa concesionaría, se reponga el motor generador de electricidad y se garantice el servicio de energía eléctrica y alumbrado en todas las instalaciones del recinto aduanero, a lo que el ahora demandante, ratificó la existencia de un motor para el suministro de energía eléctrica sólo en las oficinas de la administración aduanera y no así para el galpón de almacén temporal, debido a que el otro motor tiene desperfectos y no está en uso.

El demandante mediante memorial de 15 de mayo de 2014, argumentó que realizó las mejoras correspondientes en el Recinto Aduana de Frontera Charaña, que los cortes eléctricos fueron ocasionados por instalaciones precarias e improvisadas y que el sistema eléctrico será cambiado en los plazos establecidos en el Programa de Mantenimiento 2014; sin embargo el Informe Técnico DAB/GNO/DI/JI/RI/EI INF- Nº 20/14 de 17 de abril de 2014 a cargo del encargado de infraestructura de la entidad ahora demandante señala que, realizaron una inspección al sistema eléctrico del recinto, verificando cortes y bajas de energía eléctrica, en el cual observaron 3 puntos donde se generaban los cortes y realizado el seguimiento al mismo, se identificó que un corte fue ocasionado en instalaciones de las oficinas de Aduana Nacional, otro en la del Banco y el tercer punto donde se generaba el corte, corresponde a instalaciones de la empresa concesionaria, adicionalmente el informe afirma que las actividades de reparación del sistema eléctrico fueron subsanadas temporalmente, aspecto que evidencia la precariedad e improvisación del arreglo efectuado. Máxime si el propio concesionario con Nota DAB/GNO/CHA/CA-Nº 001/14 de 28 de enero de 2014 a través del Supervisor de Operaciones I de la Empresa Concesionaria, expresó enfáticamente que, el motor con el que se cuenta, sólo abastece para el suministro de energía de las oficinas y que el motor con capacidad de otorgar energía en todo el recinto se encuentra en mal estado, no pudiendo ser reparado en ninguna de las 3 oportunidades anteriores, debiendo el concesionario, vale decir el demandante, tomar las medidas

correspondientes para garantizar la dotación continua de energía eléctrica de acuerdo a la obligación establecida en el art. 69-f) del Reglamento de para la Concesión de Recintos Aduaneros. Ósea el propio concesionario asume que incurrió en la causal de incumplimiento e infracción administrativa al no dotar el servicio básico para el normal funcionamiento del predio otorgado en concesión por la institución demandada.

Esta circunstancia además evidencia sobre, el descargo relacionado al cambio de red de energía eléctrica dentro del cronograma del Programa de Mantenimiento aprobado por la Aduana Nacional de Bolivia mediante R.D. N° 03/005/14 de 21 de enero de 2014, que al momento de la emisión de dicho programa ya había un incumplimiento al art. 69-f) del referido Reglamento, por cuanto en ningún momento el concesionario cuestionó los informes técnicos que aducían su incumplimiento, ni enervó el hecho de que únicamente contaban con un motor que no abastecía de energía eléctrica a todo el recinto aduanero, conforme sale del acta de verificación de recinto cursante de fs. 255. El hecho de que haya estado pendiente el cambio de red del recinto dentro del cronograma de mantenimiento, no significa que el concesionario se haya liberado o excluido de esa responsabilidad oportuna y previa a dicho cambio de red, que denota una vez más su incumplimiento.

En ese sentido el art. 69-f) del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, aprobado con Resolución de Directorio RD 01-006-12 de 20 de julio de 2012 establece, efectuar el mantenimiento de la infraestructura en forma periódica por parte del concesionario incluyendo los ambientes ocupados por la Aduana Nacional de Bolivia; asimismo, se debe considerar la dotación continua e irrestricta de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, instalaciones de líneas telefónicas y otros servicios básicos, para los cuales la Aduana Nacional de Bolivia pagará su costo. A su vez, el art. 83 del indicado Reglamento establece como infracciones administrativas en su inciso 16, el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones del concesionario establecidas en el art. 69, incurriendo el demandante en incumplimiento de no dotar de manera continua e irrestricta de energía eléctrica en el recinto de Aduana Frontera Charaña, conforme lo acordado en la norma establecida.

Finalmente sobre la inexistencia de argumentos legales en resoluciones y sanción administrativa, así como violación al Principio de Buena Fe, Verdad Material y Razonabilidad, no se evidencia aquello, por cuanto de una lectura de las resoluciones impugnatorias las mismas contienen una relación de los hechos, así como la descripción de la base legal aplicable y su relación o adecuación al caso, por otra parte el demandante no argumenta y fundamenta de manera clara su pretensión no explica cual la violación en que se ha incurrido, no siendo suficiente el solo acusar la violación de un principio, si no se demuestra en qué consistió aquello.

Al respecto el control de legalidad de los actos administrativos a los que este tribunal está circunscrito y que ejerce, no es discrecional y no puede rebasar los límites de la propia acción, caso contrario, este Tribunal Supremo perdería su imparcialidad al someter oficiosamente a examen de control de legalidad a un acto administrativo, que en proceso contencioso administrativo el actor no ha sido capaz de identificar por lo menos, los derechos vulnerados; es decir, esta labor tiene como límite la propia acción, pues este tribunal no puede suplir la deficiencia de carga argumentativa, pues de ser así, el análisis ecuánime ahora reclamado por el accionante no sería tal, precisamente porque la oficiosidad de análisis

de actos y hechos no denunciados como vulnerados por el actor, haría perder precisamente el principio de imparcialidad y ecuanimidad.

En ese sentido, se concluye que, no se evidencia violación a los principios acusados y al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de revocatoria y la sancionatoria, correspondiendo desestimar la demanda planteada.

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. Nº 620 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de 139 a 142, interpuesta por la Empresa Pública Nacional Estratégica "Depósitos Aduaneros Bolivianos-D.A.B", a través de su Gerente General Olvis Jesús Oliva López, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica Nº RD 03-038-14 de 12 de septiembre de 2014.

No suscribe el Magistrado José Antonio Revilla Martínez por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizu.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

169

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 62 vta., de obrados, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/14 de 3 de octubre de 2014, pronunciada por la AGIT; la providencia de admisión de fs. 66, la contestación de fs. 89 a 94 vta.; los memoriales de réplica y dúplica de fs. 98 a 103 vta., y 106-107 vta., los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

En mérito a la Resolución Administrativa de Presidencia del SIN Nº 03-0320-15 de 26 de junio, Verónica Jeannine Sandi Tapia, en representación del Servicio de Impuestos Nacionales Distrital Oruro, se apersonó e interpuso demanda contencioso administrativa contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/14 de 3 de octubre de 2014, con los siguientes argumentos:

I.1. Antecedentes de la demanda.

Que la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, fue notificada el 7 de octubre de 2014 con la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/14 de 3 de octubre de 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dentro del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0540/2014, interpuesto por el contribuyente Juan Carlos Contreras Fernandez, en representación de Green Metals Comercializadoray Mineria S.R.L., y estando dentro del plazo de ley solicita se revoque la R.D. Nº 17-00-36-14 de 7 de febrero de 2014, bajo los siguientes argumentos:

La Gerencia Distrital Oruro de Impuestos Nacionales, en uso de sus facultades, mediante Orden de Fiscalización No. 0012OFE00276 y requerimiento de documentación 4003 Nº 113594 de fecha 05/09/2012, notificó personalmente, en fecha 01 de octubre de 2012 al contribuyente GREEN METALS COMERCIALIZACION Y MENIRA S.R.L., fiscalización y elementos correspondientes al pago del IUE, por las gestiones octubre, noviembre y diciembre 2007; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008.

La resolución determinativa de 7 de febrero de 2014, signado con el Nº 17-00036-14 con CITE: SIN/GDOR/DJCC/UTJ/RD/0005/2014, por la que se establece la deuda sobre base cierta la deuda tributaria UFVs. 26.397.163, por concepto de tributo omitid, intereses y multas

del 100% por omisión de pago de Impuestos a las Utilidades de las Empresas, y multa de incumplimiento formales.

Resolución que fue impugnada y resuelta por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0540/14, de 14 de julio de 2014 que resuelve revocar parcialmente la resolución determinativa, nuevamente impugnada y resuelta mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/14 de 3 de octubre de 2014, que resuelve confirmar totalmente la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresa que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a tiempo de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/14 de 3 de octubre de 2014, no realizo una correcta aplicación y comprensión de la ley; toda vez que, en aplicación de la normativa tributaria la AGIT refiere, que se debe considerar por un lado la deducibilidad de las remuneraciones al factor trabajo, fijadas como sueldos y salarios (que incluyen las retenciones de ley que el empleador está obligado a efectuar a sus dependientes), y por otro, las contribuciones (aportes y/o cotizaciones) efectuadas por parte del empleador en favor de los dependientes a entidades autorizadas, en razón a leyes sociales.

En este entendido, al efectuarse el pago de salarios, el patrono deducirá las sumas correspondientes sobre impuesto a la renta, los aportes para las cajas de seguro social y los demás aportes que determine la ley, la autoridad judicial competente o los contratos. Adicionalmente a los sueldos y salarios, la norma prevé también la deducción de contribuciones en favor del personal, como ser cotizaciones al seguro social de la Caja Nacional de Salud, (10%), aporte patronal contra riesgo profesional (1,71%) y aporte patronal pro vivienda (2%), sobre los cuales, el empleador está obligado a efectuar las retenciones; por lo que corresponde considerar el total ganado más las cotizaciones laborales.

La administración tributaria señala que emitió la R.D. Nº 17-00036-14, en la cual se procedió a la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, estableciendo en el concepto sueldos y salarios – aportes patronales, que se considera como gasto deducible los aportes patronales, del 10% correspondiente al Seguro de Salud de la Caja Nacional de Seguridad Social, el 1.71% correspondiente a la prima de riesgo profesional, para la cobertura de las prestaciones de invalidez y muerte de enfermedades o accidentes producidos dentro o por el trabajo así como el líquido pagable.

La administración tributaria refiere que se aceptó únicamente como gasto deducible el importe por los siguientes conceptos; sueldos y jornales, aportes patronales, comprobante de pago mensual de aporte (Caja Nacional de Salud), formulario de pago de contribuciones (AFP), correspondientes a los periodos octubre de 2007 a septiembre de 2008, que asciende a la suma de Bs 1.356.126,98.

Por otra, señala que emitió la resolución determinativa sobre la omisión de pago de Impuestos a las Utilidades de la Empresa, de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007 enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre de 2008 en consecuencia se establece diferencias a favor del fisco estableciéndose una base imponible sobre base cierta de Bs 211.160.012.-, de donde se determina una diferencia a favor del fisco de Bs 52.790.003.-, por concepto de impuesto omitido, sin considerar los accesorios de ley, de acuerdo a lo establecido en el parág. I del art. 43 de la L. N° 2492, considerando la información presentada por el contribuyente Operación Metalúrgicas S.A.(OMSA) referente a comprobantes de egreso y estados de cuenta bancarios

respecto a la venta de mineral en el mercado interno realizada por Green Metals Comercialización y Mineria S.R.L., liquidaciones finales de mineral referente a las compras de mineral efectuadas y presentadas por el contribuyente.

I.3. PETITORIO.

Por lo expuesto, solicita se declare probada la demanda contenciosa administrativa.

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. 89 a 94 vta., y señalo lo siguiente:

Sobre los puntos reclamados por la administración tributaria corresponde poner en evidencia que los fundamentos de la demanda y su petitorio (incongruentes), no tienen respaldo legal ni fáctico.

Señala la AGIT, que el recurso jerárquico presentado por la administración tributaria, solo tenía un punto de controversia cual era los sueldos, salarios y aportes patronales; pero conforme a los saldos por dichas cuentas fueron registradas por separado, aspecto que no fue aclarado por la administración tributaria.

Como respaldo jurídico cita lo dispuesto en el art. 47 de la L. Nº 843, que respecto a los ajustes de los estados financieros, menciona a los gastos y contribuciones en favor del personal, cuyo criterios de deducibilidad serán determinados en reglamento; de esa manera, el art. 11 del D.S. Nº 24051, establece que las deducciones al factor trabajo incluirán además de todo tipo de retribución que se pague, otros gastos de movilidad y remuneraciones en dinero o en especie originados en leyes sociales o convenios de trabajo; en tanto que, el art. 12-c) del citado Decreto Supremo, prevé la deducibilidad de las cotizaciones y aportes destinados a los servicios de seguridad social, siempre que se efectúen a la entidades legalmente autorizadas.

En aplicación al art. 42 del D.S. Nº 224, que aprueba el Reglamento a la Ley General del Trabajo, al efectuarse el pago de salarios el patrono deducirá las sumas correspondientes al impuesto a la renta, a los aportes para las cajas de seguro social y las demás que determinen las leyes, la autoridad judicial competente o los contratos. En ese sentido, el art. 21 de la L. Nº 1732, de Pensiones establece que el empleador tiene la obligación de actuar como agente de retención y de pagar las cotizaciones, primas y comisiones deducidas del total ganado de los afiliados bajo su dependencia laboral. El empleador se encuentra obligado a realizar los pagos de primas de riesgo profesional establecidos en la presente ley y a cubrir los costos del servicio de calificación de riesgo profesional, conforme la normativa señalada corresponde considerar el total ganado más las cotizaciones laborales.

Como resultado de la evaluación de descargos la administración tributaria aceptó la deducibilidad de Bs 1.366.126,98; en cuanto a la remuneración del factor trabajo, solo consideró como gasto deducible el importe de Bs 1.200.179,36 que constituye el total del líquido pagable a los dependientes(resultante del total ganado menos las deducciones aplicables al dependiente), sin tomar en cuenta que para efectos del gasto corriente, la remuneración deducible comprende el total de la retribución que se pague, en este caso, el importe que corresponde al total ganado por cada uno de los dependientes y que suman un total de Bs 1.366.126,98, conforme acreditan las planillas de sueldos, por lo que la diferencia de Bs 166.398,88 (Bs 1.366.126,98 – Bs 1.200.179,36) debe ser aceptada como gasto

deducible para efectos de la liquidación del IUE conforme disponen los arts. 8, 11y 12 del D.S. Nº 24051.

El recurso de alzada, como resultado de su análisis considero como gasto deducible los importes de Bs 54.786.115,19 correspondiente a los gastos de comercialización; Bs 513.786.115,19 por canon de alquiler COMIBOL; Bs 1.704.143,90 por retenciones Caja Nacional de Salud por compras; conceptos que, tal como se dejó establecido, no formaron parte de la impugnación- recurso jerárquico, toda vez que la administración tributaria no expreso agravio alguno sobre los mismos, por lo que no corresponde la observación realizada al no haberse planteado en su momento.

II.1. Petitorio.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014, de 3 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 1 de octubre de 2012, la Gerencia Distrital Oruro del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), notifico personalmente a Juan Carlos Contreras Fernández representante legal de Green Metales Comercialización y Minería S.R.L., con la Orden de Fiscalización Nº 0012OFE00276, modalidad fiscalización parcial con alcance a la verificación de los hechos y/o elementos correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las empresas (IUE) de los periodos fiscales octubre, noviembre, diciembre 2007, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio agosto y septiembre de 2008.

El 1 de octubre de 2013, la administración tributaria labró Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Proceso de Determinación Nº 00075869, por incumplimiento a la presentación de toda la información y documentación requerida durante la ejecución de procedimiento de fiscalización hecho que contraviene el art. 70-6 y 8 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), correspondiendo a una multa de 3.000 UFVs. En la misma fecha se emitió el Acta Nº 00075870, por incumplimiento en la presentación de toda la documentación solicitada aplicando la multa de 3.000 UFVs.

El 1 de octubre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe Cite: SIN/GDOR/DF/FE/INF/00020/2013, en el cual establece que en el proceso de fiscalización constato que el contribuyente no declaró el total de ingresos devengados en la gestión 2008, asimismo, determinó la existencia de facturas que no cumplen la normativa para considerarse como gasto deducible, por lo que procedió a ajustar la base imponible del IUE en Bs 211.160.012.-, del que surge un tributo omitido de Bs 52.790.003.-, señala que en el proceso, también se labraron actas por contravenciones, que finalmente, establece la deuda tributaria en 87.660.805 UFVs que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

El 18 de noviembre de 2013, la administración tributaria notificó personalmente a Juan Carlos Contreras Fernández, representante legal de Green Metals Comercialización y Minería SRL., con la Vista de Cargo Cite: SIN/GDOR/DF/FE/VC/00225/13, de 1 de octubre de 2013, en la que se establece la liquidación previa del tributo sobre base cierta en 87.660.805 UFVs, por impuesto omitido IUE de la gestión 2008, intereses, sanción preliminar de omisión de pago y la multa por incumplimiento de deberes formales.

El 13 de febrero de 2014, la administración tributaria notifico personalmente a Juan Carlos Contreras Fernández, representante legal de Green Metals Comercialización y Minería SRL, con la R.D. Nº 17-00036-14, de 7 de febrero de 2014, en la cual determina de oficio la deuda tributaria 26.157.771 UFV por el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión fiscal octubre a diciembre 2007 y enero a septiembre 2008, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, además de la multa por incumplimiento a deberes formales.

Ante dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por la ARIT-La Paz mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ 0540/14 de 14 de julio de 2014, misma que revocó parcialmente la R.D. N°17-00036-14 de 7 de febrero de 2014, emitida por la Gerencia Distrital de Oruro del Servicio Nacional de Impuestos consecuentemente se mantiene firme y subsistente el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) omitido de Bs 985.243.-, más actualizaciones, intereses y sanción por omisión de pago, por la gestión fiscal 200, así como la multa de 6.000 UFV's por incumplimiento de deberes formales y se deja sin efecto el monto de Bs 14. 299.479.-, más actualizaciones, intereses y sanción por omisión de pago, relativo al IUE de la gestión fiscal 2008.

Ante éste hecho; la Gerencia Distrito Oruro del SIN interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto con Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1408/2014 de 1 de julio, pronunciada por la AGIT, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0540/14 de 14 de julio de 2014, en consecuencia se revoca parcialmente la R.D. Nº 17-00036-14, de 7 de febrero de 2014, dejando sin efecto el importe de Bs 14.299.479.-, por concepto de tributo omitido IUE de la gestión fiscal 2008, emergente de la aceptación de gastos deducibles correspondientes a las cuentas gastos de comercialización, canon de alquiler COMIBOL, retenciones Caja Nacional de Salud por compras, sueldos y salarios y aportes patronales, manteniéndose firme y subsistente el tributo omitido por Bs 985.243.-, correspondiente al IUE de la gestión fiscal 2008, así como las multas por incumplimiento de deberes formales que alcanzan a 6.000 UFVs.

IV.- De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar: Si la AGIT comprendió y aplico erróneamente la norma tributaria, puesto que el fin de la norma sería que el total de gastos deducible por concepto de sueldos y salarios y aportes patronales, también debe considerarse como gasto deducible en aplicación de los arts. 8, 11, 12 del D.S. N° 24051 y 98 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

La administración tributaria en su recurso jerárquico, hace referencia de manera general a la documental presentada por el sujeto pasivo, con relación a los gastos que hacen deducible por concepto de sueldos y salarios a los tributos contemplados dentro del IUE, según lo establecido en el art. 81 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), para tal efecto se tomó en cuenta como aporte patronal el seguro de salud en un porcentaje del 10% pagaderos a la Caja Nacional de Salud, el 1.71% que se refiere a la prima de riesgo profesional, para cobertura de la prestación de invalidez y muerte de enfermedades o accidentes que ascienden a un monto 1.356.126,98.

La AGIT, señala con referencia a los aportes patronales que el Seguro Social Obligatorio los empoza a la Caja Nacional de Salud, riesgos profesionales y pro vivienda que realiza la Empresa Green Metals, constituyen gastos deducibles, por lo que la Administración tributaria omite la validación del importe cancelado por aporte patronal a pro vivienda en su porcentaje de 2% sobre el total de la planilla de sueldos y salarios entregada a la AFP, este hecho de no considerar el total de aporte vulnera los establecido en los arts. 8 y 12 del D.S. Nº 24051 y 47 de la L. Nº 843 (TO).

De lo señalado por la AGIT se tiene que; conforme lo establecido por el art. 42 del D.S. Nº 224, que aprueba el Reglamento a la Ley General del Trabajo, el patrono deducirá los importes correspondientes que son sujetos de impuestos a momento de realizar los pagos de salarios y deben ser todas las que están determinadas en la ley.

Por otra parte, se debe contemplar lo manifestado en el art. 21 de la L. Nº 1732 de Pensiones que señala que el empleador debe fungir como agente de retención a los sueldos y salarios y pagar los mismos importes que fueron objeto de esas retenciones por concepto de cotizaciones, primas y comisiones en favor del trabajador.

En consecuencia y aplicación de los arts. 2, 3 del D.S. N° 27206; 42 del D.S. Nº 224 21 de la L. Nº 1732, que establece que estas deducciones son canceladas por Green Metals S.R.L., no solo como agente retención, sino que es un gasto que asume la empresa, en consecuencia se efectivizó y pagó en las instancias respectivas y fueron presentadas en originales esas transacciones realizadas, por cuanto la administración tributaria no tiene la razón para no tomar en cuenta en la determinación de la base imponible del IUE como gasto deducible.

V.1. Conclusión.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye que en la actuación de la AGIT, no se encuentra vulneración a norma alguna que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada mediante la presente acción, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la administración tributaria.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., y por lo dispuesto por los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 57 a 62 vta., de obrados, interpuesta por la Gerencia Distrital Oruro del SIN; en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ

1408/14 de 3 de octubre de 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.

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

170

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa cursante de fs. 29 a 34 vta., en la que la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Lilian Moreno Cuellar, impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1351/2014 de 23 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 36; la contestación de la AGIT de fs. 82 a 86; el apersonamiento del tercero de fs. 71 a 76; la réplica de fs. 108 a 111 vta.; la dúplica de fs. 115 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 parte demandante señala que ante la falta de presentación de declaraciones juradas del sujeto pasivo Consorcio Ferrovial Agroman Apolo y con el fin de que presente las mismas, en cuanto al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) del periodo fiscal de marzo de 2008, a efectos de comprobar el cumplimiento de las normas, puesto que revisada la base de datos corporativa de la administración tributaria evidenció que no existía constancia de su presentación de acuerdo a los arts. 44-2 y 97-II del Cód. Trib. Boliviano, concordante con los arts. 34-II del D.S. N° 27310 y 5-3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0024.08 de 25 de julio de 2008 se procedió a determinar el tributo omitido sobre base presunta, habiendo intimado al contribuyente a que presente la declaración extrañada en el plazo de 30 días en virtud del art. 198 del Cód. Trib. Boliviano, aclarando que la no presentación genera deuda tributaria de 641.987 de fomento a la vivienda equivalentes a 1.129.675 que comprende el tributo omitido, intereses y sanción, habiéndose dictado la R.D. N° 17-00463-12 de 26 de diciembre de 2012, siendo notificado el contribuyente mediante edicto de prensa de 31 de diciembre de 2012.

Sin embargo, de ello, se dictó la resolución de recurso jerárquico que carece de contenido legal además de ser contradictora y lesiva a los intereses del Estado, lo cual motiva la interposición de la presente demanda.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La parte demandante se apersona y promueve el proceso contencioso administrativo en razón a que:

La parte demandante haciendo referencia a los fundamentos técnicos jurídicos de la resolución ahora impugnada, alega que un funcionario de la Gerencia GRACO se constituyó en el domicilio del contribuyente registrado en el padrón, sin que pudo ser habido, sin embargo pese a haber preguntado y haber insistido en su búsqueda, con el fin de precautelar el no causar perjuicios e indefensión de la empresa contribuyente, por consiguiente al estar plenamente seguros de la inexistencia del domicilio fiscal de la señalada empresa, de conformidad con el art. 86 del Cód. Trib. Boliviano (CTB), el funcionario elaboro la representación que corresponde a GRACO Santa Cruz, aclarando que es una asociación accidental, por lo se optó por notificar mediante edictos y dar cumplimiento a lo previsto por ley, afirmando con ello que desvirtúa la existencia de algún vicio de la notificación, considerando que las notificaciones por edicto, tanto de la vista de cargo como con la resolución determinativa y en aplicación del art. 32 de la L. Nº 2341, gozan de validez y eficacia, más aun cuando se cumplió con el objetivo de poner en conocimiento del contribuyente un acto administrativo que determinaba su situación tributaria, precisando sobre el particular que el sujeto pasivo mediante memorial de 14 de febrero de 2013 solicitó fotocopias de todo el expediente, consecuentemente tuvo conocimiento de las resoluciones a momento de efectuarse la notificación por edicto, aspecto que desconocería la AGIT no obstante de encontrarse en antecedentes administrativos; y, que al contar con 20 días para ejercer su derecho en caso de no encontrarse de acuerdo con dicho acto administrativo e impugnarlo, no lo hizo oportunamente, precluyendo su derecho, lo cual tampoco habría sido tomado en cuenta por la AGIT a momento de emitir la resolución que ahora impugna.

Asimismo señala que teniendo presente la solicitud de fotocopias es de 14 de febrero de 2013 contabilizando el plazo de 20 días para la interposición del recurso de alzada fenecía el 6 de marzo de 2013 y que verificados los antecedentes administrativos se puede establecer que la presentación del recurso de alzada recién fue el 13 de marzo de 2013, siete días después de lo que dispone la norma, por negligencia propia de la contribuyente, existiendo notificación tacita de acuerdo al art. 88 del Cód. Trib. Boliviano, que fue inobservada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) a momento de emitir resolución jerárquica, no obstante la AGIT persistiría en señalar la existencia de la nulidad, aspecto que afirma ya desvirtuó, puesto que al haberse solicitado fotocopias de todo el expediente que corresponde a la Vista de Cargo Nº de Orden 7934528778 y la R.D. Nº 17-00463-12, perfecciono otra forma de notificación como es la tácita estipulada por el art. 88 del Cód. Trib. Boliviano y tuvo el plazo para formular impugnación de acuerdo al art. 143 del mismo cuerpo legal, causándole extrañeza de elemento alguno que determine la nulidad de actuaciones por indefensión, ya que el contribuyente estaba en conocimiento del procedimiento de determinación inclusive antes del 14 de febrero, prueba de ello es que la impugnación realizada mediante el recurso de alzada efectuada ante la “ARIT SCZ”, reiterando que se cumplió con la finalidad de la notificación de acuerdo a la S.C. N° 0351/2007-R de 2 de mayo de 2007, fallo vinculante según el art. 8 de la L. Nº 027, por lo que concluye que la Resolución ahora impugnada no interpretaría objetivamente el art. 88 del Cód. Trib. Boliviano al haber operado la notificación tacita.

Añade que de la revisión del padrón de contribuyentes, el sujeto pasivo habría solicitado la baja el 8 de diciembre de 2011, encontrándose inactivo a partir de dicha fecha, que posteriormente el 22 de noviembre de 2012 después de un año de su baja en el sistema SIRAT, la administración tributaria notificó con la Vista de Cargo Nº 7934528778 al contribuyente Consorcio Ferrovial Agroman Apolo mediante edicto, en conformidad al art. 86

de la L. Nº 2492, advirtiendo que al ser una asociación accidental para operaciones determinadas y transitorias, ante la baja del sistema no fue posible practicar la notificación personal o por cedula al desconocerse el domicilio del interesado, haciendo referencia a la seguridad jurídica que en materia administrativa se encuentra prevista en el art. 4-c) de la L. Nº 2341, que de acuerdo al principio de sometimiento pleno a la ley, la autoridad de impugnación tributaria debe regir sus actos a la ley y a la constitución, que de desconocer el art. 198-IV de la L. Nº 2492, resultaría un grave quebrantamiento a la ley como sucedió con la AGIT al emitir la resolución jerárquica ahora demandada, que bajo ese contexto la norma establece la eficacia y validez de la notificación mediante edicto con la vista de cargo y la resolución determinativa al haberse dado cumplimiento al art. 86 del Cód. Trib. Boliviano sin que se le haya causado indefensión al entonces recurrente, reiterando que también surtió efecto la notificación tacita con la solicitud de fotocopias, que al haber anulado el procedimiento, la AGIT realizo una interpretación sesgada de la normativa tributaria (arts. 88 y 143 del Cód. Trib. Boliviano), causándole agravio, por cuanto considera una apreciación subjetiva de un solo punto como es la indefensión, sin que haya ingresado al fondo, ni haber realizado una real valoración de la norma al no establecer que en el presente proceso existió una notificación tacita, resultando ser tendenciosa y lesiva a los intereses del Estado, por consiguiente errónea contando con argumentos que no se ajustan al ordenamiento jurídico tributario, demostrando parcialización.

I.3. Petitorio.

Solicitó se dicte sentencia revocando totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 1351/2013 de 23 de septiembre de 2014, confirmando en todas sus partes la R.D. Nº 17-000463-12 de 26 de diciembre de 2012.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda por memorial presentado el 14 de mayo de 2015, que cursa de fs. 82 a 85 vta., mediante el cual, expresó lo siguiente:

La administración tributaria con el fin de notificar al contribuyente con la vista de cargo y la resolución determinativa se constituyó en el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes, lo cual considera demuestra que el domicilio del contribuyente es existente, exacto y posible de ser habido, de acuerdo a las representaciones de 16 de noviembre de 2012 y 26 de diciembre del mismo año, donde el propio funcionario estableció de acuerdo a las indagaciones y verificaciones efectuadas, que no le fue posible encontrar al sujeto pasivo en el domicilio establecido; empero de forma contradictoria se afirma que se desconoce el paradero y dirección actual, por lo que considera que la propia administración tributaria al observar como existente el domicilio del sujeto pasivo, afirma que debió intentar una notificación de forma personal de acuerdo al art. 84 de la L. Nº 2492, en su defecto, de no ser habido el contribuyente, como ocurrió en el presente caso, se debió proceder a la notificación por cedula, de acuerdo al art. 85 de la L. Nº 2492, por cuanto en virtud del art. 86 de la citada ley, la notificación mediante edicto procede siempre y cuando no sea posible practicar la notificación personal o por cedula por desconocerse el domicilio del interesado, lo que en el presente caso no habría sucedido, ya que la administración tributaria, no obstante de tener conocimiento del domicilio fiscal y haber encontrado el mismo, efectuó las notificaciones por edicto, asimismo aclara que la notificación por edicto de la vista de cargo no cumplió con su fin, pues al no haber conocido el contribuyente la misma no tuvo la oportunidad de presentar la declaración jurada y se procedió a la determinación de la deuda

mediante la resolución determinativa, lo cual causo indefensión al sujeto pasivo, vulnerando el debido proceso.

Adicionalmente señala que de acuerdo a la línea doctrinal de la autoridad de impugnación tributaria contenida en el Sistema de Doctrina Tributaria SIDOT V.2 cita la Resolución AGIT-RJ/0124/2012, así como la jurisprudencia contemplada en la S.C. N° 0824/12 de 20 de agosto de 2012, afirmando que se puede verificar que los argumentos de la parte demandante no son evidentes y la resolución ahora impugnada fue emitida en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratifica en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada y la demanda carecería de sustento jurídico-tributario, al no existir agravio, ni lesión a los derechos de la parte demandante.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

III.- 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) El 27 de agosto de 2001 se inscribió en el Padrón Nacional de Contribuyentes, la empresa Consorcio Ferrovial Agroman Apolo y el 8 de diciembre de 2011 se dio de baja al contribuyente según la consulta de padrón, donde se verifica que el contribuyente tiene su domicilio en Av. San Martin Esquina 2° Anillo N° 1 Edif. Torre Equipetrol Piso 10 Zona/Barrio Equipetrol.

2) La administración tributaria emitió la Vista de Cargo N° de Orden 7934528778 de 18 de junio de 2012, en la que se establecería que no existe constancia de presentación de la declaración jurada correspondiente al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión 2008, de acuerdo a los arts. 44-2 y 97-II de la L. Nº 2492 y 34-II del D.S. N° 27310 se determinó sobre base presunta, la deuda tributaria de 641.897 UFV, calificándose la conducta del contribuyente como omisión de pago, otorgándose el plazo de 30 días para presentar descargos.

3) De la representación de 16 de noviembre de 2012, el operador del departamento de empadronamiento y recaudaciones de la Gerencia GRACO, sostuvo que no pudo dar cumplimiento a la notificación de la Vista de Cargo N° 7934528778 al contribuyente Consorcio Ferrovial Agroman Apolo debido a que de acuerdo a las indagaciones y verificaciones efectuadas, no le fue posible ubicarlo en el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes estableciendo que se desconoce el paradero y dirección actual del mismo, en consecuencia sugiere que se proceda a la notificación por edicto de acuerdo al art. 86 de la L. Nº 2492, a lo que el Gerencia de GRACO Santa Cruz del SIN, en la misma fecha dispuso que en mérito a la representación realizada al desconocerse el domicilio actual del contribuyente en aplicación del art. 86 del Cód. Trib. Boliviano L. Nº 2492, disponiendo la notificación de la vista de cargo mediante edicto de prensa, el cual fue publicado conforme se desprende de los anexos adjuntos al expediente.

4) Que mediante informe de 26 de diciembre de 2012, del Jefe del Departamento de Empadronamiento y Recaudaciones de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, señala que

no obstante de haber transcurrido el plazo de descargo establecido en el art. 98 del Cód. Trib. Boliviano el contribuyente no habría presentado ningún descargo, por lo que pide al Jefe del Departamento Jurídico y de Cobranza Coactiva instruya a quien corresponda proceda a la emisión y notificación de la resolución determinativa.

5) El 26 de diciembre de 2012, la administración tributaria dicto la R.D. Nº 17-00463-12 donde de oficio se determinó la obligación impositiva por la no presentación de la declaración jurada del IUE, resolución con la que el funcionario de la administración tributaria realiza una representación haciendo conocer su imposibilidad de ubicar al contribuyente en el domicilio registrado en el padrón nacional y que desconoce el paradero y dirección actual del mismo, por lo que sugiere se proceda a la notificación por edicto. Es así que en la misma fecha el Gerente de GRACO Santa Cruz dispuso la notificación mediante edicto de acuerdo al art. 86 del Cód. Trib. Boliviano, habiéndose practicado las respectivas publicaciones en prensa.

6) Emma Fátima Saucedo de Peña, en representación legal del Consorcio Ferrovial Agroman Apolo, presento memorial el 14 de febrero de 2013, por el que se apersona y solicita legalizadas del expediente.

7) Contra la resolución determinativa, la empresa contribuyente interpuso recurso de alzada, resuelto por la ARIT mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0451/2014 de 30 de junio, por la que dispuso anular obrados hasta el vicio más antiguo es decir hasta que se notifique al recurrente conforme a ley con la vista de cargo, de acuerdo a los argumentos de derechos sostenidos en los fundamentos técnicos jurídicos de esa resolución.

8) Por su parte la Gerencia Grandes Contribuyentes para Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso recurso jerárquico, que obtuvo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1351/14 de 23 de septiembre de 2014, que confirmo la resolución de recurso de alzada, en consecuencia se anuló obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la notificación con la vista de cargo, debiendo la administración tributaria notificar al contribuyente en cumplimiento de las normas y procedimientos de notificación previstos en la L. Nº 2492 y en resguardo a los derechos y garantías tutelados en la Acción de Amparo Constitucional Nº 70/13, de conformidad al art. 212 del Cód. Trib. Boliviano.

9) 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, de fs. 137 se decretó “Autos para sentencia”.

IV.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a determinar: Si es que la resolución de recurso jerárquico ha realizado una interpretación errónea de los arts. 88 y 143 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a la notificación mediante edictos practicados al sujeto pasivo.

IV.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente

del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del C.P.C., establece que: “El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este 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. Nº 620.

IV.2. Sobre si la resolución de recurso jerárquico ha realizado una interpretación errónea de los arts. 88 y 143 del Cód. Trib. Boliviano, respecto a la notificación mediante edictos practicados al sujeto pasivo.

De la revisión de los antecedentes acompañados a la demanda, se desprende que la empresa contribuyente Consorcio Ferrovial Agroman Apolo, tiene registrado como su domicilio en Av. San Martin Esquina 2° Anillo N° 1 Edif. Torre Equipetrol Piso 10 Zona/Barrio Equipetrol, de acuerdo a la Consulta del Padrón, que una vez emitida la Vista de Cargo N° de Orden 7934528778 de 18 de junio de 2012, donde se calificó su conducta como omisión de pago, otorgándose el plazo de 30 días para presentar descargos, ésta no pudo ser notificada de forma personal al sujeto pasivo tal cual ordena el art. 84 del Cód. Trib. Boliviano; y, si bien se efectuó la representación de 16 de noviembre de 2012 del operador del Departamento de Empadronamiento y Recaudaciones de la Gerencia GRACO, donde indicaría que no puede ubicarlo en el domicilio registrado en el Padrón Nacional de Contribuyentes, se omitió dar cumplimiento al art. 85 del Cód. Trib. Boliviano, en el que se prevé que cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejara aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que ser a buscado nuevamente a hora determinada al día siguiente hábil, en caso de no ser habido nuevamente el funcionario formulara representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en cuyo mérito la autoridad de la administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cedula, lo que no sucedió en el caso de autos, habiéndose procedido de forma directa a la notificación por edictos, causando con ello indefensión al contribuyente por una parte de conocer el contenido de la vista de cargo, y por otra el de poder formular sus descargos en el plazo otorgado para ello, por lo que no correspondía aplicar el art. 86 del Cód. Trib. Boliviano, como erróneamente ha mal interpretado la parte demandante.

En cuanto a que haya operado la notificación tacita establecida en el art. 88 del Cód. Trib. Boliviano, que determina: “Se tiene por practicada la notificación tacita, cuando el

interesado a través de cualquier gestión o petición, efectúa cualquier acto o hecho que demuestre el conocimiento del acto administrativo. En este caso, se considerara como fecha de notificación el momento de efectuada la gestión, petición o manifestación", si bien la parte demandante afirma que se practicó una notificación tacita porque Emma Fátima Saucedo de Peña, en representación legal del Consorcio Ferrovial Agroman Apolo, presento memorial el 14 de febrero de 2013, por el que se apersona y solicita legalizadas del expediente; este hecho no suple la aplicación correcta del procedimiento establecido para la notificación con la vista de cargo, por las razones anotadas precedentemente, más aun cuando se ha visto mellado el ejercicio del derecho de defensa del sujeto pasivo, tanto para tomar conocimiento de la vista de cargo y de la resolución determinativa, así como para la presentación de descargos y la interposición de los recursos administrativos previstos por la norma; por dichos motivos no es evidente que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1351/14 de 23 de septiembre de 2014, al haber confirmado la resolución de recurso de alzada, y anulado obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la notificación con la vista de cargo, haya efectuado una interpretación errónea de los arts. 88 y 143 del Cód. Trib. Boliviano, en tal sentido, se advierte que la AGIT obró de manera correcta y aplicó debidamente la normativa legal.

POR TANTO.- La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la L. Nº 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 29 a 34 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Lilian Moreno Cuellar; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1351/2014 de 23 de septiembre, emitida 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. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

171

PROCOM La Paz S.R.L. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por PROCOM La Paz S.R.L., de fs. 35 a 40 vta., y 49, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2014, de 31 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria de fs. 1 a 18 vta.; la contestación de fs. 76 a 84 vta.; la réplica de fs. 88 a 92 vta.; la duplica de fs. 96-97 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Sonia Miriam Barrios Pasten, en su condición de representante legal de la Empresa PROCOM La Paz S.R.L., se apersona ante este tribunal manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 7 de abril de 2014, fue notificada mediante cédula con la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0505/2014 de 31 de marzo, ante lo cual, haciendo uso de las facultades otorgadas por los arts. 147 de la L. Nº 2492 y 778 y 780 del Cód. Pdto. Civ., interpone el presente recurso contencioso administrativo, con la correspondiente expresión de agravios en contra de los fundamentos jurídicos manifestados en la resolución del recurso jerárquico impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

I.2.1. Actos administrativos que no fueron notificados personalmente.

Señala que la AGIT se parcializó con la administración tributaria, al no considerar en absoluto el aspecto formal de las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa, la primera, al haber sido pegada en la puerta y la segunda, al no ser efectuada de forma personal. Refiere que los actos administrativos con adeudos tributarios que superan lo establecido en el art. 89 de la L. Nº 2492, debieron ser notificados en forma personal. Añade, que el incumplimiento del aspecto formal, viola los arts. 83-I-1) y II y 84-I y II de la L. Nº 2492; 35 de la L. Nº 2341, y supletoriamente el art. 90 del Cód. Pdto. Civ., siendo en consecuencia nulos de pleno derecho los citados actos administrativos.

I.2.2. Deuda tributaria determinada en UFV's.

En cuanto al aspecto de fondo, señala que la AGIT no observó y anuló los errores en los que incurrió la administración tributaria en la resolución determinativa, y procediendo a

transcribir los 3 primeros puntos de la parte resolutiva de la citada resolución, subraya en cada uno de los puntos, que no se estableció la equivalencia en bolivianos.

Añade que de esta manera, demostró que la AGIT no dio cumplimiento a lo dispuesto por el art. 47 de la L. Nº 2492, que establece que la deuda tributaria así como la omisión de pago, deben ser determinados en UFV's con su respectiva equivalencia en bolivianos, a fin de cumplir con los requisitos establecidos en el art. 99-II de la citada norma.

Agrega que la AGIT, realizó un análisis equivocado de la resolución de alzada, al omitir tomar en cuenta al art. 326 de la C.P.E., y basar su decisión en los arts. 47 y 165 de la L. Nº 2492; 42 del D.S. N° 27310 y 11-a) y b) de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, siendo atentatorio a la seguridad jurídica.

I.2.3. Equivocada determinación de la obligación tributaria.

Refiere que la AGIT, validó, legalizó y confirmó, sin argumentos ni disposiciones tributarias, la conversión del Crédito Fiscal - IVA en deuda tributaria que realizó la administración tributaria de las facturas presentadas por los periodos abril y junio/2010.

Definiendo crédito fiscal, refiere que el contribuyente de buena fe obtiene facturas por las siguientes vías: Primero, por los servicios y compras efectivamente realizados que se utilizan para el crédito fiscal, pero como contribuyentes no tienen atribuciones ni capacidad, mucho menos medios para contrastar la declaración y pago del IVA e IT que deben efectivizar al fisco las personas naturales y/o jurídicas que emiten las facturas; y Segundo, que en virtud del principio jurídico, lo que no está prohibido por ley está permitido, también se obtendrían facturas de proveedores y otros que comercializan para efectos del crédito fiscal, y al ser autorizadas y dosificadas por la administración tributaria, fueron utilizadas para el crédito fiscal según los arts. 40 y 80 de la L. Nº 843 y 76 de la L. Nº 2492.

Definiendo deuda tributaria, señala que esta se origina, por la venta o servicios efectivamente realizados con la emisión oportuna de la factura por el importe comercializado; luego se realiza la declaración jurada mensual por el IVA e IT mediante los formularios correspondientes ya sea por medio manual o por internet, pero que sin embargo, no se cancelan al fisco los impuestos IVA e IT en los plazos previstos. Así se constituiría la fórmula de la deuda tributaria, conforme establece el art. 47 de la L. Nº 2492.

Concluye la demanda, señalando que no es correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria, habida cuenta que en ninguno de los arts. de la L. N° 843 y la L. N° 2492, se determina que el crédito fiscal sea recaudado como deuda tributaria, ya que la fórmula establecida en el art. 47 de la L. N° 2492, fue definida para determinar la deuda tributaria y el crédito fiscal se encuentra dentro del campo de los deberes formales, tal como lo dispone el arts. 103 del Cód. Trib.

Que en consecuencia, ratifica a todas las facturas utilizadas para el crédito fiscal, puesto que fueron dosificadas y autorizadas por la administración tributaria cumpliendo con los requisitos exigidos para tal cometido, en este contexto no correspondería que sean observadas.

I.3 Petitorio.

Por los fundamentos de derecho expuestos, solicita se declare probada la demanda y se declare nula y sin valor la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/2014, de 31 de marzo.

II.- De la contestación de la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona a la demanda y responde negativamente a la misma.

II.1. Actos administrativos que no fueron notificados personalmente.

Haciendo una relación de los antecedentes, refiere que no existe vicio alguno de nulidad en los procedimientos de notificación, tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, toda vez que las mismas se efectuaron en cumplimiento del procedimiento legalmente establecido para el efecto, y conforme a lo previsto en los arts. 84 y 85 de la L. N° 2492; asimismo, señala que la diligencia con la resolución determinativa surtió los efectos legales, cuando el sujeto pasivo presentó Recurso de Alzada ante la ARIT, toda vez que asumió su derecho a la defensa, motivo por el cual, en ningún momento el sujeto pasivo habría sido puesto en estado de indefensión, como pretendería hacer creer el demandante.

II.2. Deuda tributaria determinada en UFV's.

Indica que la administración tributaria, a momento de efectuar el cálculo de la deuda Tributaria en UFV´s, dio cumplimiento a lo previsto en el art. 47 de la L. N° 2492, (Componentes de la deuda tributaria), siendo que el citado artículo establece que la deuda tributaria, es el monto total que debe pagar el sujeto y debe ser expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, motivo por el cual al constituirse la UFV en un índice referencial, cuyo empleo fue autorizado mediante D.S. N° 26390, no existió vulneración alguna al ordenamiento jurídico y mucho menos a la Constitución Política del Estado.

II.3. Equivocada determinación de la obligación tributaria.

Señala que el contribuyente, en el proceso de verificación presentó documentación consistente en las Notas Fiscales Nos. 16, 18, 19, 22, 32, 33, 35 y 36, copia de las Declaraciones Juradas F-200 (IVA) N° 2932157267, libro de compras, detalles de rendición de gastos, comprobantes de diarios sin identificación de firma del Departamento de Contabilidad o firma del Jefe de Contabilidad, Boleta de trámite de declaración jurada, comprobantes de egreso sin identificación del receptor del dinero en efectivo o cheque, o Jefe de Contabilidad, estados de cuenta y comprobantes de traspaso, sin identificación de firmas; añade que de la confrontación de dicha documentación, evidenció que el sujeto pasivo no logró respaldar la realización de la transacción, puesto que no presentó ninguna documentación adicional a la verificada, aún después de la notificación con la vista de cargo, e inclusive como prueba de reciente obtención en instancia recursiva; ya que de haber presentado certificaciones de los propios proveedores, habría demostrado que se completó el ciclo contable para el beneficio del crédito fiscal.

Aclara que el demandante, confunde términos tributarios a su beneficio, siendo que si bien existe una diferenciación entre crédito fiscal y deuda tributaria; lo que debe remarcarse es que al efectuarse la verificación del crédito fiscal IVA, se constató la existencia de facturas no válidas para el registro y apropiación del crédito fiscal, debido a que las mismas presentaban observaciones contraviniendo los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, incumplimientos que habrían dado curso a la apropiación indebida de crédito fiscal, aspecto que generó deuda tributaria.

II.4. Petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita declarar improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por PROCOM La Paz S.R.L., manteniendo

firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0505/14, de 31 de marzo de 2014.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 26 de abril de 2013, la administración tributaria notificó a PROCOM La Paz S.R.L., con Orden de Verificación del Crédito Fiscal - IVA contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los períodos abril y junio/2010, solicitando la presentación de Declaraciones Juradas IVA, libro de compras, facturas de compras originales y medios de pago.

Recepcionada la documentación, el 1 de julio de 2013, por acta de contravenciones tributarias, la administración tributaria sancionó al contribuyente con la multa de 1.500 UFV´s por el registró incorrecto del número de autorización 290400167564 de la factura N° 802733 en el Libro de Compras IVA del período junio/2010, siendo lo correcto 290400167594.

Emitido el Informe Final, el 22 de julio de 2013, la administración tributaria notificó a PROCOM La Paz S.R.L., con vista de cargo que establece sobre base cierta, la liquidación previa de la deuda tributaria en la suma de Bs 424.405, por el impuesto omitido IVA, interés y sanción por omisión de pago.

Emitido el informe de conclusiones, el 25 de septiembre de 2013, la administración tributaria notificó a PROCOM La Paz S.R.L., con resolución determinativa, que determina de oficio y sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 228.559 UFV´s, por el IVA del período abril y junio/2010, que incluye tributo omitido, intereses y sanciones.

Impugnada la resolución determinativa ante la ARIT, por resolución de recurso de alzada, se resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente el importe de 99.159 UFV´s, más intereses y sanción por omisión de pago por el IVA de los periodos fiscales abril y junio/2010, así como la multa de 1.500 UFV´s, por incumplimiento de deberes formales.

Impugnada la resolución de alzada por el contribuyente, la AGIT, por resolución de recurso jerárquico, resuelve confirmar la misma, manteniendo firme y subsistente la resolución determinativa que establece la deuda tributaria de 228.559 UFV por los períodos de abril y junio/2010, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por la conducta e incumplimiento al deber formal, por el IVA de los períodos de abril y junio/2010.

IV.- De la problemática planteada.

Pese a que los argumentos de ambas partes son carentes de fundamentación, limitándose en gran manera a transcribir extractos de la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0505/2014, se establece como punto de controversia a determinar lo siguiente:

Si la AGIT se parcializó con la administración tributaria, al no considerar el aspecto formal de las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa, las cuales debieron ser efectuadas de manera personal, siendo en consecuencia nulos de pleno derecho los citados actos.

Si la resolución determinativa, determinó la deuda tributaria en UFV's sin la respectiva equivalencia en bolivianos, vulnerando el ordenamiento jurídico y el art. 36 a la C.P.E.

Si la AGIT, validó, legalizó y confirmó, sin argumentos ni disposiciones tributarias, la conversión del crédito fiscal - IVA en deuda tributaria; además, de no ser correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Si la AGIT se parcializó con la administración tributaria, al no considerar el aspecto formal de las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa, las cuales debieron ser efectuadas de manera personal, siendo en consecuencia nulos de pleno derecho los citados actos.

PROCOM La Paz S.R.L. señala que la AGIT se parcializó con la administración tributaria, al no considerar en absoluto el aspecto formal de las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa, las cuales debieron ser personales, siendo en consecuencia nulos de pleno derecho los citados actos administrativos. Por su parte la AGIT, refiere que no existe vicio alguno de nulidad en los procedimientos de notificación, tanto de la vista de cargo como de la resolución determinativa, toda vez que las mismas se efectuaron en cumplimiento del procedimiento legalmente establecido, y conforme a lo previsto en los arts. 84 y 85 de la L. N° 2492.

El art. 84 de la L. Nº 2492, establece: "(Notificación Personal) Las vistas de cargo y resoluciones determinativas que superen la cuantía establecida por la reglamentación a que se refiere el art. 89 de este Código; así como los actos que impongan sanciones, decreten apertura de término de prueba y la derivación de la acción administrativa a los subsidiarios serán notificados personalmente al sujeto pasivo, tercero responsable, o a su representante legal. I. La notificación personal se practicará con la entrega al interesado o su representante legal de la copia íntegra de la resolución o documento que debe ser puesto en su conocimiento, haciéndose constar por escrito la notificación por el funcionario encargado de la diligencia, con indicación literal y numérica del día, hora y lugar legibles en que se hubiera practicado. II. En caso que el interesado o su representante legal rechace la notificación se hará constar este hecho en la diligencia respectiva con intervención de testigo debidamente identificado y se tendrá la notificación por efectuada a todos los efectos legales." Por su parte el art. 85, refiere: "(Notificación por cédula) I. Cuando el interesado o su representante no fuera encontrado en su domicilio, el funcionario de la administración dejará aviso de visita a cualquier persona mayor de 18 años que se encuentre en él, o en su defecto a un vecino del mismo, bajo apercibimiento de que será buscado nuevamente a hora determinada del día hábil siguiente. II. Si en esta ocasión tampoco pudiera ser habido, el funcionario bajo responsabilidad formulará representación jurada de las circunstancias y hechos anotados, en mérito de los cuales la autoridad de la respectiva administración tributaria instruirá se proceda a la notificación por cédula. III. La cédula estará constituida por copia del acto a notificar, firmada por la autoridad que lo expidiera y será entregada por el funcionario de la administración en el domicilio del que debiera ser notificado a, cualquier persona mayor de 18 años, o fijada en la puerta de su domicilio, con intervención de un testigo de actuación que también firmará la diligencia".

Verificados los antecedentes administrativos, se establece lo siguiente: Respecto a la diligencia de notificación con la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GGLPZ/DF/PPD/VC/49/2013 (32-0033-2013), esta fue practicada de manera personal, ya que además de consignar el día, hora y lugar donde se practicó la diligencia, el acto cuenta con la firma y sello de la representante legal de PROCOM La Paz S.R.L., Miriam Barrios Pasten (fs. 174 de antecedentes administrativos); respecto a la diligencia de notificación por cédula con la R.D. N° 17-0580-2013, la misma tiene sus antecedentes en 2 avisos de visita, la primera, de 12 de septiembre de 2013, dónde la representante legal de PROCOM La Paz S.R.L., no fue encontrada, dejándose el primer aviso de visita, a Marlene Miranda, secretaria de la empresa quien se rehusó a firmar la diligencia (fs. 190 de antecedentes administrativos), la segunda,

de 13 de septiembre de 2013, ocasión en que la representante legal de la empresa tampoco pudo ser habida, motivo por el cual se fijó el segundo aviso en la puerta de su domicilio (fs. 191 de antecedentes administrativos). Efectuada la representación escrita, el Gerente GRACO La Paz del SIN, autorizó la notificación mediante cédula de la resolución determinativa, acto practicado el 25 de septiembre de 2013 a hrs. 16:35, en el domicilio registrado en el padrón de contribuyentes, fijando la copia de ley en la puerta de su domicilio, e interviniendo en la actuación la notificadora de la administración tributaria y el testigo de actuación (fs. 193-194 de antecedentes administrativos).

Ingresando al análisis, el demandante alega la nulidad de las notificaciones practicadas con la vista de cargo y la resolución determinativa, al no haberse efectuado las mismas de manera personal, asimismo, solicita se declare nulos de pleno derecho los citados actos administrativos. Al respecto, este Tribunal de Justicia, estableció en la Sentencia de Sala Plena Nº 030/2015 de 23 de febrero, que "…el acto procesal denunciado de viciado le debe haber causado gravamen y perjuicio personal y directo y además debe haberle colocado en un verdadero estado de indefensión, en el que el perjuicio debe ser cierto, concreto, real, grave y además demostrable, y que dicho vicio procesal debió ser argüido oportunamente en la etapa procesal correspondiente. La inconcurrencia de estas condiciones que deben ser explicadas por el impetrante en forma clara, concreta y precisa, da lugar al rechazo del pedido de nulidad. Debe demostrarse además que los medios de defensa de los que ha sido privado de oponer o las que no ha podido ejercitar con la amplitud debida, en razón a que la sanción de nulidad debe tener un fin práctico y no meramente teórico, pues no basta la invocación genérica de la lesión al derecho a la defensa o debido proceso, habida cuenta que las normas procesales sirven de base para asegurar la defensa en juicio y no para dilatar o entorpecer la resolución, extremos que en la sub lite, el demandante no ha demostrado, máxime si en las fases recursivas luego de ser invocado con los mismos fundamentos han sido considerados y resueltos." Y de la revisión meticulosa de la demanda, la empresa demandante no demuestra o señala el gravamen causado o el perjuicio personal y directo sufrido por el que fue colocado en estado de indefensión, ya que además de haberse constatado que la notificación con la vista de cargo fue personal, las mismas fueron practicada en el domicilio legalmente registrado en el padrón de contribuyentes, cumpliendo con todos los requisitos previstos por ley para su validez y garantizando el pleno conocimiento del acto, siendo improcedente la nulidad solicitada.

Por otra parte, no puede alegarse la nulidad de los citados actos, al ser evidente que existió pleno conocimiento por la parte demandante, del inicio del proceso administrativo, precisamente porque presentó la documentación exigida con la Orden de Verificación Nº 0013OVE00563 (fs. 2-7 de antecedentes administrativos), conforme se observa de las actas de fs. 16-17, descargos que fueron valorados por la administración tributaria en instancia administrativa; lo que equivale a desvirtuar la parcialización denunciada, ya que la empresa estuvo a derecho desde el inicio de la verificación de los hechos, interponiendo las acciones legales que consideró convenientes a objeto de que se revoque las resoluciones que afectaban a sus intereses.

V.2. Si la resolución determinativa, determinó la deuda tributaria en UFV's, sin la respectiva equivalencia en bolivianos, vulnerando el ordenamiento jurídico y el art. 36 a la C.P.E.

PROCOM La Paz S.R.L., señala que la AGIT no observó y anuló, los errores en los que incurrió la administración tributaria en la resolución determinativa, ya que además de no

haber determinado la deuda tributaria como la omisión de pago en UFV's, con su respectiva equivalencia en bolivianos, en cumplimiento del art. 99-II de la L. Nº 2492, omitió considerar el art. 326 de la C.P.E., siendo atentatorio a la seguridad jurídica. Por su parte la AGIT, señala que la administración tributaria, ha momento de efectuar el cálculo de la deuda Tributaria en UFV´s, dio cumplimiento a lo previsto en el art. 47 de la L. N° 2492, siendo que el citado artículo, establece que la deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto y debe ser expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, cuyo empleo fue autorizado mediante D.S. N° 26390, por lo que no existe vulneración al ordenamiento jurídico y mucho menos a la Constitución Política del Estado.

El art. 99-II de la L. N° 2492, señala: "(Resolución determinativa) La resolución determinativa que dicte la administración deberá contener como requisitos mínimos; lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la resolución determinativa"; el art. 47 de la misma norma, señala: "Deuda tributaria es el monto total que debe pagar el sujeto pasivo después de vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación tributaria, ésta constituida por el tributo omitido, las multas cuando correspondan, expresadas en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV's) y los intereses (r)…"; por su parte el art. 1 del D.S. Nº26390, refiere: "(Creación de la UFV) Con el fin de ejecutar programas de vivienda se crea la Unidad de Fomento de Vivienda (UFV) con cláusula de mantenimiento de valor a un índice a ser establecido por el Banco Central de Bolivia de conformidad con la normativa que al respecto dicte el instituto emisor y sobre la base del IPC que calcula el INE. Se autoriza también a las entidades financieras legalmente establecidas en Bolivia y a toda persona natural, jurídica o colectiva, a efectuar voluntaria y libremente todo tipo de actos jurídicos, operaciones y contratos, denominados en UFV. Los contratos en UFV serán cobrados y pagados en moneda nacional con mantenimiento de valor según la evolución diaria del Índice de la UFV, publicado por el Banco Central de Bolivia - BCB."

Al respecto, la resolución impugnada, señalo que "…la administración tributaria a momento de efectuar el cálculo de la deuda Tributaria en UFV, dio cumplimiento a lo previsto en el art. 47 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), que establece que la deuda tributaria, es el monto total que debe pagar el sujeto y debe ser expresado en Unidades de Fomento a la Vivienda, motivo por el cual al constituirse la UFV en un índice referencial, cuyo empleo fue autorizado mediante D.S. N° 26390, no existió vulneración alguna al ordenamiento jurídico y mucho menos a la Constitución Política del Estado, siendo inexistente el incumplimiento a la prelación normativa a momento de emitirse el fallo en la instancia de alzada como refiere el sujeto pasivo, motivo por el cual la nulidad invocada es improcedente." Cabe añadir que en materia tributaria, la figura del mantenimiento de valor es la actualización de la deuda desde el momento en que debió haberse pagado el impuesto (vencimiento), hasta el momento en que se está pagando la obligación, cálculo que se lo realiza en función a las Unidades de Fomento a la Vivienda, las cuales suben cada día y pueden ser consultadas en la página del Banco Central de Bolivia, concluyendo, que no existe vulneración alguna a normas constitucionales.

V.3. Si la AGIT, validó, legalizó y confirmó, sin argumentos ni disposiciones tributarias, la conversión del crédito fiscal - IVA en deuda tributaria; además, de no ser

correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria.

PROCOM La Paz S.R.L., refiere que la AGIT, validó, legalizó y confirmó, sin argumentos ni disposiciones tributarias, la conversión del crédito fiscal - IVA en deuda tributaria; señalando además, que no es correcto ni legal que el crédito fiscal sea fiscalizado, determinado y calculado como deuda tributaria, habida cuenta que en ninguno de los artículos de la L. Nº 843 y la L. Nº 2492, se determina que el crédito fiscal sea recaudado como deuda tributaria. Por su parte la AGIT, señala que el demandante confunde los términos tributarios a su beneficio, ya que lo que debe de remarcarse, es que al efectuarse la verificación del crédito fiscal IVA, se constató la existencia de facturas no válidas para el registro y apropiación del crédito fiscal, debido a que las mismas presentaban observaciones contraviniendo los arts. 8 de la L. N° 843, 8 del D.S. N° 21530 y 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, incumplimientos que habrían dado curso a la apropiación indebida de crédito fiscal, aspecto que generó deuda tributaria.

De antecedentes podemos evidenciar que, la administración tributaria depuró las facturas Nos. 10271, 12285, 1960, 14369 y 479, por no estar dosificadas por el SIN y las facturas Nos. 32, 33, 35, 36, 16, 18, 19 y 22, por no contar con medio de pago que respalde la efectiva realización de la transacción (fs. 22 de antecedentes administrativos), observaciones que fueron de conocimiento de la empresa contribuyente a momento de su notificación personal con la vista de cargo; sin embargo, el contribuyente dentro el plazo establecido por el art. 98 de la L. N° 2492, no presentó descargo alguno que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria, razón por la cual, se ratificaron las observaciones en la resolución determinativa, determinando la deuda tributaria en 228.559 UFV equivalente a Bs 425.370.-, por el IVA de los períodos abril y junio/2010, que incluyen el tributo omitido y los intereses, la sanción con la multa del 100% sobre el importe omitido determinado a la fecha de vencimiento y multa por incumplimiento a deberes formales(fs. 185-189 antecedentes administrativos).

Dentro el control que realizó la administración tributaria de las facturas Nos. 10271, 12285, 1960, 14369 y 479, estableció que los números de autorización coinciden, cuentan con comprobantes de redición de fondos por estas notas fiscales; sin embargo, están fuera del rango de autorización y no cuentan con un medio de pago fehaciente que permita verificar la transacción efectuada por el proveedor; respecto a las facturas Nos. 32, 33, 35, 36, 16, 18, 19 y 22, la administración tributaria estableció que no son válidas para el cómputo del crédito fiscal, ya que no cuentan con medios de pago fehacientes que permita verificar la transacción efectuada con el proveedor.

Al respecto, la Sentencia de Sala Plena Nº 220/2017 de 18 de abril, estableció: "…de acuerdo a lo previsto por los nums. 4, 5 y 6 del art. 70 de la L. Nº 2492, arts. 36 y 44 del Cód. Com., era obligación del sujeto pasivo contar con los registros contables u otros, que permitan demostrar con claridad las operaciones reflejadas en las facturas observadas, con el fin de demostrar la onerosidad de la transacciones y transmisión de dominio de los bienes o prestación de servicios señalados en las facturas, elementos que hacen a la efectiva realización de las transacciones con los emisores de las facturas, es decir, respaldar sus actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas o notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden, el no haber acompañado dicha documentación ha dado lugar a la decisión de

considerar que la documentación presentada por el contribuyente resultaba insuficiente para demostrar la efectiva transacción, en consideración que la documentación antes mencionada emerge de disposiciones legales obligatorias para llevar una contabilidad adecuada en la actividad comercial, máxime si el sujeto pasivo con fin de hacer valer sus derechos al cómputo del crédito fiscal, le correspondía en cumplimiento a los arts. 68-7) y 76 de la L. N° 2492, aportar las pruebas suficientes que demuestren que la transacción efectivamente se realizó, cumpliendo con la obligación prevista en los nums. 4 y 5 del art. 70 de la misma Ley".

Ingresando a un nuevo análisis, el demandante evidentemente confunde los términos crédito fiscal y deuda tributaria, desviando la atención de este tribunal con definiciones que no son el aspecto central de la controversia, puesto que como bien estableció la administración tributaria y las instancias recursivas, PROCOM La Paz S.R.L., no logró respaldar efectivamente la realización de las transacciones ya que no presentó documentación adicional a la verificada, y quien pretende beneficiarse de un crédito fiscal, debe aportar la prueba necesaria para demostrar el pago y la existencia de las transacciones cuando ello esté en duda; así reza el art. 76 de la L. Nº 2492, y en el presente caso, la carga de la prueba recae en el contribuyente que debió respaldar correctamente la procedencia y cuantía de los créditos impositivos.

VI.- Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, de 29 de diciembre de 2014, en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 35 a 40 vta., y 49, interpuesta por PROCOM La Paz S.R.L.; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0505/2014 de 31 de marzo.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

172

Empresa Pública Nacional Estratégica Depósitos Aduaneros
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 144 a 146, interpuesta por Olvis Jesús Oliva López, en representación legal de la Empresa Pública Nacional Estratégica "Depósitos Aduaneros Bolivia " que impugna la Resolución Jerárquico N° RD 03-039-14 de 12 de septiembre de 2014, pronunciada por la Aduana Nacional de Bolivia; la providencia de admisión de fs. 148; la contestación de fs. 296 a 303; la respuesta del tercero interesado de fs. 154 a 159 vta., los memoriales de réplica y dúplica de fs. 322 y 333; el proveído que declaró autos para sentencia de fs. 335, los antecedentes procesales y los de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho.

Manifiesta que la Empresa Pública Estratégica Nacional Depósitos Aduaneros Bolivia, por un contrato suscrito con la Aduana Nacional de Bolivia de 20 de abril de 2009, tiene la concesión de la administración de Recintos Aduaneros de la Concesión "B", a nivel nacional. Que, mediante Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRLPEZ-ELELP N° 026/2014 de 24 de marzo, la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, resolvió sancionar a Depósitos Aduaneros Bolivia por las supuestas infracciones descritas en el inc b) del art. 85, concordante con el num. 11) y 16) del art. 83 del Reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, sin tomar en cuenta los argumentos que presentó, referido a que los comunarios de la Localidad de Charaña se opusieron al envío de personal de estiba para el Recinto de Frontera Charaña, hechos que fueron de conocimiento de la propia administración aduanera, además de la amenaza de bloqueo al recinto, por lo que la Depósitos Aduaneros Bolivia se vio imposibilitado para la contratación del servicios de estibaje para el Recinto Frontera Charaña.

Que presento los recursos impugnatorios de la revocatoria y el jerárquico y en ambas instancia se confirmó la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRLPEZ-ELELP N° 026/2014 de 24 de marzo, sin tomar en cuenta los hechos suscitados en el caso, en el que se firmó un acuerdo con los estibadores de la localidad y sean ellos los que presten los servicios de estiba; en esa base, afirma que la administración aduanera de manera arbitraria pretende sancionar a la Depósitos Aduaneros Bolivia, por aspectos que son de su conocimiento y no dependió de la voluntad de la Depósitos Aduaneros Bolivia.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La demandante promueve proceso contencioso administrativo planteando:

Bajo el título Principio de Buena Fe, de Verdad Material y Razonabilidad; asevera que estos principios expresados en los arts. 4 de la L. N° 2341 de Procedimiento Administrativo y 3 de su Reglamento, sustentados en el art. 303 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, reflejados en sentencias judiciales y constitucionales, así como adoptados expresamente por la administración aduanera en el art. 4 del Reglamento para la Concesión, que en su inc. h) indica, "Presunción de buen fe en las acciones de los concesionarios y de los funcionarios de los concesionarios", por su lado el Principio de Verdad Material constriñe a la administración aduanera a investigar la verdad material en oposición de la verdad formal, que rige al Procedimiento Civil, por lo que no implica como fundamento que la administración aduanera indique que Depósitos Aduaneros Bolivia no habría incumplido el brindar el servicio de estibaje en el Recinto Frontera de Charaña, por lo cual el concesionario no tiene más que amparar su aseveración en el principio de buena fe y en la razonable interpretación de las acciones previas ejecutadas, que demuestran el cumplimiento del reglamento para la Concesión de Recintos Aduaneros, no existiendo motivo evidente, ni siquiera subjetivo, que sustente una presunción de incumplimiento intencionado. Acusa que la administración aduanera se apartó de estos principio y presume mala fe en el concesionario, que al ratificar su sanción les tildó no solo de incumplidores, sino de mentirosos, cuando las únicas evidencias existentes y demostrables, es que la administración aduanera solo pretende sancionar a Depósitos Aduaneros Bolivia sin dar cumplimiento al principio de verdad material, por lo tanto la determinación de la Aduana es contraria a los Principios de Buena Fe que dicha institución expresamente debe cumplir como instancia del Estado al igual que el concesionarios.

I.3. Petitorio.

La demandante solicita se declare probada la demanda contencioso administrativa y se revoque la resolución que impugna, quedando sin efecto la resolución sancionatoria y la resolución de recurso de revocatoria.

II.- Contestación a la demanda.

La Aduana Nacional de Bolivia respondió negativamente a la demanda en los siguientes antecedentes de orden fáctico y legal:

II.1. Transcribiendo la S.C. N° 1810/2011-R de 7 de noviembre, refiere que tota resolución emitida en un proceso judicial o administrativo, necesariamente debe contener una apropiada motivación y fundamentación en relación a los hechos en los que se está fundamentando, a las pruebas que se aportan y sobre todo a las disposiciones legales en las que se sustenta su decisión, indica que de la relación de las disposiciones legales con los hechos que le dieron origen, constituye la fundamentación y la motivación a la que el debido proceso se refiere.

Asimismo, transcribiendo los arts. 71 y 73-I de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, 85-b) de la Resolución de Directorio N° 01-006-12 de 20 de julio de 2012; 83-11) y 16); 69-a), e) y l); 68-b) y 7-III del Reglamento de Concesiones; dice que no obstante a la claridad de las disposiciones administrativas transcritas, el demandante de manera parcial y errada con la intencionalidad de hacer incurrir en error a su autoridad.

Que en la demanda se hizo alusión a que no se habría tomado en cuenta los argumentos establecidos por Depósitos Aduaneros Bolivia, referido a la imposibilidad de enviar a personal de estiba para el Recinto de Frontera Charaña, hechos que pudieron subsanarse; cuando hasta el momento del recurso jerárquico presentado por el concesionario Depósitos Aduaneros Bolivia, no pudo evidenciarse si éste realizó o no la contratación del personal necesario de estibaje, asimismo no se mencionó la existencia o compra de maquinaria para facilitar el despacho y el aforo de las mercancías, desde la emisión del Informe Técnico de 18 de enero de 2014, hasta mayo el Depósitos Aduaneros Bolivia, no dio solución a las observaciones (estibaje y maquinaria), por lo que sus argumentos no dan lugar a la justificación de su incumplimiento, por el contrario los actas de reuniones que adjunta y el acuerdo firmado con los estibadores de la Localidad de Charaña, sólo dejó en evidencia su incumplimiento por el tiempo que transcurrió hasta la solución de los referidos infracciones.

II.2. Con referencia a la vulneración de los Principios de Buena Fe, Verdad Material y Razonabilidad, la Aduana Nacional de Bolivia evidenció la falta de servicios de estiba y maquinaria en el recinto de la Administración de Aduana Frontera Charaña, por ende la verdad formal es un reflejo de la verdad material, pues existe coherencia y total exactitud entre lo que realmente ocurrió, que además el principio de verdad material tiene una excepción ante errores involuntarios, pero en el caso no existió tal erro, sino un incumplimiento por una serie de argumentos que dio Depósitos Aduaneros Bolivia, que pudo ser subsanado, agilizado y corregido oportunamente, lo que no ocurrió; ante esta figura dice y el cumplimiento de los principios contenidos en los arts. 4, 71 y ss., de la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, por parte de la Aduana Nacional, se sancionó a la Empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia.

Respecto a que Depósitos Aduaneros Bolivia señaló que no existe motivo evidente, ni subjetivo que sustente una presunción de incumplimiento intencionado, en este punto implícitamente aceptó que si existió incumplimiento aunque esta no fuera intencional, cuya sanción está configurada.

Asimismo, refiere que la Aduana en ningún momento de las resoluciones, ni en todo el procedimiento administrativo presumió mala fe por parte del concesionario, sólo se sancionó y puso en evidencia el incumplimiento de las obligaciones de Depósitos Aduaneros Bolivia, debido a que la mala fe no es requisito para la adecuación a una infracción administrativa.

II.3. Petitorio

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Directorio N° 03-039-14 de 12 de septiembre de 2014.

II.3. En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Cód. Pdto. Civ., habiéndose las partes por su turno ratificado a través de la réplica y dúplica en los fundamentos de la demanda y contestación, corrientes de fs. 322 y 333.

III.- Del tercero interesado.

De fs. 154 a 159 vta., cursa el memorial con el que Leidy Ximena Torrez Quispe, se apersonó al proceso como tercero interesado en representación de la Gerencia Regional La Paz - Aduana Nacional de Bolivia, en el que se adhirió a la contestación de la autoridad

demandada con similar fundamentación, haciendo notar que este tribunal no es una instancia más, si bien como efecto de agotar la instancia administrativa se activó el contencioso administrativo, es para un control y validez de la aplicación de la norma administrativa aduanera con respecto al presente caso y no es una instancia propiamente señalada, por lo que al ser de puro derecho la discusión planteada, solo debe regirse en normas administrativas y aduaneras en su estricta aplicación jurídica.

III.1. Petitorio.

Concluye, solicitando se declare probada la demanda contencioso administrativa de contrario y se mantenga firme y subsistente la Resolución impugnada.

IV.- Antecedentes administrativos relativos a la demanda.

IV.1. La Aduana Nacional otorgó en concesión a la Empresa Pública Nacional Estratégica "Depósitos Aduaneros Bolivianos" Depósitos Aduaneros Bolivia, el Servicio de Administración de Depósitos Aduaneros y Control de Tránsito, sometiéndose el Concesionario al cumplimiento de la L. N° 1990 Ley General de Aduanas y su Reglamento D.S. N° 25870, L. N° 2492 Código Tributario y su Reglamento D.S. N° 27310 y específicamente el Reglamento para la Concesiones de Recintos Aduaneros, asimismo al Contrato de Concesiones de los Servicios de Administración de los Depósitos Aduanas, y de la normativa emitida por el Directorio de Aduana Nacional.

Con la facultad de supervisión, control y fiscalización de la Aduana Nacional, a los Recintos Aduaneros relacionadas con las obligaciones establecidas en el Reglamento de Concesión y el Contrato de Concesión con Depósitos Aduaneros Bolivia, se emitió el Informe Técnico Aduana Nacional-GRLPZ-CHALF N° 005/2014 de 18 de enero, que en los Recintos de Aduana Frontera de Charaña cargo de la empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia, durante la inspección física realizada por la administración aduanera, advirtió la ausencia de personal y equipo necesario para la prestación de los servicios regulados y no regulados por la empresa Concesionaria, incumpliendo lo establecido en los arts. 68 y 69 del Reglamento para la Concesiones de Recintos Aduaneros, por lo que el 19 de enero de 2014, se presentó a Depósitos Aduaneros Bolivia la nota Aduana Nacional-GRLPZ-CHALF N° 005/2014 de 18 de enero, emitida por la administración aduanera Frontera Charaña, con el cargo falta de personal para estiba, desestiba y maquinaria para el manipuleo de la mercancía, adjunto al Informe Técnico Aduana Nacional-GRLPZ-CHALF N° 005/2014 de 18 de enero.

Que el 28 de enero de 2014, Depósitos Aduaneros Bolivia presentó a la Administración Aduanera Charaña la nota Depósitos Aduaneros Bolivia/GNO/CHA/CA- N° 004/2014, informando que hubo problemas con los estibadores y que estos pidieron reunirse y acordar la modalidad de contratación del personal, cuyo acto no fue demostrado. Posteriormente, el Informe Técnico Aduana Nacional-GRLPZ-CHALF N° 033/2014 de 15 de febrero, concluyó que la documentación presentada como prueba de descargo no desvirtuó la infracción identificada, al no haber demostrado las acciones asumidas para dar solución a la falta de personal y maquinaria.

Haciendo notar que hasta abril de 2014 (fecha posterior al relacionamiento) la contratación del personal (estibas) no estaba realizada; en esa base, y previo un proceso administrativo, la Gerencia Regional de Aduana La Paz emitió la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRLPZ-ULELR N° 026/2014 de 24 de marzo, resolviendo sancionar a Depósitos Aduaneros Bolivia con la suma de 7.879,45 UFV, por las infracciones descritas en

los incs. b) del art. 85, concordante con el num. 11) y 16) del art. 83 del Reglamento para la Concesiones de Recintos Aduaneros, aprobado por la Resolución de Directorio N° 01-006-12 de 20 de julio de 2012.

IV.2. Contra esa resolución la Empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia opuso recurso de revocatoria, concluido el procedimiento recursivo la Gerencia Regional de Aduana La Paz pronuncio la Resolución Administrativa Aduana Nacional-GRLPZ-ULELR N° 041/2014 de 22 de abril, por la cual confirmó totalmente la Resolución Sancionatoria Aduana Nacional-GRLPZ-ULELR N° 026/2014 de 24 de marzo, impugnada mediante Recurso de Revocatoria por la Depósitos Aduaneros Bolivia.

IV.3. Ante ese hecho el Concesionario Depósitos Aduaneros Bolivia promovió el recurso jerárquico y el Directorio de la Aduana Nacional emitió la Resolución de Directorio RD N° 03-039-14 de 12 de septiembre de 2014, resolviendo rechazar el recurso jerárquico interpuesto por la Empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia, confirmando en todas sus partes la Resolución Administrativa Aduana Nacional-GRLPZ-ULELR N° 041/2014 de 22 de abril, al establecerse el incumplimiento de lo dispuesto en el art. 68 (Facilitación del Despacho de Mercancías) y 69 (Otras Obligaciones del Concesionario), configurándose la infracción administrativa prevista en los num. 11) y 16) del art. 83 del Reglamento para la Concesiones de Recintos Aduaneros, estableciendo una multa de 7.879,45 UFV.

V.- 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: Sí, es evidente que existió vulneración a los Principio de Buena Fe, Verdad Material y Razonabilidad, principios expresados en los arts. 4 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y 3 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, sustentados en el art. 303 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas, reflejados en sentencias judiciales y constitucionales, así como adoptados expresamente por la administración aduanera en el art. 4 del Reglamento para la Concesión.

VI.- Análisis de los problemas jurídicos planteados.

VI.1. Respecto a la demanda en derecho.

Con carácter previo a dictar resolución, corresponde referirse a la demanda planteada por la demandante y así se tiene lo siguiente:

“La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso (Quisbert, Ermo, Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano, Sucre, Bolivia: USFX, 2010). Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Cód. Pdto. Civ., (CPC), señala que deberá contener:

1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.

2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.

3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.

4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.

5) La cosa demandada, designándola con toda exactitud.

6) Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión.

7) El derecho, expuesto sucintamente.

8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.

9) La petición en términos claros y positivos.

En el marco planteado, el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ., es imperativo y que dicha norma refleja el Principio de Congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, no es posible inferir, suponer o adivinar lo que quiso decir la parte actora, pues "el principio normativo que delimita el contenido de las resoluciones judiciales que deben proferirse, de acuerdo con el sentido y alcance de las peticiones formuladas por las partes (en lo civil, laboral, y contencioso-administrativo) o de los cargos o imputaciones penales formulados contra el sindicado o imputado, sea de oficio o por instancia del ministerio público o el 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" (Teoría General del Proceso, Hernando Devis Echandía, 1985, pág. 533 a 536).

Corresponde aclarar que el alcance del art. 1 del Cód. Pdto. Civ., está vinculado con la falta, oscuridad o ausencia de la ley y no al caso de ausencia de carga argumentativa de la demanda; es decir, de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes con base en los hechos en que se fundare, que en el caso es inexistente que no pueden ser considerados y menos aún, resueltos por este tribunal so pena de vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales.

En el caso en análisis y con referencia al punto identificado como controversia, se concluye que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

El demandante la Empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia, acusa a la Aduana nacional de haber vulnerado los Principios de Buena Fe, Verdad Material y Razonabilidad, expresados en los arts. 4 de la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y 3 del D.S. N° 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo, sustentados en el art. 303 del D.S. N° 25870 Reglamento de la Ley General de Aduanas,

reflejados en sentencias judiciales y constitucionales, así como adoptados expresamente por la administración aduanera en el art. 4 del Reglamento para la Concesión, asimismo, que no se hubiera efectuado una correcta valoración de los hechos que denunció a la administración aduanera, respecto a la intervención que sufrió el Recinto Frontera Charaña, y que existe una arbitraria imposición sancionatoria.

Sin embargo, su planteamiento es impreciso toda vez que no ha proporcionado los antecedentes fácticos que le permitan sustentar los agravios que podrían estar contenidos en la resolución que impugna, no expone cuales son los puntos sobre los que pretende que este tribunal haga su labor de control de legalidad, cuando en su demanda solo acusa la vulneración de principios sin desglosar de qué forma vulneró sus derechos cada uno de estos, la demanda no contiene una fundamentación que identifique clara y puntualmente los actos vulnerados, contrariamente de manera genérica reclama la violación de principios.

Consiguientemente, no pudiendo suplirse la carga argumentativa que corresponde a la demandante en el marco del art. 327 del Cód. Pdto. Civ., que exige plantear la cosa demandada, designándola con toda exactitud; los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión, el derecho, expuesto sucintamente y formular su petición en términos claros y positivos, respeto de la resolución que impugna, precisamente la demanda fue interpuesto contra la Aduana Nacional e impugnando la resolución de recurso jerárquico Resolución de Directorio N° 03-039-14 de 12 de septiembre de 2014, sobre el que no existe reclamo, ni exposición de agravios; por lo tanto, resulta necesario aclarar que el planteamiento de agravios debe expresar, en términos claros y razonados, los motivos por los cuales se considera que la actuación de la autoridad jerárquica es errónea y no debe constituirse en una apreciación subjetiva del criterio de la entidad demandante. Contrastado dicho criterio con la exposición realizada en la demanda, se concluye que no existen elementos concretos que permitan resolver de fondo.

Por los fundamentos expuestos, la demandante no ha provisto a esta Sala Plena, los antecedentes fácticos ni los argumentos suficientes para que pueda efectuarse el control de legalidad correspondiente, teniéndose presente que el cumplimiento del mandato contenido en el art. 192-3) del Cód. Pdto. Civ.-1975 es imperativo y que dicha norma refleja el principio de congruencia que conforme ha señalado el Tribunal Constitucional, en su amplia jurisprudencia, responde a la pretensión jurídica o la expresión de agravios formulada por las partes, de manera que lo resuelto por la autoridad jurisdiccional debe responder precisamente a lo solicitado por las partes, lo contrario significaría vulnerar gravemente no únicamente el deber de congruencia sino también, el derecho a la seguridad jurídica de las partes procesales, previniendo emitir un fallo ultra petita (más allá de lo pedido por la parte), extra petita (algo diferente a lo solicitado) o infra o citra petita (otorgando menos de lo pedido).

VI.2. Conclusiones.

En mérito al análisis precedente y ante la falta argumentativa de la demanda, este tribunal concluye que no puede ingresar al control de legalidad de los actos de la autoridad demandada contenida en la resolución impugnada; máxime si la empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia no alegó ninguna vulneración de agravios tanto a derechos y cuanto a normas jurídicas presuntamente vulneradas por la Aduana Nacional. En ese sentido y de acuerdo a la fundamentación precedentemente expuesta, se exime a este Tribunal Supremo de Justicia de efectuar mayores consideraciones.

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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 144 a 146, interpuesta por la Empresa Concesionaria Depósitos Aduaneros Bolivia; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución Resolución de Directorio N° 03-039-14 de 12 de septiembre de 2014, pronunciada por el Directorio de la Aduana nacional de Bolivia.

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

Relator: Magistrado Dr. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

173

Agencia Despachante de Aduana CIDEPA Ltda.
c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativo cursante de fs. 12 a 17 vta., subsanada de fs. 36-37 vta.; que impugna la Resolución del Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 1325/2014 emitida el 16 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 77 a 82 vta., el memorial de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional en su calidad de tercero interesado de fs. 92 a 95 vta., el memorial de réplica de fs. 100-101 vta., el decreto de "autos para sentencia" de fs. 103, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que fue notificado el 24 de marzo de 2014, con la Resolución Administrativa Aduana Nacional-GRLPZ-ULELR-SET-RA Nos. 027-2014 y 031-2014de 13 de marzo de 2014 y 036-2014, 040-2014, 044-2014 y 0462014 de 17 de marzo, acusando que sin fundamento jurídico aduanero la administración aduanera rechazó su solicitud de extinción de la acción por prescripción de la acción y sanción de las Resoluciones Determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI Nos 117/2011, 96/2011111/2011, 114/2011, 104/2011 y 108/2011 y de nulidad por falta de notificación con la orden de fiscalización, lo que vició de nulidad todo lo obrado por vulneración del derecho al debido proceso.

Asimismo, que el 26 de febrero de 2014, opuso ante la Gerencia Regional de Aduana La Paz la prescripción de la acción, sanción y ejecución de las referidas resoluciones determinativas, que las considera nulas de pleno derechos y que no nacieron a la vida jurídica, al no haberse sometido a un debido proceso mediante el inicio de una fiscalización conforme a lo dispuesto en el art. 104 de la L.Nº 2492 Código Tributario Boliviano, más aún cuando el hecho ocurrió en vigencia de la L. Nº 2492 Cód. Trib. Boliviano, o sea, después del 4 de noviembre de 2003, por lo que correspondía sujetarse a la ley vigente a momento de ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria.

Indica que antes de la emisión de las resoluciones administrativas, amparado en los arts. 59 al 62 del Cód. Trib. Boliviano, solicitó a la administración aduanera disponer la prescripción liberatoria de la acción, sanción y ejecución tributaria, por tratarse de mercancías exentas y liberadas del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el gravamen arancelario (gravamen arancelario), por Convenio Internacional, debidamente presentados al Ministerio

de Relaciones Exteriores para su posterior remisión a la Unidad de Servicios a Operadores de la Aduana Nacional (Aduana Nacional), sin que hasta la fecha haya pronunciamiento alguno al respecto.

Aclara, que la oportunidad procesal para solicitar la prescripción tributaria, conforme dispone el art. 5 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), se puede efectuar la solicitud de prescripción tanto en sede administrativa como judicial, inclusive en la etapa de ejecución tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Afirma que la resolución del recurso de alzada que revocó parcialmente las resoluciones administrativas de la Gerencia Regional de Aduana La Paz, no se pronunció sobre la prescripción solicitada, dado que transcurrieron más de 4 años, ni tampoco se pronunciaron sobre la nulidad absoluta, situación que se reiteró en la Resolución Jerárquica y enfáticamente acusa que se pretende aplicar retroactivamente para el cálculo de la prescripción la L. Nº 291 de 21 de septiembre de 2011, a hechos ocurridos durante la gestión de 2007.

Señala también, que las resoluciones administrativas que rechazaron la solicitud de extinción por prescripción de la acción, entre sus consideraciones consignaron el art. 59-I del Cód. Trib. Boliviano (transcrita de forma in extensa el quinto párrafo de las resoluciones administrativas), lo propio transcribe el sexto párrafo de dichas resoluciones (sic).

Cita y reproduce parte de la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0517/2014 de 30 de junio, respecto a la regularización dentro del plazo de las DUIs en discordia. Con ello sostiene que cumplió con los requisitos para la emisión de las resoluciones biministeriales de exención de tributos por tratarse de mercancía sujetas a convenio internacional y correspondía liberarle del pago de tributos de importación, o en su defecto dar una respuesta de rechazo emitida por la misma Aduana Nacional de Bolivia, al no existir tal pronunciamiento acusa que le dejó en indefensión, vulnerándose el derecho al debido proceso, a la defensa y a la seguridad jurídica.

Que posteriormente, en instancia Jerárquica presentó antecedentes vinculantes y obligatorios donde la propia AGIT, en otro fallo análogo e idéntico, de manera expresa anulo con reposición hasta el vicio antiguo, tal como ocurrió en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0675/2012 de 14 de agosto, con esta jurisprudencia el solicitante arguye que la instancia jerárquica debió considerar todos y cada uno de los argumentos expuestos en el memorial de recurso jerárquico y la prueba aportada oportunamente, agravios que dice reclamar mediante la presente acción contencioso administrativa, que luego de la compulsa y valoración de los antecedentes, en derecho se disponga la anulación de todo el proceso administrativo hasta que la administración aduanera emita la correspondiente orden de fiscalización y en su caso se pronuncie expresamente sobre las solicitudes de liberación de tributos dado que son mercancías liberadas de pago de tributos, concluyendo que no corresponde el pago de ningún tributo.

I.3. Petitorio.

Con esos argumentos solicita se emita sentencia declarando probada la demanda y en consecuencia revocar la resolución jerárquica impugnada, o en su defecto anular obrados con reposición hasta la vista de cargo inclusive.

II.- De la contestación de la demanda.

Citada con la demanda, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y contestó con memorial presentado el 25 de julio de 2015, aclarando que no obstante que la resolución está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnicos-jurídicos, remarca y precisa lo siguiente:

II.1. Que el petitorio del demandante es incongruente, siendo que no puede solicitar anular obrados con reposición hasta la vista de cargo inclusive, porque las Resoluciones Determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI Nos. 96/2011, 114/2011, 117/2011, 111/2014, 104/2014, 108/2011, y 104/2011, todas del 2 de diciembre de 2011, nunca fueron impugnadas por el sujeto pasivo, indica que el ordenamiento jurídico nacional ha previsto mecanismos para que el administrado que se sienta afectado en sus derechos e intereses legítimos impugne dichos actos por dos vías; administrativa y jurisdiccional, y refiere que los plazos previstos por ley como el derecho a impugnar las resoluciones determinativas han fenecido y no existe manera de poder retroceder sobre las determinaciones efectuadas por la Aduana Nacional, resultando materialmente imposible la nulidad de vista de cargo.

II.2. La AGIT luego de la relación y análisis de los antecedentes administrativos, sostiene que los actos impugnados son las Resoluciones Administrativas Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-027-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-036-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-044-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-040-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-046-2014 y Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-030-2014, que declararon improcedentes las solicitudes de prescripción de la ADA CIDEPA Ltda., tal como fue admitido por la ARIT.

Indica que en su resolución procedió a la revisión y análisis de los agravios expuestos por el contribuyente y la administración aduanera referidos a la prescripción e inexistencia o no de las causales de interrupción o suspensión del cómputo de la misma, aclarando que el sujeto pasivo no interpuso recurso de alzada contra las resoluciones determinativas que impuso la deuda tributaria dentro del plazo como exige el art. 143 del Cód. Trib. Boliviano, por lo que las mismas ya adquirieron la calidad de firmeza.

En ese sentido, aclara la AGIT que la solicitud de prescripción versa sobre la facultad de ejecución de la obligación tributaria por el gravamen arancelario e IVA, así como la sanción por omisión de pago y contravención aduanera por vencimiento de plazo establecidas en las resoluciones determinativas citadas precedentemente, indicando los rubros a ser calculados de acuerdo a los arts. 47 del Cód. Trib. Boliviano y 8 del D.S. N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano, ante todo precisa la secuencia del proceso en sede administrativa, que se verificó de la siguiente manera:

La administración aduanera notifica el 17 y 18 de octubre de 2011, con las vistas de cargo que establece preliminarmente una deuda tributaria por el gravamen arancelario e IVA, multas por omisión de pago y contravención aduanera por vencimiento de plazo (30 días para presentar descargos).

El 16 de noviembre de 2011, ADRA Bolivia y ADA CIDEPA, presentó descargos a las vistas de cargo.

En cuya base, el 8 y 14 de diciembre la administración aduanera notifica a ADRA Bolivia y ADA CIDEPA, con las resoluciones determinativas que declararon firmes las referidas vistas de cargo.

El 28 de agosto de 2013 la administración aduanera notifica a ADRA Bolivia y ADA CIDEPA con los autos de firmeza y ejecutoria.

El 12 y 25 de febrero de 2014, notifica la administración aduanera a la ADA CIDEPA Ltda. y ADRA Bolivia, con el inicio de ejecución tributaria, anunciando que al tercer día ejecutara los títulos de ejecución tributaria.

Es así que la ADA CIDEPA Ltda., el 26 de febrero de 2014 solicita nulidad de los proveídos de inicio de ejecución tributaria por vulneración al debido proceso y opuso prescripción de la ejecución de la sanción establecidas en las resoluciones determinativas.

Respondiendo a la oposición de prescripción, el 24 de marzo de 2014, la administración aduanera notifica a la ADA CIDEPA Ltda., con las resoluciones administrativas de rechazo de extinción por prescripción de controlar, exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos.

De lo relacionado precedentemente, la AGIT afirma que la ADA CIDEPA Ltda., y ADRA Bolivia, no regularizaron el despacho inmediato admitido por las DUI C-1637 de 13 de diciembre de 2007; C-17147, C-17144, C-17141, C-17148 todas de 19 de diciembre de 2007; y C-12373 de 14 de septiembre de 2007; deuda tributaria por el gravamen arancelario e IVA, multas por omisión de pago y contravención aduanera por vencimiento de plazo, dichos actos al no haber sido impugnados por los interesados dentro del término de ley, adquirieron la calidad de firmeza y se constituyeron en títulos de ejecución tributaria conforme el art. 108-1) del Cód. Trib. Boliviano, además indica que la sanción constituye un componente de la deuda tributaria en virtud al art. 47 de la normativa citada precedentemente.

Refiere que en relación a la ejecución tributaria, cita el art. 154-IV de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, concordante con el art. 59-III de la misma norma, referente a la ejecución de sanciones por contravenciones tributarias prescriben a los 2 años y conforme al art. 59-I-4) del Cód. Trib. Boliviano, las facultades de ejecución tributaria prescriben a los 4 años, en ambos casos computables a partir de la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Por ello la AGIT, sustenta que para la ejecución de la obligación tributaria por gravamen arancelario e IVA establecida en las Resoluciones Determinativas del 2 de diciembre de 2011, el sujeto pasivo fue notificado con el Proveído de Inicio de Ejecución Tributaria Aduana Nacional-GRLPZ-SET-PIET-005-14, el 12 de febrero de 2014, por lo que considera que el término de la prescripción se computó a partir del 13 de febrero de 2014 y concluye el 13 de febrero de 2018; asimismo, el 25 de febrero de 2014, la administración aduanera notificó con los Proveído de Ejecución Tributaria Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-023-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-030-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-026-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-025-2014 y Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-024-2014, por lo que el término de la prescripción se computó a partir del 26 de febrero de 2014, debiendo concluir el 26 de febrero de 2018, por lo que desde su notificación y consiguiente cómputo del inicio y finalización de la prescripción, dado los actos efectuados por la administración aduanera, para la ejecución de la obligación tributaria por gravamen arancelario e IVA establecidas en las resoluciones determinativas, no han prescrito.

Respecto al cálculo de la prescripción de la sanción por omisión de pago y multa por contravenciones aduaneras en virtud de los arts. 59-III, 60-III y 154-IV del Cód. Trib. Boliviano, la AGIT manifiesta que con las Resoluciones Determinativas del 2 de diciembre de

2011, el contribuyente ADA CIDEPA Ltda., fue notificado el 14 de diciembre de 2011, dentro los 20 días siguientes no activo recurso alguno para impugnarlas de conformidad con el art. 143 último párrafo del Cód. Trib. Boliviano, por lo que al 4 de enero de 2012 las referidas resoluciones adquirieron la calidad de título de ejecución tributaria, iniciándose el cómputo de la prescripción el 4 de enero de 2012, sin que se evidencien causales de interrupción o suspensión, por lo que la facultad para ejecutar la sanción por omisión de pago y la multa por contravenciones aduaneras establecidas en las referidas resoluciones determinativas, se encuentran prescritas.

II.3. Por otra la AGIT, puntualiza que la citada doctrina AGIT-RJ-0675/2012, si bien anulo obrados hasta las resoluciones determinativas, decisión que surge ante el reclamo del recurrente quien impugno la resolución determinativa, contrariamente el sujeto pasivo ahora demandante nunca impugnó las Resoluciones Determinativas de 2 de diciembre de 2011 y recurrió ante la AIT en alzada como en jerárquico impugnando proveídos de la ejecución tributaria, cuando las resoluciones determinativas ya tenían calidad de títulos de ejecución tributaria, por lo tanto en su criterio la doctrina citada no es aplicable al presente caso por tratarse de universos distintos en cuanto a los actos tributarios impugnados.

En esos términos la AGIT, contesta la demanda reiterando que no existe trasgresión alguna y como instancia jerárquica aplico la normativa legal conforme a derecho ratificándose en los fundamentos del recurso jerárquico, además cita doctrina tributaria, así como jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.

II.4. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda.

II.5. Réplica y dúplica.

No habiendo sido presentadas la réplica y duplica dentro del término establecido en el art. 354-II, se tuvo por renunciadas a dichos derechos.

III.- Del tercero interesado.

Mediante memorial cursante de fs. 92 a 95 vta., aparejando poder de representación en copia legalizado, se apersonó Wendy Marisol Reyes Mendoza, en representación legal de la Gerencia Regional La Paz dependiente de la ANB, quien respondió negativamente a la demanda en su condición de tercero interesado, bajo los siguientes argumentos:

III.1. Después de considerar la secuencia administrativa, refiere que la ADA promovió recurso de alzada contra las resoluciones administrativas emitidas el 13 y 17 de marzo de 2014 por la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional, Resoluciones Administrativas que resolvieron la oposición de prescripción solicitada por el contribuyente, en esa misma postura propugna el contenido y fundamentos de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1325/2014, limitándose a reiterar los mismos argumentos de la contestación de la AGIT.

Bajo esos argumentos el tercero interesado concluye citando como sustento de afirmación las SS.CC. Nos. 0919/2014-R, y 0287/2003 de 11 de marzo, en relación a la indefensión, además de las S.C. Plurinacional N° 2203/2012 de 8 de noviembre, respecto a la congruencia de las resoluciones finalizando dicha jurisprudencia con la parte pertinente en relación al debido proceso y la motivación de las resoluciones.

III.2. Petitorio.

Por lo expuesto pide el tercero interesado se declare improbada la demanda.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

IV.1. Que el 17, 28 de junio y 14 de julio de 2011, la administración aduanera de La Paz, practicó y emitió los informes técnicos donde la ADA CIDEPA Ltda., y su comitente ADRA Bolivia, dentro del término establecido no regularizaron la importación con exoneración de tributos, bajo la modalidad de despacho inmediato, no regularizaron los despachos inmediatos admitidos mediante las DUI C-1637 de 13 de diciembre de 2007, C-17147, C-17144, C-17141, C-17148; todas de 19 de diciembre de 2007; y C-12373 de 14 de septiembre de 2007; en cuya consecuencia Johnny Velásquez Gutiérrez Representante de ADRA Bolivia y Felipe Vera Botello, representante de ADA CIDEPA Ltda., fueron notificados personalmente con la Vista de Cargo Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 088/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 077/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 153/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 083/2011, estableciéndose deuda tributaria por el gravamen arancelario e IVA, multas por omisión de pago y contravención aduanera por vencimiento de pago, otorgando el plazo de 30 días, para presentar descargos.

ADRA Bolivia y la ADA CIDEPA Ltda., el 16 de noviembre de 2011, con memoriales presentaron descargos a las vistas de cargo, haciendo referencia a la exención que goza la mercancía importada, así como la fuerza mayor como eximente de responsabilidad.

La administración aduanera, el 8 y 14 de diciembre de 2011, mediante cedula notifica a Felipe Vera Botello de ADA CIDEPA Ltda., y a Johnny Velásquez Gutiérrez, representante de ADRA Bolivia, con las Resoluciones Determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 117/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 111/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 104/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 114/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 108/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, todas del 2 de diciembre de 2011, declarando firmes las Vistas de Cargo Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 083/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 077/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 084/2011, todas del 17 de junio de 2011; y Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, y Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 088/2011; ambas del 28 de junio de 2011, y Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 153/2011 de 14 de julio de 2011.

Consiguientemente, la administración aduanera el 28 de agosto notificó a la ADA CIDEPA Ltda. y ADRA Bolivia, con el auto de declaratoria de firmeza y ejecutoria, declarando firmes las resoluciones determinativas. Posteriormente, Felipe Vera Botello en representación de ADA CIDEPA Ltda., mediante escrito solicita a la administración aduanera la nulidad de los Proveídos de Inicio de Ejecución Tributaria (PIET) Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-024-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-026-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-005-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-023-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-025-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-030-2014, por vulneración al derecho y garantía del debido proceso, al mismo tiempo opuso prescripción de la ejecución de la sanción establecida en las resoluciones determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 114/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 117/2011, Aduana Nacional-

GRLPZ-LAPLI N° 111/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 108/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 104/2011, todas del 2 de diciembre de 2011.

Finalmente la administración aduanera el 24 de marzo de 2014, notifica a la ADA CIDEPA Ltda., con las Resoluciones Administrativas Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-027-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-036-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-044-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-040-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-046-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-030-2014, mismas que rechazaron la solicitud de extinción por prescripción de la acción.

IV.2. Ante dicho acto administrativo de rechazo; la ADA CIDEPA Ltda. interpuso recurso de alzada contra dichas resoluciones administrativas, que fue resuelta por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT), con Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0517/2014 de 30 de junio, que determinó revocar parcialmente las Resoluciones Administrativas Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-027-2014, y Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-031-14, ambas del 13 de marzo de 2014, así como las Resoluciones Administrativas Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-036-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-040-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-044-2014, y Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-046-2014, todas del 17 de marzo de 2014, emitidas por la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional; consecuentemente se mantuvo firme y subsistente los tributos omitidos más intereses por gravamen arancelario e IVA y dejó sin efecto legal por prescripción las sanciones por omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo, establecidas en las Resoluciones Determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 114/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 117/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 111/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 108/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-RA-104/2011, todas del 2 de diciembre 2011.

IV.3. Frente a la determinación precedente, la Gerencia Regional de La Paz de la Aduana Nacional y la ADA CIDEPA Ltda., a su turno interpusieron Recurso Jerárquico contra la Resolución ARIT-LPZ/RA 0517/2014 de 30 de junio, habiéndose resuelto dicho recurso mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1325/2014 de 16 de septiembre, que determinó confirmar la resolución impugnada.

V.- De la problemática planteada.

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

Consecuentemente, al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el objeto de la controversia se refiere a determinar:

Si, corresponde anular todo el proceso administrativo con reposición hasta la vista de cargo inclusive, dado la inexistencia de una orden de fiscalización dentro del proceso de fiscalización y que consiguientemente las resoluciones determinativas no hubiesen nacido a la vida jurídica, por tanto nulas conforme exige el art. 104 del Cód. Trib.

Si, en el caso se operó la prescripción de las facultades de ejecución tributaria, conforme lo determinado en el art. 59-I-4) y 60 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, con relación a la deuda tributaria establecida en las resoluciones determinativas cuestionadas.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Con referencia al primer punto de la controversia; si, corresponde anular todo el proceso administrativo con reposición hasta la vista de cargo inclusive, dado la inexistencia de una orden de fiscalización dentro del proceso de fiscalización y que consiguientemente las resoluciones determinativas no hubiesen nacido a la vida jurídica, por tanto nulas conforme exige el art. 104 del Cód. Trib., debemos mencionar:

El actor en el presente proceso acusa la existencia de vicios de nulidad, tal cual lo hizo en sede administrativa; sin embargo, de los datos del trámite administrativo se evidenció que desde los informes técnicos, vistas de cargo, memorial y presentación de descargos, resolución determinativa y consiguiente auto de firmeza, dichos actos fueron de conocimiento cierto y oportuno de Felipe Vera Botello en su condición de Representante Legal de la ADA CIDEPA Ltda., empero el actor pese al conocimiento pleno del proceso administrativo, notificado como fue con el proceso de determinación y las resoluciones determinativas, dentro el término de ley en ningún momento activó el reclamo correspondiente mediante los mecanismos legales que le franqueaba la ley administrativa y jurisdiccional.

Una vez estando las resoluciones determinativas firmes, constituyéndose en títulos de ejecución tributaria, el actor so-pretexto de una vulneración establecida en el art. 115 de la C.P.E., acusando vulneración del derecho y la garantía del debido proceso en relación al art. 68-6) y 10) del Cód. Trib. Boliviano, solicitó la nulidad cuando la oportunidad para hacer valer sus derechos habían precluido y el proceso hasta ese instante había adquirido firmeza, en concreto al ser notificado la ADA CIDEPA Ltda. con todos los actos administrativos de la secuencia administrativa, se deduce incuestionablemente que dichos actuados fueron consentidos por el ahora demandante.

Ingresando al control de legalidad de los actos demandados, corresponde hacer las siguientes precisiones legales: Los arts. 115-II y 119-II de la C.P.E., propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho al debido proceso y a la defensa, según el entendimiento asumido por la S.C. Nº 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 el art. 14-IV de la C.P.E., da entender 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.

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: "…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 ...", la S.C. Plurinacional N° 1871/2013 de 29 de octubre, dice; "…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".

Bajo esa línea, la instancia jerárquica acertadamente negó pronunciarse sobre la pretensión del demandante, de anular obrados hasta el vicio más antiguo, cuando estos actos por voluntad propia del demandante ya habían alcanzado la calidad de firmeza; por lo tanto, no existió vulneración a la normativa tributaria y no corresponde la aplicación del art. 104 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, asimismo, 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 el recurso jerárquico.

Por lo manifestado, es indiscutible resaltar y reiterar que la nulidad procesal es una medida de -ultima ratio-, siendo la regla la protección de los actos válidamente desarrollados en proceso, por lo que, ahora resulta limitativo aplicar una nulidad procesal, puesto que si en la revisión de los actos procesales desarrollados se verifica que esa irregularidad no fue reclamada oportunamente y el acto cumplió con su finalidad procesal, no puede pretender el juzgador fundar una nulidad procesal en ese acto procesal por su sola presencia en la causa, sino se debe apreciar la trascendencia de aquel acto de manera objetiva en relación al derecho a la defensa de las partes.

Debe considerarse, que la falta de impugnación oportuna de una resolución o agravios supuestamente lesivos, constituyen el tácito e inequívoco consentimiento del sujeto pasivo frente a la decisión asumida por la administración aduanera, constituyéndose en una abstención voluntaria de no impugnar, que demuestra la conformidad del administrado respecto de los actos y resoluciones emanados de la administración aduanera. En tal sentido y siendo que la ADA CIDEPA incurrió en actos consentidos al no reclamar oportunamente el presente agravio, corresponde declarar improbada la demanda respecto a este punto, en mérito al Principio de Congruencia.

VI.2. Sobre el punto segundo del objeto de la controversia, si en el caso se operó la prescripción de las facultades de ejecución tributaria, conforme lo determinado en el art. 59-I-4) y 60 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, con relación a la deuda tributaria establecida en las resoluciones determinativas cuestionadas, se tiene las siguientes consideraciones:

De modo general, la prescripción extintiva es modo de extinguir los derechos y las acciones "por el mero hecho de no dar ellos adecuadas señales de vida durante el plazo fijado por la ley (De Castro). Así se pone de relieve cómo junto con el transcurso del tiempo lo característico de la prescripción extintiva es la inacción del titular del derecho durante toda la extensión de aquél; es lo que se ha denominado con acierto como "El silencio de la relación jurídica" (Alas, De Buen y Ramos)".

La Enciclopedia Jurídica consultada, continúa señalando "… Cuestión tradicionalmente problemática al estudiar la prescripción ha sido la de determinar cuál sea su fundamento; pues en principio parece extraño que simplemente por el no uso pueda verse alguien privado de su derecho. Las justificaciones de la doctrina han sido muy diversas: se ha basado en la renuncia tácita del titular del derecho, en el mantenimiento del buen orden social, en el intento de evitar las dificultades en la prueba de las relaciones jurídicas que se prolongan indefinidamente en el tiempo (probatio diabolica), en la idea de sanción contra el propietario que actúa negligentemente con sus bienes, en la seguridad jurídica que no puede lograrse si las situaciones inciertas se mantienen prolongadamente, siendo necesario que el derecho objetivo ponga fin a las mismas. Todas ellas son válidas, si bien sólo contemplan aspectos parciales de la institución. Pero, en definitiva, lo cierto es que la prescripción, aunque puede dar lugar en ocasiones a situaciones injustas, constituye una necesidad de orden social, pues sin ella se primaría la negligencia en el ejercicio de los derechos. Gracias a la prescripción se logra una purificación en el tráfico jurídico que impide las reclamaciones desleales por parte de quienes no se consideran merecedores de la protección del ordenamiento, dada la pasividad con que se comportan sobre sus derechos…".

En cuanto a la prescripción tributaria; es decir, la aplicación al ámbito fiscal de la categoría general de la prescripción extintiva, César García Novoa en su participación en las Terceras Jornadas Tributarias, afirmó: "…aunque es difícil sintetizar la esencia del Derecho Tributario, podemos decir que el fundamento de las normas fiscales radica en articular una transferencia de riqueza "de los particulares hacia el Estado". Ello les imprime una estructura peculiar, en la medida en que impone que las normas tributarias que disciplinen esa transferencia de riqueza tengan que ser, necesariamente, normas de "imposición de conductas", disposiciones imperativas e irrenunciables, que se aplican en cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares… Los efectos de la prescripción no afectarán de modo mediato, a través de la pérdida de los instrumentos procesales, a la existencia material de los derechos y demás situaciones prescritas sino que incidirán de modo directo en dicha existencia. En suma, la existencia de un componente de interés público, objetiviza la eficacia de la prescripción, convirtiéndola en una causa de extinción de una obligación de Derecho Público como la obligación tributaria…"

Se concluye entonces, que en materia tributaria el instituto de la prescripción es plenamente aplicable tanto para la acción o facultad de la administración tributaria para determinar la deuda tributaria como para imponer sanciones administrativas y tiene como efecto extinguir la obligación tributaria, conforme ha sido regulado por los arts. 59 a 62 y 159 a 154 del Cód. Trib. Boliviano. Nótese que no existe regulación expresa respecto a la posibilidad de que sea declarada de oficio.

Con referencia al término de la prescripción para ejercer las facultades de ejecución tributaria, el Código Tributario establece lo siguiente:

Art. 59° (Prescripción). "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. "…"

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los 2 años".

Art. 60° (Cómputo). “I. Excepto en el num. 4 del parág. I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del parág. I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

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

Ahora bien, en el caso de autos el contribuyente ADA CIDEPA Ltda., controvierte la decisión de la AGIT de confirmar la determinación de la autoridad de revocatoria, de afirmar que no se operó la prescripción de la acción para el cobro del pago de tributos, argumentando que ya transcurrieron más de 4 años para la imposición de cualquier acción referida a la ejecución tributaria, tomando en cuenta que el hecho generador se suscitó en la gestión la gestión 2007.

En ese contexto, respecto a la facultad de ejecución tributaria establecida en el art. 59-I-4) del Cód. Trib. Boliviano, obligaciones tributarias del gravamen arancelario e IVA establecidas en las Resoluciones Determinativas Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 117/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 111/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 104/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 114/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 108/2011, Aduana Nacional-GRLPZ-LAPLI N° 096/2011, todas del 2 de diciembre de 2011, de la revisión de antecedentes administrativos se confirmó, que el sujeto pasivo fue notificado con el PIET Aduana Nacional-GRLPZ-SET-PIET-005-14, el 12 de febrero de 2014, computándose el término de la prescripción a partir del 13 de febrero de 2014 y concluyendo el 13 de febrero de 2018; asimismo, la notificación con los PIET Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-023-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-030-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-026-2014, Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-025-2014 y Aduana Nacional-GRLPZ-ULEELR-SET-PIET-024-14, se operó el 25 de febrero de 2014, computándose el término de la prescripción a partir del 26 de febrero de 2014 y concluyendo el 26 de febrero de 2018; por lo tanto, tomando en cuenta la normativa aplicable que establece la prescripción en cuatro años y computable a partir de la notificación con los títulos de ejecución tributaria, fue correcta la determinación de la ARIT y confirmada por la AGIT, de establecer que la solicitud del demandado es inviable, por cuanto la facultad de ejecución tributaria de la administración aduanera no prescribió.

Consiguientemente, fue correcta la actuación de la AGIT respecto a los fundamentos contenidos en la resolución impugnada, no habiéndose advertido vulneración normativa alguna, al contrario se evidenció no ser ciertas la presunta aplicación retroactiva de las L. Nos. 291 y 317, como erradamente pretendió demostrar el demandante, es más, queda claro que al tratarse de deudas cuya ejecutoriedad se produjo con anterioridad a la vigencia de dichas modificaciones, no corresponde la aplicación de las mismas.

VI.3. Conclusiones.

Se concluye que no es evidente que no se hayan pronunciado las autoridades recursivas respecto a la solicitud de prescripción presentada por el contribuyente, pues como consecuencia del recurso de alzada en sede administrativa, justamente la ARIT ha concedido la prescripción de las sanciones de omisión de pago y contravención aduanera de vencimiento de plazo, tampoco es cierto que haya estado el sujeto pasivo en total indefensión

y vulnerado su derecho al debido proceso, la defensa y a la seguridad jurídica, contrariamente se advierte de la revisión de los antecedentes administrativos, que la ADA CIDEPA Ltda. desde el inicio hasta el presente acto ha tenido pleno conocimiento del proceso y el derecho de activar los recursos administrativos y jurisdiccionales.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no incurrió en conculcación de normas legales, al realizar una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime, cuando los argumentos expuestos en la demanda por el sujeto pasivo no desvirtuó de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada, con referencia a los puntos de la controversia.

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. Nº 620 del 29 de diciembre de 2014 y lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Cód. Pdto. Civ., declara IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 12 a 17 vta., subsanada a fs. 36-37 vta., interpuesta por la ADA CIDEPA Ltda.; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1325/2014 de 16 de septiembre, 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. Edwin Aguayo Arando.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

174

Administración de Aduana Interior La Paz
c/ Aduana Nacional de Bolivia
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 33 a 36 y vta., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre (fs. 5 a 32), el memorial de contestación de fs. 144 a 148 y vta., no habiendo la parte demandante hecho uso de su derecho a la réplica, el memorial presentado por el tercero interesado de fs. 57 a 59 y vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que Mirtha Helen Gemio Carpio, en representación de la Administración de Aduana Interior La Paz dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia, en virtud al Testimonio de Poder Nº 276/2014 de 5 de noviembre (fs. 1-2), se apersonó por memorial de fs. 33 a 36 y vta., manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la L. Nº 3092; 70 de la L. Nº 2341, 778 y 779 del Cód. Pdto. Civ., así como de la S.C. Nº 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre.

Señaló que, el 20 de mayo de 2013, funcionarios del Control Operativo Aduanero en la Localidad de Achica Arriba de La Paz, interceptaron un vehículo con placa 2102-KEC, en el que encontraron mercadería variada en su mayoría productos básicos brasileros (vitamínicos) y algunos electrodomésticos, todo de procedencia extranjera, en el momento del operativo el conductor del motorizado presentó una Guía Nº 1913 y las Declaraciones Únicas de Importación C-17729 y C-26690 en fotocopia legalizada, documentación que no respaldaba la mercadería en números de Lote, tampoco presentó ninguna factura, por lo que se procedió a su comiso mediante Acta de Comiso Nº 003079, siendo trasladada dicha mercadería a recintos aduaneros DAB para su aforo físico, valoración e investigación correspondiente.

Manifestó que, el proceso fue concluido con la notificación en secretaría a los sujetos pasivos con la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013 de 11 de septiembre, la cual declaró probado en parte el contrabando contravencional, disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Informe Técnico AN-GRLPA-LAPLI-SPCC-603/2013 de 22 de agosto en relación al Acta de Intervención Contravencional COARLPZ-C-0371/2013, correspondientes a los ítems 1 al 40, 42 al 51 y 53 al 63, y la devolución de los ítems 41 al 52 a su legítimo propietario, imponiéndole una multa de UFV 120.154,37

equivalentes al 50% del valor de la mercancía no amparada en sustitución del comiso del medio de transporte.

Refirió que, la Resolución Administrativa AN-GRLPA-LAPLI-SPCC-111/2013 fue impugnada por los sujetos pasivos mediante recurso de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, autoridad que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1254/2013 de 30 de diciembre, determinando revocar parcialmente la resolución administrativa mencionada, dando lugar a que los sujetos pasivos interpongan recurso jerárquico en contra de dicha resolución de alzada, el cual fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 revocando parcialmente la resolución de alzada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Citó el art. 101 del D.S. Nº 25870 Reglamento a la Ley General de Aduanas, indicando que, la Resolución de Directorio Nº 01-010-09 de 21 de mayo de 2009, referida al instructivo sobre aspectos relacionados a la presentación y llenado de la Declaración Andina de Valor en Aduana, en su parág. VI, establece que el declarante debe indicar la denominación que se da a las mercancías según sus características específicas que reflejan alguna modificación o calidad dada en un periodo específico al producto, que se establece para diferenciarlo de otro, dentro de una misma marca y que puede ser presentado por un código numérico o alfanumérico.

Manifestó que, el Procedimiento de Régimen de Importación para el Consumo aprobado por la Resolución de Directorio Nº 01-031-05 de 19 de diciembre de 2005, establece que la Declaración Única de Importación debe contener datos relacionados a las mercancías, detallando las características necesarias para su inmediata identificación y que el declarante puede también hacer uso de la página de información adicional de la declaración para detallar las características esenciales que permitan y faciliten la plena identificación (marca, modelo, número de serie, número de lote, colores, etc.), por lo cual se evidencia que la administración aduanera realizó la compulsa de los documentos presentados como descargo por los sujetos pasivos, con los datos físicos obtenidos del aforo inicial de la mercancía, procedimiento realizado por los funcionarios de Aduana, es decir que con las Declaraciones Únicas de Importación y los demás documentos presentados como descargo, se llega a establecer que la mercancía de manera general no se encuentra amparada, al no existir coincidencia con las características, marca e industria, concluyendo que se encuentra indocumentada.

Refirió que, la autoridad demandada al determinar que los ítems observados se encuentran amparados contradice la normativa señalada ut supra, indicando equivocadamente que los ítems 3 y 4, coinciden con la DUI C-36307 en cuanto al producto, marca y origen y que según Partida Arancelaria N° 3924, se clasifican artículos de plástico y silicona, cuando realmente se evidenció una clara discrepancia en cuanto a la descripción y características de la DUI, así como también respecto al ítem 33, por lo que la resolución impugnada está fuera de contexto fáctico y jurídico, más aun si se toma en cuenta que la clasificación de la partida arancelaria es facultativa del declarante, el cual puede acomodar la clasificación a su conveniencia más cuando el despacho es sorteado al canal verde.

Continuó señalando que, lo resuelto para los ítems 1, 21, 30, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63 resulta ser agraviante y contrario a la normativa señalada, ya que para estos ítems la administración aduanera realizó una compulsa exhaustiva de toda la

documentación presentada como descargo con el aforo físico realizado de la mercadería comisada, por lo que no puede considerarse un medio técnico o un mecanismo correcto ni válido para la obtención de la verdad material, el cotejo simple que realizó la autoridad demandada, ya que al señalar que los ítems se encuentran amparados se enmarcó en una eventual verdad formal que realizan los jueces en materia civil, sin considerar que la administración aduanera realizó un cotejo físico en uso de sus facultades, conforme lo señala el art. 105 del Reglamento a la Ley General de Aduanas.

Finalmente señaló que, el principio de verdad material contenido en los arts. 200 de la L. Nº 3092 y 4-d) de la L. Nº 2341, no fue aplicado por la autoridad demandada en el curso del proceso, puesto que para determinar la inexistencia del ilícito de contrabando respecto a los ítems 1, 3, 4, 21, 30, 33, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63, debió haber comprobado la verdad material de los hechos controvertidos, verificando y reconociendo físicamente las mercancías comisadas, comprobando que estas coincidan plenamente con los datos reflejados en los documentos de descargo, situación que no aconteció.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se emita resolución declarando la Revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre, y que en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013 de 11 de septiembre.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 41 se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a través de la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a la Importadora ROSEN S.R.L., y ESENCIAL S.R.L., a FINNING Bolivia S.A., y a la Corporación China boliviana CHINBOL S.R.L., en su condición de terceros interesados a efecto que se apersonen al proceso a asumir defensa, si así lo consideran conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fs. 144 a 148 y vta., se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la R.S. N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fs. 142) y teniéndose por respondida la demanda en forma negativa, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra debidamente fundamentada y motivada, así como respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, evidenciándose que los argumentos de la demanda y su petitorio no tienen respaldo legal ni técnico, más aun cuando la resolución jerárquica realizó una correcta aplicación de la norma en mérito a los antecedentes del proceso.

Señaló que, los argumentos de la demanda no son congruentes con los antecedentes del proceso, toda vez que la misma resolución jerárquica aclaró en su Punto IV.4.1 Cuestión Previa, que la administración aduanera no presentó recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1254/2013, la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013, dejando sin efecto la contravención aduanera por contrabando de la mercancía descrita en los ítems 1, 21, 30, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63, manteniendo firme y subsistente el contrabando de los ítems 3, 4, 5, 7, 8, 9, 19, 22, 23, 31, 32, 33, 34, 37, 40, 45, 46, 47, 50, 56, 57, 58, 59, 60 y 62, por lo que demostró una aceptación tácita sobre lo resuelto en cuanto a los primeros ítems señalados, pretendiendo subsanar a través de la presente demanda errores de la administración aduanera, solicitando se ingrese a verificar ítems que no fueron observados o impugnados ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulnerando el Principio de Congruencia.

Manifestó que, con el anterior precedente la administración aduanera solo estaría impugnando parcialmente los ítems 3, 4 y 33, por lo que debe puntualizarse respecto al ítem 33 que se evidenció que Richard Gonzalo Mamani Condori (chofer), mediante memorial de 22 de mayo de 2013, antes de la notificación con el acta de intervención contravencional, formuló y aportó pruebas de descargo consistentes en: i) Original de la Guía Nº 1913, así como copias de las guías de envío de carga y encomiendas; ii) Fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación C-10450, C-48466, C-15694, C-16741, C-27361 con su DAV, C-21417 y C-5912 con su DAV; y iii) Facturas originales.

Continuó indicando que, se evidencia que COBOXI S.R.L., mediante memorial de 17 de junio de 2013, presentó documentación de descargo al acta de intervención, consistente en fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación C-7202 y C-27361 sin documentos de soporte, así como copia de la factura Nº 013536, presentando posteriormente en instancia de alzada las Declaraciones Únicas de Importación C-27361 y C-7202 con documentación de soporte, por lo que se evidenció revisada la DUI C-27361 y sus documentos de soporte (factura comercial, lista de empaque y DAV), que la mercancía decomisada coincide en cuanto al producto cable en carretas, industria US, marca EXCELENE y medida 152,4 ms., estando dicha mercadería amparada dentro lo establecido por los arts. 88 y 90 de la L.G.A., en virtud a que el referido ítem cuenta con documentación aduanera que ampara su legal importación a territorio aduanero nacional.

Expresó que, con relación a los ítems 3 y 4 se evidenció que Richard Gonzalo Mamani Condori (chofer), mediante memorial de 22 de mayo de 2013, antes de la notificación del acta de intervención contravencional formuló y aportó pruebas de descargo consistentes en: i) Original de la guía Nº 1913, copias de las guías de envío de carga y encomiendas; ii) Fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación C-10450, C-48466, C-15694, C-16741, C-27361 con su DAV, C-21417 y C-5912 con su DAV; y iii) Facturas originales; evidenciándose también que la Corporación China CHINBOL S.R.L., mediante memorial de 17 de junio de 2013, presentó documentación de descargo al acta de intervención, consistente en fotocopias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación C-36307, C-64316, C-79227 y C-89688, con su página de documentos adicionales y sin documentos soporte, así como la DUI C-89494 adjuntando el Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación Nº 94990, ratificando dichas pruebas en la instancia de alzada.

Finalmente refirió que, de la revisión de los documentos presentados respecto a los ítems 3 y 4, se advierte que la mercancía decomisada coincide en cuanto al producto, industria y marca, por lo cual dicha mercadería está amparada en el marco de lo dispuesto por los arts. 88 y 90 de la L.G.A., y 101 de su Reglamento, por lo que los argumentos de la demanda no tienen respaldo, debiendo considerar también que el petitorio de la misma es incongruente con los argumentos demandados y con los antecedentes del proceso.

II.2. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que se declare improbada la demanda interpuesta por la administración aduanera, y que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

Continuando el trámite del proceso, se advierte que la entidad demandante no hizo uso de su derecho a la réplica, por lo que se tuvo por renunciado su derecho, en virtud de lo cual, por providencia de fs. 153, 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. Nº 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 advierte que el 20 de mayo de 2013, según Acta de Comiso Nº 003079 (fs. 730 del Anexo 4 de los antecedentes administrativos), funcionarios del Control Operativo Aduanero, en la Localidad de Achica Arriba de La Paz, interceptaron el vehículo con placa de control 2102-KEC, evidenciando la existencia de 57 cajas de productos básicos

brasileros (vitamínicos) y 5 cajas de electrodomésticos (licuadoras), haciendo notar que el conductor del motorizado, presentó una Guía Nº 1913, la DUI C-17729 en fotocopia legalizada y la DUI C-26690, y que la documentación presentada en la intervención no respalda la mercadería en números de lote y no presenta documentos SENASAG.

III.2. Que el 22 de mayo de 2013, mediante memorial (fs. 79 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos) Richard Gonzalo Mamani Condori presentó descargos consistentes en: Fotocopias legalizadas de las DUI C-10450, C-48466, C-15694 y C-5912, fotocopias simples de las DUI C-16741, C-46274, C-16741, C-32710, C-11521, C-35931, C-21417, así como facturas originales Nos. 61, 766, 13536, 4393, 4392, 4391, 4390, 4394, 17902, 76933, 76934, 76936, 9865, 6790 y 6791, copias de las guías de encomienda Nos. 1440, 1444, 1449, 1445, 1465, 1466, 1467, 1482, 1485, 1486, 1488, 1491, 1499, 1492, 1494, 1497, 1496, 1500, 1501, 1503 y 1504.

III.3. Que el 29 de mayo de 2013 la administración aduanera notificó en secretaría a Richard Gonzalo Mamani Condori con el Proveído AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC/259/2013 de 23 de mayo (fs. 80-81 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos), en el que indicó que el impetrante deberá adjuntar poder de representación con relación a los consignatarios descritos en la prueba presentada como descargo.

III.4. Que el 4 de junio de 2013 Emary Rossana de Ugarte Subieta, en representación de la Empresa Esencial S.R.L., presentó memorial ante la administración aduanera (fs. 291-292 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos), expresando que sin existir aún la correspondiente acta de intervención, dentro del tiempo oportuno, presentó descargos consistentes en: DUI C-82041, C-26690, C-92934, C-7511, C-1906, C-45246 y documentos soporte, indicando que dichos documentos acreditan que la mercancía fue legalmente nacionalizada por la empresa que representa.

III.5. Que el 17 de junio de 2013, mediante memorial Emary Rossana de Ugarte Subieta en representación de la Corporación China CHINBOL SRL, Importadora ROSENSRL, Empresa COBOXI S.R.L., y Oscar Julio Canaviri Laura (fs. 410 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos), señaló la ratificación de la documentación presentada por la empresa transportadora, así como la documentación adicional presentada, además de adjuntar los testimonios de poder.

III.6. Que el 3 de julio de 2013, la administración aduanera notificó por secretaría a Gonzalo Richard Mamani Condori, Emary Rossana de Ugarte en representación de la Corporación China CHINBOL S.R.L., y Rodrigo Leigue Gutiérrez con el Acta de Intervención Contravencional COARLPZ-C-0371/2013, caso denominado “SULLU” de 19 de junio (fs. 703 a 718 del Anexo 4 de los antecedentes administrativos), la cual señaló que el 20 de mayo de 2013 efectivos del COA en la Localidad de Achica Arriba, interceptaron un vehículo tipo furgón marca Volvo, con placa de control 2102-KEC, conducido por Richard Gonzalo Mamani Condori, evidenciando mercadería variada en su mayoría, productos básicos brasileros (vitamínicos) y algunos electrodomésticos, 57 cajas de productos básicos, 5 licuadoras todo de procedencia extranjera, y que al momento de la intervención la documentación presentada no respalda las mercancías en número de lote, asimismo no presentó documentación de SENASAG, por lo que presumiendo el ilícito de contrabando, se procedió al comiso y traslado a los Depósitos Aduaneros Bolivianos (DAB), para su aforo físico, inventariación, valoración e investigación correspondiente, determinando por tributos omitidos UFV 64.266,84, calificando la conducta como contravención aduanera de contrabando, prevista en el art. 181 de la L. Nº 2492, otorgando un plazo de 3 días para la presentación de descargos.

III.7. Que el 28 de junio de 2013, el Comandante Regional del COA, mediante nota Cite Nº 0409/2013 (fs. 731 del Anexo 4 de los antecedentes administrativos), remitió al Administrador de Aduana Interior La Paz, el Acta de Intervención COARLPZ-C-0371/2013 y la documentación, como ser el cuadro de valoración, acta de inventario y guía de transporte Nº 1913.

III.8. Que el 22 de agosto de 2013, la administración aduanera emitió el Informe Nº AN/GRLPZ/LAPLA/SPCC/603/2013 (fs. 751 a 770 de los Anexos 4 y 5 de los antecedentes administrativos), en el cual señaló que del análisis técnico documental a las pruebas de descargo presentadas dentro del plazo establecido, se desestimó las guías de encomiendas y carga, ya que no son documentos soporte que amparan la legal internación de las mercancías, por lo que se procedió a verificar la autenticidad de las DUI en el sistema informático, desestimando las facturas que no fueron presentadas en el momento del operativo, conforme al art. 2 del D.S. Nº 708. Asimismo, de la inspección física a la mercancía, descrita en el Cuadro de Valoración Nº 385, del Acta de Intervención COARLPZ-C-0371/2013 y del cotejo técnico, concluyó que la documentación presentada como descargo, ampara los ítems 41 y 52 únicamente y que de los ítems del 1 al 40, del 42 al 51 y del 53 al 63, del acta de intervención, estos no se encontrarían amparados, ya que la mercancía verificada físicamente no coincide con la documentación presentada en cuanto a la descripción, marca, código y origen, recomendando emitir la resolución administrativa disponiendo el comiso definitivo de los ítems no amparados y la devolución de los ítems 41 y 52.

III.9. Que el 18 de septiembre de 2013, la administración aduanera notificó en Secretaría a Richard Gonzalo Mamani Condori, Emary Rossana de Ugarte Subieta en representación de la Corporación China CHINBOL S.R.L., y Rodrigo Leigue Gutiérrez con la R.A. Nº AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013 de 11 de septiembre (fs. 771 a 796 del Anexo 5 de los antecedentes administrativos), la cual declaró probado en parte el contrabando contravencional contra Oscar Julio Canaviri, Rodrigo Leigue Gutiérrez, Bijun Zhong, Sociedad Esencial S.R.L., Corporación Boliviana de Oxígeno COBOXI SRL, Samurai SRL, Greco Ortiz Importaciones y Servicios, Importadora ROSEN S.R.L., Mireya Delgadillo Quinteros y Finning Bolivia S.A., disponiendo el comiso definitivo de la mercancía descrita en el Informe Técnico AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-603/2013, en relación al Acta de Intervención Nº COARLPZ-C-0371/2013, correspondiente a los ítems 1 al 40, 42 al 51 y 53 al 63 y la devolución de los ítems 41 y 52, imponiendo una multa de UFV 120.154,37 equivalente al 50% del valor de la mercancía no amparada.

III.10. Que Oscar Julio Canaviri Laura, Esencial SRL, Importadora Rosen S.R.L., Corporación Boliviana de Oxígeno S.R.L., Finning Bolivia S.A., y la Corporación China CHINBOL S.R.L., interpusieron recursos de alzada contra la mencionada resolución administrativa, los cuales fueron resueltos por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1254/2013 de 30 de diciembre (fs. 653 a 677 del Anexo III de los antecedentes administrativos), misma que revocó parcialmente la Resolución Administrativa AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013, dejando sin efecto la contravención aduanera por contrabando de la mercancía descrita en los ítems 1, 21, 30, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63, manteniendo firme y subsistente el contrabando contravencional de los ítems 3, 4, 5, 7, 8, 9, 19, 22, 23, 31, 32, 33, 34, 37, 40, 45, 46, 47, 50, 56, 57, 58, 59, 60 y 62, en relación al Acta de

Intervención Contravencional COARLPZ-C-0371/2013 y al Cuadro de Valoración AN-GRLGR-LAPLI-SPCC-385/2013.

III.11. Que contra dicha resolución de alzada, Oscar Julio Canaviri Laura, Finning Bolivia S.A., Corporación Boliviana de Oxígeno S.R.L., y la Corporación China Boliviana CHINBOL S.R.L., interpusieron recurso jerárquico (fs. 682 a 686, 714 a 716, 729 a 731 y 733 a 738 del Anexo III de los antecedentes administrativos), los cuales fueron resueltos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre (fs. 1075 a 1102 del Anexo V de los antecedentes administrativos), la cual revocó parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1254/2013, dejando sin efecto el comiso de los ítems 3, 4 y 33 descritos en la R.A. Nº AN-GRLPZ-LAPLI-SPCC-111/2013, así como lo resuelto para los ítems 1, 21, 30, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63 por la instancia de alzada y los ítems 41 y 52 devueltos por la administración aduanera, manteniendo firme y subsistente el Contrabando Contravencional de los ítems 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 37, 40, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 56, 57, 58, 59, 60 y 62.

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 existió el ilícito de contrabando respecto a los ítems 1, 3, 4, 21, 30, 33, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63, ya que a criterio de la entidad demandante no existe coincidencia de características, marca e industria de la mercancía, por lo que estos ítems no estarían amparados con documentos de respaldo.

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.

Previamente es necesario establecer que este Tribunal Supremo de Justicia, no ingresará al análisis de los ítems 1, 21, 30, 35, 36, 38, 39, 42, 43, 44, 53, 54, 55, 61 y 63, toda vez que de la revisión de los antecedentes administrativos, se evidenció que la instancia de alzada dejó sin efecto el contrabando de estos ítems, determinación que la administración aduanera no impugnó a través del recurso jerárquico, reclamando dicha determinación recién en esta demanda contenciosa administrativa, no correspondiendo ingresar al control de legalidad sobre cuestiones que no fueron reclamadas oportunamente, por lo que este tribunal solo analizará las acusaciones respecto a los ítems 3, 4 y 33.

Con tal preámbulo, se hace preciso indicar que el contrabando contravencional, según Cotter Patricio Juan, en su libro: "Las Infracciones Aduaneras", Segunda Edición, es: "…el ilícito tipificado en las legislaciones aduaneras, que prescribe una conducta violatoria de una norma aduanera fundamental, que consagra un principio aduanero reconocido por todos los países. Este principio, (…), se encuentra íntimamente vinculado con la soberanía de los Estados y tiene por finalidad asegurar la posibilidad inherente a todo Estado de decidir qué

mercancías pueden entrar o salir de su territorio o en su caso bajo qué condiciones. Este principio expresa que nadie puede introducir ni extraer mercancías de un Estado sin la previa autorización aduanera, a cuyo fin la entrada y salida de mercaderías debe realizarse por lugares habilitados y en horarios habilitados, donde serán sometidos a los controles encomendados a la autoridad aduanera… Ilícito aduanero por excelencia que supone la vulneración de la función principalísima de la Aduana, esto es, el debido control del tráfico internacional de mercancías. El contrabando excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades de control de las aduanas sobre las importaciones y exportaciones. Es todo acto u omisión tendiente a impedir o dificultar el adecuado control que le compete a las aduanas sobre las importaciones y exportaciones de mercaderías. Es claro que la entrada y salida de mercancías nunca es libre, siempre hay que someterlas a formalidades aduaneras, y ello con independencia de la carga tributaria que pudiera disponerse o el régimen de prohibiciones o restricciones aplicables…".

En ese sentido, se tiene que la Ley General de Aduanas, tiene por objeto regular el ejercicio de la potestad aduanera y las relaciones jurídicas que se establecen entre la Aduana Nacional y las personas naturales o jurídicas que intervienen en el ingreso y salida de mercancías del territorio aduanero nacional, estableciendo en su art. 165, los delitos aduaneros, refiriendo que comete delito aduanero, la persona que por acción u omisión, directa o indirectamente, por si sola, asociada o por intermedio de otras personas, incurra en alguno de los siguientes actos: "a) Quien instruya o realice tráfico de mercancías para su introducción o extracción del territorio aduanero nacional en forma clandestina; b) Quien realice tráfico de mercancías sin la documentación legal o en violación de los requisitos esenciales exigidos por las normas aduaneras o por leyes especiales; c) Quien realice tráfico de mercancías eludiendo el control aduanero o por vías u horarios no habilitados; d) Quien realice transbordo de mercancías infringiendo disposiciones de esta ley o las descargue en lugares distintos de la aduana de destino, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración de la aduana; e) Quien comercialice mercancías transportadas ilegalmente; f) Quien realice tráfico o comercialización de mercancías extranjeras dentro del territorio nacional sin el amparo de la respectiva documentación aduanera. Quién retire del control aduanero mercancías no comprendidas en la declaración aduanera que ampara el régimen al que debieran ser sometidas; g) Quien tenga o comercialice mercancías cuya importación se encuentre prohibida; h) Quien tenga mercancías extranjeras sin la autorización de la Aduana Nacional o comercialice mercancías, mientras están bajo el Régimen de Tránsito Internacional ingresadas al territorio nacional bajo el régimen de tránsito aduanero internacional; i) Quien infrinja otras disposiciones expresamente señaladas en la Ley; y j) Quien realice cualquiera de los actos señalados en el art. 66-II de la L.G.A.".

El art. 181 de la L. Nº 2492, establece que comete contrabando el que incurra en alguna de las conductas descritas a continuación: "a) Introducir o extraer mercancías a territorio aduanero nacional en forma clandestina o por rutas u horarios no habilitados, eludiendo el control aduanero. Será considerado también autor del delito el consignatario o propietario de dicha mercancía; b) Realizar tráfico de mercancías sin la documentación legal o infringiendo los requisitos esenciales exigidos por normas aduaneras o por disposiciones especiales; c) Realizar transbordo de mercancías sin autorización previa de la administración tributaria, salvo fuerza mayor comunicada en el día a la administración tributaria más próxima; d) El transportador, que descargue o entregue mercancías en lugares distintos a la aduana,

sin autorización previa de la administración tributaria; e) El que retire o permita retirar de la zona primaria mercancías no comprendidas en la declaración de mercancías que ampare el régimen aduanero al que debieran ser sometidas; f) El que introduzca, extraiga del territorio aduanero nacional, se encuentre en posesión o comercialice mercancías cuya importación o exportación, según sea el caso, se encuentre prohibida; y g) La tenencia o comercialización de mercancías extranjeras sin que previamente hubieren sido sometidas a un régimen aduanero que lo permita". Señalando en su último párrafo que el contrabando no quedará desvirtuado aunque las mercancías no estén gravadas con el pago de tributos aduaneros. El art. 160-4 de la L. Nº 2492, complementa la normativa señalada precedentemente, estableciendo que el Contrabando es considerado como contravención tributaria cuando se refiera al último párrafo del art. 181 del mismo cuerpo Legal.

Bajo tal normativa, se advierte que la potestad aduanera es el conjunto de atribuciones que la ley otorga a la Aduana Nacional, para el cumplimiento de sus funciones y objetivos, que debe ejercer en estricto cumplimiento de dicha normativa y del ordenamiento jurídico nacional; pues, todas las actividades vinculadas directa o indirectamente con el comercio exterior, ya sean realizadas por entidades estatales o privadas, se rigen por los principios de buena fe y transparencia. Entonces, la Aduana Nacional es la institución encargada de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, intervenir en el tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los tributos que gravan las mismas y de generar las estadísticas de ese movimiento, sin perjuicio de otras atribuciones o funciones que fijen las leyes; como de controlar, comprobar, verificar e investigar, de ejecutar inspecciones materiales de bienes y locales; así como de asumir las medidas necesarias para determinar el tipo, clase, especie, naturaleza, pureza, cantidad, calidad, medida, origen, procedencia y valor de las mercancías vinculadas al comercio exterior.

Se debe tomar en cuenta que, el art. 101 del D.S. Nº 25870 dispone: "(Declaración de mercancías) 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 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 encuentren libres 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 examen 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".

En ese contexto, se advierte que la obligación de la presentación de la documentación soporte de la declaración de mercancías, la cual debe contener datos de la mercancía sujeta a importación, debiendo considerar también que el art. 111 del D.S. Nº 25870, detalla los documentos soporte de la declaración de mercancías, y el art. 3 de la Decisión 379 de 19 de junio de 1995 (Declaración Andina del Valor), autoriza la presentación de documentación adicional a la DAV y a la DUI, por lo que si bien el art. 101 exige que la declaración de mercancías deberá ser completa, correcta y exacta, este también establece que 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, entendiéndose que se puede acudir a la documentación soporte adicional para determinar los elementos característicos de las mercancías a efectos de establecer si esta se encuentra amparada por la DUI.

Asimismo, es preciso traer a colación lo establecido por el inc. a) del art. 217 de la L. Nº 2492 que dispone: "Se admitirá como prueba documental: a) Cualquier documento presentado por las partes en respaldo de sus posiciones, siempre que sea original o copia de este legalizada por autoridad competente", así también el art. 76 de la L. Nº 2492 determina que en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales, quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

En ese marco normativo y de la revisión de los antecedentes, se advierte que el 20 de mayo de 2013, según Acta de Comiso Nº 003079 (fs. 730 del Anexo 4 de los antecedentes administrativos), funcionarios del COA, en la localidad de Achica Arriba de La Paz, interceptaron el vehículo con placa de control 2102-KEC, evidenciando la existencia de 57 cajas de productos básicos brasileros (vitamínicos) y 5 cajas de electrodomésticos (licuadoras), haciendo notar que el conductor del motorizado, presentó una Guía Nº 1913, la DUI C-17729 en fotocopia legalizada y la DUI C-26690, y que la documentación presentada en la intervención no respalda la mercadería en números de lote y no presenta documentos SENASAG.

Posteriormente se advierte que el 22 de mayo de 2013, antes de la notificación con el acta de intervención contravencional, mediante memorial de fs. 79 del Anexo 1 de los antecedentes administrativos, Richard Gonzalo Mamani Condori presentó descargos consistentes en: fotocopias legalizadas de las DUI C-10450, C-48466, C-15694 y C-5912, fotocopias simples de las DUI C-16741, C-46274, C-32710, C-11521, C-35931, C-21417, así como facturas originales Nos. 61, 766, 13536, 4393, 4392, 4391, 4390, 4394, 17902, 76933, 76934, 76936, 9865, 6790 y 6791, copias de las guías de encomienda Nos. 1440, 1444, 1449, 1445, 1465, 1466, 1467, 1482, 1485, 1486, 1488, 1491, 1499, 1492, 1494, 1497, 1496, 1500, 1501, 1503 y 1504. Asimismo se evidencia que el 17 de junio de 2013, la Corporación China CHINBOL SRL, mediante memorial de fs. 410 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos, ratificó la documentación presentada por la empresa transportadora, la cual consiste en: Declaraciones Únicas de Importación C-36307, C-64316, C-79227, C-89688 y C-89494, además del Permiso de Inocuidad Alimentaria de Importación otorgado por el SENASAG Nº 94990.

De un análisis de la DUI C-36307 cursante de fs. 400 del Anexo 2 de los antecedentes administrativos, se advierte que la misma ampara la mercancía descrita en los ítems 3 y 4 (herramientas de repostería, moldes de piernitas de material silicona, herramientas para decorar tortas), puesto que existe coincidencia entre el producto, industria y marca, criterio que la autoridad demandada expresó correctamente, no pudiendo desconocerse que la mercancía mencionada esté amparada, por lo que no procede el reclamo planteado por la administración aduanera respecto a estos ítems 3 y 4.

Finalmente, con relación al ítem 33, se advierte que la Declaración Única de Importación C-27361 cursante de fs. 471 del Anexo 3 de los antecedentes administrativos, ampara la mercancía descrita en el ítem 33 (carretas de cable welding, cable para soldar de cobre), toda vez que existe coincidencia entre el producto, industria y marca, evidenciándose que la Autoridad General de Impugnación Tributaria dejó sin efecto el contrabando de estos

ítems correctamente, por lo que las acusaciones de la administración aduanera no son procedentes, debiendo confirmarse la resolución jerárquica impugnada.

Solo a mayor abundamiento, es necesario precisar que el principio de verdad material, es el que rige en materia administrativa; o bien, la prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal; que presupone que las formalidades no deben impedir el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello, en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto; puesto que no se trata de agotar ritualismos vacíos de contenido o de realizar las normas de derecho sustancial de cualquier manera. El principio de verdad material busca que el logro de la justicia no se vea impedido por cuestiones o reglas procesales o por consideraciones de forma, que no son estrictamente indispensables para resolver el fondo de los casos, debe ser aplicado en todos los ámbitos del derecho; impregnando completamente la función administrativa, resultando inadmisible que se exijan ritualismos o formalismos exagerados, que impidan la materialización de la justicia. Es por esa situación que entre los principios contenidos en la Ley de Procedimiento Administrativo, se encuentra sin duda como uno de los más importantes, el de verdad material, que dispone expresamente, que la administración pública debe investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, como en el presente caso debió acontecer.

V.3.- Conclusiones.

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

Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, se establece que no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 1306/2014 de 15 de septiembre, dejando sin efecto el contrabando y el comiso de los ítems 3, 4 y 33, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el num. IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso, no existiendo ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que la autoridad demandada valoró y apreció correctamente la prueba que fue presentada dentro la instancia administrativa, en consecuencia se debe mantener firme la resolución de recurso jerárquico 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, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso administrativa de fs. 33 a 36 y vta., interpuesta por Mirtha Helen Gemio Carpio, en representación de la Administración de Aduana Interior La Paz dependiente de la Gerencia Regional La Paz de la Aduana Nacional de Bolivia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1306/2014 de 15 de septiembre, 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. Ricardo Torres Echalar.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

175

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 56 a 60 vta., que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2014 de 5 de agosto (fs. 39 a 51), la contestación de fs. 88 a 91 vta., la réplica y dúplica, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Que la Doctora Mayra Ninoshka Mercado Michel representante legal de la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, acreditando su personería jurídica, en mérito a la R.A. Nº 03-0438-14 de 15 de agosto de 2014, se apersona mediante memorial de fs. 56 a 60 vta., interponiendo demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto.

El 16 de julio de 2013, notificaron al contribuyente Agencia Despachante de Aduana "CEDAL LTDA.", con la Orden de Verificación Nº 0013OVI16598, en la Modalidad Operativo Específico Crédito Fiscal, con alcance de verificación al crédito fiscal contenido en las facturas declaradas por el contribuyente y detalladas en el anexo adjunto a la orden de verificación, correspondiente al periodo de febrero de la gestión 2009 del IVA, requiriendo presentar declaraciones juradas de los periodos observados; libro de compras de los periodos observados; factura de compra original Nº 1329; medios de pago de las facturas observadas y otra documentación que el fiscalizador asignado solicite durante el proceso.

Argumenta el 23 de julio de 2013 el contribuyente presentó parcialmente la documentación requerida a la administración tributaria, evidenciando el incumplimiento a sus deberes formales, labrándose las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación.

Afirmando que el 20 de septiembre de 2013, se emita la Vista de Cargo Nº 29-00022-13 (CITE: SIN/GDSCZ-II/DF/VC/00026/2013), revisada la documentación se evidenció: 1) Transacción no realizada efectivamente, por no respaldar ni demostrar la procedencia de los créditos impositivos, de acuerdo a lo establecido por los núm. 4) y 5) del art. 70 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano); 2) Factura no vinculada a la actividad gravada, y no válida para el beneficio del cómputo del crédito fiscal por incumplimiento de los establecido en el inc. a) del art. 8 de la L. Nº 843.

Argumentando que el 25 de octubre de 2013 se notificó la Vista de Cargo Nº 29-00022-13 de 20 de septiembre de 2013, que sobre base cierta contiene la liquidación previa

del tributo correspondiente a UFVs 2.085.12, por tributo omitido; UFVs 919.33 por intereses; UFVs 2.085.12 por servicio y UFVs 6.600 por multas por contravenciones tributarias, estableciendo una Deuda Tributaria total de UFVs 11.689.57, equivalente a Bs 21.794.50, estableciéndose la calificación preliminar de la conducta como omisión de pago, otorgándosele al contribuyente una plazo de 30 días para la presentación de los descargos.

Luego de ofrecidos los descargos a la vista de cargo emitida por la administración tributaria, posteriormente emitiéndose la R.D. Nº 17-00366-13 con CITE: SIN/GDSCZ-II/DF/RD/00559/13 de 26 de diciembre de 2013, aceptando en forma parcial los descargos presentados por el contribuyente, respecto al crédito fiscal del IVA por el periodo fiscal febrero 2009 de la deuda determinada en la vista de cargo, de la suma de Bs 12.528.32.

Que la resolución determinativa, fue impugnada por el contribuyente, en recurso de alzada, ante la ARIT Santa Cruz, emitiendo resolución de recurso de alzada, que resuelve confirmar la resolución determinativa, por lo que presentó recurso jerárquico ante la AGIT, quién emitió la Resolución AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto, revocando parcialmente la resolución de alzada en lo referido a la multa de 3.000 UFVs, por el Acta de Contravenciones Tributarias vinculada al Procedimiento de Determinación Nº 74008 manteniendo firmes y subsistentes las multas por las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 74009, 74010, 74011 y 74012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Alega que no existe norma o sustento legal que respalde la Resolución de la AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto, para revocar el Acta por Contravención Nº 74008.

Señalando que el art. 162 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), establece: "El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa, que irá desde 50 a 5.000 UFVs. La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en los límites mediante norma reglamentaria."

en complementación de lo dispuesto por el Art. 162 del Cód. Trib. Boliviano, establece que la administración tributaria tiene la facultad de dictar normas administrativas a fin de regular la aplicación de las normas tributarias, es así que se dictó la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.07, que en su num. 4.1. inc. A) del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.07 establece el siguiente deber formal:

"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."

Señalando que ante el incumplimiento del señalado deber formal, cometido por el contribuyente CEDAL Ltda. Agencia Despachante Aduana, teniendo así una sanción de 3.000 UFVs; al habérselo notificado el 16 de julio del 2013, con la orden de verificación, comunicándosele que sería sujeto de verificación del crédito fiscal declarado en el periodo fiscal febrero del 2009, emergente de la factura Nº 1329, solicitándole que en cinco días hábiles presente cierta documentación, habiendo presentado solamente de manera parcial la referida documental, acompañando nota señalando que no contaba con documentos que demuestren el medio de pago de la factura verificada porque serían comisiones pagadas de forma directa por el proveedor, por lo que al no presentar uno de los documentos requeridos, justificó su omisión con la excusa de que no era el quién realizaba el pago, sino el proveedor

llamado TEO & LEO, cuando debió buscar todos los elementos de prueba que demuestren la veracidad de sus declaraciones, como es el crédito fiscal declarado en el periodo fiscal febrero del 2009, correspondiéndole la carga de la prueba de acuerdo al art. 76 de la L. Nº 2492.

Ante ello la administración tributaria elaboró el Acta de Contravención Tributaria N° 74008, de 10 de septiembre de 2013, sancionando al contribuyente con 3.000 UFVs, al haber contravenido el deber formal establecido en el num. 4.1. inc. A) del Anexo Consolidado de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10.0037.07; notificado con la vista de cargo, el contribuyente presentó descargos, demostrando que efectivamente el proveedor TEO & LEO era quién tenía el medio fehaciente de pago de la factura que estaba siendo verificada por la administración tributaria, Factura Nº 1329, por lo que la resolución determinativa, establece reparos a la vista de cargo, resolviendo tener que el crédito fiscal estaría debidamente respaldado, pero dejando sin efecto la sanción establecida en las actas, por contravenciones, entre ellas la Nº 74008.

Esta decisión, fue confirmada por la ARIT-SCZ en el recurso de alzada interpuesto, sin embargo el recurso jerárquico revocó parcialmente la resolución determinativa, pese a tenerse demostrado que el contribuyente no cumplió con presentar la prueba oportunamente, por lo que no anularía el acta de contravención emitida, al perfeccionarse esta, al momento que el contribuyente no presente toda la documentación solicitada, en el plazo establecido.

Alega que la AGIT, revoca el Acta por Contravención Nº 74008, con el solo sustento que el contribuyente dentro del plazo aclaró la forma de trabajo con el proveedor, quién sería el que tenía el comprobante de pago, habiéndose presentado luego el mismo, y que la administración tributaria hubiere reconocido el crédito fiscal declarado por el contribuyente, siendo que los comprobantes de pago se encontrarían en resguardo del proveedor, siendo esta su forma de trabajo; pero no señala en qué norma legal se basó para revocar el Acta de Contravención Nº 74008; sin tomar en cuenta el artículo 81 de la L. N° 2492, relativo a la apreciación, pertinencia y oportunidad de presentación de pruebas; de donde resulta que la única manera que la administración tributaria acepte documentación en fecha posterior a la establecida y no emita un acta de contravención, sería mediante anuncio de presentación de prueba y posterior juramento de reciente obtención, lo que no sucedería en el caso de autos, por lo que adecuó su conducta al incumplimiento de deber formal, sancionándosele por este hecho.

Lo contrario sería crear un precedente administrativo que permita a todos los contribuyentes, para que presenten la documentación solicitada, en el plazo en que ellos puedan, creando una línea excepcional que deje sin efecto el art. 70 de la L. N° 2492, así como el art. 162 de la Ley citada, argumentando que la resolución jerárquica de la AGIT impugnada, sería ilegal al no enmarcarse en ninguna norma.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda, revocando la resolución impugnada, confirme la R.A. Nº 17-00366-13 de 26 de diciembre de 2013, emitida por la administración tributaria.

II.- De la contestación a la demanda.

Que por providencia de fs. 65, 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 se

remitan los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. A efectos de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, como al tercero interesado, se ordenó que sean citados mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz y de Santa Cruz.

II.1. Contestación de la autoridad demandada.

Presentado el memorial de contestación a la demanda por la autoridad demandada (fs. 88 a 91 vta.), por providencia de fs. 93 se dio por respondida la misma, corriéndose traslado a la parte demandante para que haga uso de su derecho a la réplica, conforme al art. 354-II del Cód. Pdto. Civ.

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

II.1.1.- Con relación al punto alegado, que no existiera norma o sustento legal que respalde la Resolución de la AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto, para revocar el Acta por Contravención Nº 74008.

Refiriéndose al punto impugnado, manifiesta que el Acta Nº 74008, fue labrada debido a la falta de remisión de la información y documentación requerida, entendiéndose que el documento faltante es el medio de pago de la factura observada; por ello en el memorial de descargo a la vista de cargo el sujeto pasivo, entre sus argumentos señaló que la empresa TEO & LEO, cuenta con una cartera de clientes importadores a quienes atiende por intermedio de CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, cobrando a sus clientes todo lo adeudado por cada despacho, y de la comisión total que percibe, descuenta el porcentaje acordado, y el restante que corresponde a CEDAL Ltda., lo abona a su cuenta corriente y posteriormente efectúa el pago, siendo esta modalidad de trabajo habitual entre las Agencias Despachantes de Aduana, al trabajar por comisiones.

Además de presentar como prueba aportada por el contribuyente, la nota CITE Nº TL-014/2009 de 10 de marzo, según la cual la Empresa de Servicios Generales TEO & LEO, envía a CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, el Cheque Nº 02296 por Bs 3.080.65, por el pago de comisiones correspondiente a febrero 2009, así como otros medios probatorios documentales, que acreditan que se le emitió la factura N° 1329 por Bs 24.100.-, la que fuere observada en primera instancia por la administración tributaria, permitiéndose evidenciar que la factura observada, fue declarada por TEO & LEO, honrándose de esta forma el débito fiscal; además de aportar como prueba, la certificación emitida por la propietaria de TEO & LEO, según la cual esta empresa emitió la factura Nº 1329 a CEDAL Ltda., documentación que en su conjunto le permitió a la administración tributaria efectuar el descargo del impuesto observado, de acuerdo al informe de conclusiones CITE: SIN/GDSCZ-II/DF/INF/01223/2013 de 26 de diciembre; concluyendo que el pretendido incumplimiento del deber formal de presentar toda la documentación, no corresponde por las razones anotadas precedentemente, al constituir como modalidad de su trabajo, por lo que se dispuso dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal.

II.1.3.- Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en base a los fundamentos expresados, se emita sentencia declarando improbada la demanda, manteniendo en consecuencia firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1160/2014 de 5 de agosto.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 96-97, la parte demandante se ratificó en los fundamentos de su demanda, manifestando que no se puede dejar sin efecto una sanción por incumplimiento al deber formal, tan solo por haberse señalado dentro del plazo de presentación de pruebas, que el comprobante de pago no se encontraba en poder del contribuyente, y por haberse demostrado posteriormente que el crédito fiscal le correspondía, toda vez que se estaría condicionando la aplicación de un deber formal al resultado de un proceso de determinación; de lo contrario se estaría dejando sin efecto los arts. 70 y 162 de la L. N° 2492, relativos a los deberes formales establecidos y que se sanciona a todo contribuyente que no los cumple, pidiendo se declare probada su demanda.

Conforme memorial de dúplica, corriente de fs. 100-101 vta., la Autoridad demandada, señaló que se ratifica en los fundamentos de la resolución jerárquica impugnada, así como en los fundamentos de su contestación, manifestando que se advierte que entre las Empresas señaladas, se generan comisiones percibidas por TEO & LEO, las que fueron facturadas, por lo que el crédito fiscal generado por la factura Nº 1329 le corresponde a CEDAL Ltda., sin embargo la administración tributaria no consideró que entre CEDAL Ltda., agencia despachante de aduana y TEO & LEO, se generan compensaciones, tal como fue explicado por el sujeto pasivo, que como se trata de comisiones percibidas por la Empresa TEO & LEO, esta empresa cobra las comisiones directamente de sus clientes, hace las reservas para el pago de los impuestos respectivos y les abona en cuenta corriente el saldo de las comisiones que les corresponde; en ese sentido, considerando que la falta de presentación del medio de pago fue observada según el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 74008, el pretendido incumplimiento del deber formal de presentar toda la documentación no corresponde porque no se encuentra respaldada ni documentada, por su modalidad de trabajo, pidiendo se declare improbada la demanda contencioso-administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, manteniéndose firme y subsistente la resolución de recurso jerárquico.

III.- Del tercero interesado.

Conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 117, el tercero interesado Agencia Despachante de Aduana CEDAL Ltda., fue legalmente notificado el 22 de mayo de 2015, sin que se haya apersonado al proceso a fin de poder representar lo que corresponda en derecho, por lo que se continuó con el desarrollo del proceso.

No habiendo más que tramitar, de fs. 119, se decretó “autos para sentencia”.

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:

IV.1. Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la administración tributaria el 16 de julio de 2013, notificó mediante cédula al representante de CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, con la Orden de Verificación Nº 0013OVI16598, de 11 de julio de 2013, en la que le comunica que sería sujeto de un proceso de determinación en la modalidad Operativo Específico

Crédito Fiscal IVA, de la factura detallada en anexo, correspondiente al periodo febrero 2009; asimismo solicita presente documentación relacionada al periodo señalado, consistente en: a) Declaraciones juradas del IVA; b) Libro de compras; c) Facturas de compras originales observadas; d) Medio de pago de la factura observada; e) Otra documentación que el fiscalizador asignado considere necesarias durante el proceso de verificación.

IV.2. El 23 julio de 2013, mediante nota CEDAL Ltda., Agencia Despachante de Aduana, presentó los documentos que le fueran solicitados (factura original Nº 1329, libro de compras, Declaración Jurada del IVA del período febrero 2009); con relación al medio aclara que las comisiones percibidas por la empresa TEO & LEO, son cobradas directamente a los clientes, efectúa las reservas para el pago del impuesto y luego le abona en cuenta corriente el saldo que corresponde, por lo que no paga directamente al comisionista; documentos, que fueron recibidos según acta de recepción de documentación.

IV.3. El 10 de septiembre de 2013, la administración tributaria labró contra CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, 5 Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 74008, 74009, 74010, 74011 y 74012, por Incumplimiento de los siguientes deberes formales, 1) Remisión de la información y documentación requerida en los medios, plazos, formas y lugares establecidos; 2) Habilitación de los Libros de Compras y Ventas IVA de acuerdo a lo establecido; 4) Presentación de la información de los Libros de Compras y Ventas IVA a través del Módulo Da Vinci, sin errores por período fiscal ; hechos que contravienen los arts. 70 y 162 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) a los que corresponde una multa de 3.000 UFV, 1.500 UFV, 1.500 UFV, 150 UFV y 450 UFV respectivamente, establecidas según los nums. 3.1, 3.2, 4.1 del Anexo A, de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0037-07, nums. 4.2.1 y 4.2.2 de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0030-11, las que hacen un total de 6.600 UFV.

IV.4. El 20 de septiembre de 2013, la administración tributaria emitió el Informe Final CITE: SIN/GDSCH-II/DF/INF/00467/2013, en el cual como resultado de la verificación efectuada observa la factura Nº 1329 por Bs 24.100.-, según el código 1: Transacción no realizada efectivamente, debido a que la documentación respaldatoria del pago resulta insuficiente, por lo que indica el referido informe que la nota fiscal, no es válida para el beneficio del crédito fiscal.

IV.5. El 26 de septiembre de 2013, CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, presentó nota a la cual adjunta certificación emitida por la Empresa Proveedora TEO & LEO, suscrita por Nashela Fátima de Jesús Mogueira de Aguilar con Cédula de Identidad Nº 3852369 SCZ, en la cual señala que la empresa a su cargo emitió la factura Nº 1329 por Bs 24.100.

IV.6. El 25 de octubre de 2013, la administración tributaria notificó mediante cédula a CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, con la Vista de Cargo Nº 29-00022-13, de 20 de septiembre de 2013, la cual establece un adeudo tributario de 11.689.57 UFV, equivalentes a Bs 21.794.50, que incluye impuesto omitido, intereses, la sanción por la conducta calificada como omisión de pago, conforme al art. 165 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) y las Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 74008, 74009, 74010, 74011 y 74012; asimismo otorga un plazo de 30 días para la presentación de descargos.

IV.7. El 22 de noviembre de 2013, CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana presentó nota de descargos, en el cual señala que la Empresa TEO & LEO con una cartera

de clientes importadores a quienes atiende por intermedio de su Agencia, y por tratarse de clientes de TEO & LEO, ésta empresa les cobra directamente a sus clientes todo lo adeudado por cada despacho, y de la comisión total percibida, descuenta el porcentaje total acordado para cada mes, y el restante que corresponde a CEDAL Ltda., es abonado en su cuenta corriente y posteriormente le efectúa el pago correspondiente; añade que esta modalidad de trabajo es habitual de las Agencias Despachantes de Aduana, en ese sentido, adjunta nota de TEO & LEO en la cual le envía la documentación correspondiente a las comisiones acordadas, entre otros documentos.

IV.8. El 26 de diciembre de 2013, la administración tributaria emitió el informe de Conclusiones CITE: SIN/GDSCZ-II-DF/INF/01223/2013, en el que valora los argumentos y la documentación presentada por CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, y como resultado de dicha valoración acepta como descargo los documentos presentados, por lo que deja sin efecto la observación de la factura Nº 1329 correspondiente al IVA del período fiscal febrero 2009. Con relación a las actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación, aclara que la sanción impuesta no fue cancelada, por lo que confirma las mismas.

IV.9. El 31 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó mediante Cédula al representante de CEDAL Ltda., Agencia Despachante de Aduana, con la R.D. Nº 17-00366-13, de 26 de diciembre de 2013, en la que determina las obligaciones impositivas en 6.600 UFV equivalentes a Bs 12.528.32, correspondientes a las multas por incumplimiento de deberes formales, impuestas según Actas Nº 74008, 74009, 74010, 74011 y 74012.

IV.10. Interpuesto el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, emitió Resolución ARIT-SCZ/RA 0326/2014, de 28 de abril, confirmando la R.A. Nº 17-00366-13 de 26 de diciembre de 2013, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del SIN, de acuerdo a los argumentos expuestos en la resolución mencionada, de conformidad con el inc. b) del art. 212 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano).

IV.11. Ante el recurso jerárquico interpuesto por CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/14, de 5 de agosto del 2014, que revoco parcialmente la resolución de alzada, en la parte referida a la multa de 3.000 UFV establecida en la R.D. Nº 17-00366-13, por el Acta de Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 74008, y mantiene firmes y subsistentes las multas por las demás actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación.

En el desarrollo 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., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante de fs. 88 a 91 vta., se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 96, donde se reitera los fundamentos de la demanda; dúplica de fs. 100-101, que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V.- Análisis de la problemática planteada.

Expuestos los antecedentes administrativos, la problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

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 el contribuyente oportunamente justificó la presunta omisión de presentación de la documentación requerida, para no adecuar su conducta al incumplimiento de deberes formales.

2. Si existe norma o sustento legal que respalde la Resolución de la AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto, para revocar el Acta por Contravención Nº 74008.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

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. Nº 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.

V.1. Análisis y fundamentación.

La devolución de tributos, es una medida que debe ser adecuadamente controlada y fiscalizada, pues fácilmente podría tornarse de un mecanismo de fomento, a uno de fraude y evasión; a ese efecto, deben establecerse parámetros claros de modo que el exportador reciba la devolución correspondiente, pero que a su vez el fisco recaude los tributos que por ley corresponde; es decir, que cada quien reciba lo que en derecho le corresponde.

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.

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.

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."

1. En cuanto a si el contribuyente oportunamente justificó la presunta omisión de presentación de la documentación requerida, para no adecuar su conducta al incumplimiento de deberes formales.

Con relación al punto controvertido de la demanda, se tiene que el art. 160 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano), clasifica las contravenciones tributarias, entre las que se encuentra el incumplimiento de otros deberes formales. Es así que el art. 70 de la Ley citada, dispone que constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo, entre otras, conservar en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos e información computarizada y demás documentos de respaldo de sus actividades; presentar, exhibir y poner a disposición de la administración tributaria los mismos, en la forma y plazos en que este los requiera, conforme a lo establecido por disposiciones tributarias y en tanto no prescriba el tributo, considerando incluso la ampliación del plazo, hasta 7 años.

Originándose la controversia, cuando la administración tributaria junto a la orden de verificación notificó a CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana con el Detalle de Diferencias, que incluiría un cuadro en la que se detalla una factura observada, así como el requerimiento de la documentación a ser presentada por el sujeto pasivo, que deberían ser presentadas hasta el 23 de julio de 2013.

Verificándose que el contribuyente, presentó la documental solicitada y con relación al medio de pago, CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, aclarando en su nota de entrega de documentación, que al tratarse de comisiones percibidas por la Empresa TEO & LEO, esta cobra directamente las comisiones de los clientes, haciendo las reservas para el

pago de los impuestos respectivos y les abonan en cuenta corriente el saldo de las comisiones que les corresponde, por lo que no paga directamente al comisionista, advirtiéndose que entre las empresas referidas, se generan comisiones percibidas por TEO & LEO, las que fueron facturadas, así el crédito fiscal generado por la factura Nº 1329 le corresponde a CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, de lo que se deduce de la documentación presentada, que analizó la propia administración tributaria, al dejar sin efecto la depuración del crédito fiscal de Bs 3.133.-, correspondiente a la factura citada.

De lo anterior se extrae que la observación y sanción por la falta de entrega del medio de pago efectuada según el Acta Nº 74008, fue mantenida en la resolución determinativa; por lo que tomando en cuenta que la falta de presentación del medio de pago fue observada según el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 74008, porque no se encontraba respaldada ni documentada, incurriendo en el Incumplimiento del deber formal de presentar toda la documentación requerida, no corresponde sancionar conforme lo expuesto precedentemente, toda vez que es la modalidad de trabajo del sujeto pasivo, más aún cuando la propia administración tributaria, dejó sin efecto la depuración del crédito fiscal originado en la factura N° 1329, al haber constatado la efectiva realización de la transacción, de donde resultara incongruente mantener la sanción establecida por la administración tributaria, respecto a un presunto incumplimiento de deberes formales, como erróneamente determinó la administración tributaria y pretende hacerlo a través de la presente demanda.

2. En lo relativo a si existe norma o sustento legal que respalde la Resolución de la AGIT-RJ Nº 1160/2014 de 5 de agosto, para revocar el Acta por Contravención Nº 74008.

En cuanto a este punto controvertido de la demanda, si bien la administración tributaria pretende exigir la cita de norma legal en la cual funda su decisión la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para dejar sin efecto el Acta de Contravención Nº 74008, relativa a la imposición de la sanción por incumplimiento de deberes formales del contribuyente; se debe aclarar que conforme se fundamenta en el punto anterior, al momento de su emisión no se toma en cuenta que, más que la presentación propiamente de la documental requerida, con relación a la factura N° 1329, por la modalidad de Trabajo de CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduana, respecto al Proveedor TEO & LEO quien era el que tenía el comprobante de pago, y luego de su presentación, fuere reconocido el crédito fiscal declarado por el contribuyente, conforme se hizo conocer oportunamente a la administración tributaria; evidenciándose así que esta última empresa mencionada, opera por cuenta propia, efectuando el cobro a sus clientes con facturas de CEDAL Ltda. Agencia Despachante de Aduanas.

A tal efecto en este caso, se debe tener en cuenta sobre este punto la garantía del debido proceso, regida por el principio de verdad material, frente a la verdad formal, entendida este como aquel acontecimiento o conjunto de acontecimiento, situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos, la cual está sustentada en la realidad, asimismo la verdad formal, se entiende como aquella que fluye de las declaraciones de los administrados y que sirve, de sustento de las peticiones o requerimiento de estos, la cual se encuentra sustentada en documentos, por lo que cabe aclarar a la administración tributaria que si bien el escenario ideal es que la verdad formal sea un reflejo de la verdad material para que así exista coherencia y exactitud entre lo que realmente se declaró por el contribuyente y los registros a cargo de la administración tributaria, aspecto que se corroboró al dejar sin

efecto la depuración del crédito fiscal, al haberse constatado la efectiva realización de la transacción, conforme lo representó oportunamente el contribuyente; en observancia estricta del inc. d) del art. 4 de la L. Nº 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo), concordante con el art. 180 de la C.P.E.

V.5.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, realizó una correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, respecto al sustento legal que respalde la Resolución AGIT-RJ Nº 1160/2014, que dispone la revocatoria parcial de la resolución de recurso de alzada en la parte referida a la multa establecida por presunto incumplimiento de deberes formales, de acuerdo al Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nº 74008; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria demandante, no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada, con relación a los puntos controvertidos.

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 Cód. Pdto. Civ., en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contencioso-administrativa de fs. 56 a 60 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por la Doctora Mayra Ninoshka Mercado Michel, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1160/2014 de 5 de agosto, 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. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

176

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 65-68), en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2014, de 8 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (fs. 38-64); la contestación (fs. 89-92); la réplica (fs. 103-104); la duplica (fs. 119-120), los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

Santos Victoriano Salgado Ticona, en su condición de Gerente Distrital Santa Cruz I del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona ante este tribunal, manifestando:

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala, que en consideración a la Solicitud de Devolución Impositiva del contribuyente, procedió a verificar los documentos que respaldan anteriores solicitudes, bajo la modalidad Verificación CEDEIM Posterior por el IVA y GA, de los periodos mayo a diciembre/2008.

En la verificación realizada sobre base cierta, señala haber comprobado que se solicitó valores CEDEIM's de facturas de compras que no cumplen con las normas establecidas para este efecto, infringiendo las disposiciones previstas en la L. N° 1489, el D.S. N° 25465, la L. N° 843, el D.S. N° 21530, y la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, ya que el crédito fiscal no sería suficiente para respaldar la totalidad del CEDEIM recibido.

I.2. Fundamentos de la demanda contenciosa administrativa.

Citando los arts. 70-4) y 5) de la L. Nº 2492; 7-I de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0011.11; doctrina tributaria y el contenido doctrinal adoptado por la ARIT en la Resolución de Alzada N° ARIT-SCZ/RA 0155/2010, concluye que el crédito fiscal que declaran los contribuyentes, debe cumplir requisitos para su validez, que estos requisitos son contar con la factura original, que la compra esté vinculada a la actividad desarrollada y, que se demuestra la efectiva realización de la transacción que generó el crédito fiscal; asimismo, si el contribuyente no da cumplimiento a estos requisitos, el crédito fiscal será invalidado.

I.2.1. En cuanto a las facturas Nos. 309, 3016 y 318.

Señala que la AGIT realizó una incorrecta valoración de las facturas otorgadas por el Proveedor Aserradero San Benedicto al contribuyente, toda vez que el SIN solicitó a la ABT, certificar si los Proveedores Aserradero San Benedicto, San Marco y Don Chichi, cuentan con el registro que les permite transportar y comercializar productos forestales, a lo que la ABT habría señalado que no cuentan con el registro respectivo y por consiguiente, no se encuentran autorizados para el transporte y comercialización de madera.

Añade que la AGIT, no tomó en cuenta que la administración tributaria, verificó la inexistencia del domicilio fiscal del Proveedor Aserradero San Benedicto; que de igual manera, solicitó al contribuyente la presentación de los certificados forestales de origen de la madera utilizada y copias de los informes trimestrales y anuales presentados a la ABT, evidenciando que el contribuyente no señala como Proveedor al Aserradero San Benedicto.

I.2.2. En cuanto a la factura N° 1259 emitida por Barraca Ribera y las facturas Nos. 309 y 310 emitidas por Barraca y Carpintería INDUMAD.

Refiere que la AGIT no tomó en cuenta, que el CF02 de respaldo de la factura N° 1259 emitida por el Proveedor Barraca Ribera, que tampoco tendría domicilio conocido, contiene el sello de inutilizado por sustitución; que además, los datos del CF02 como ser volumen, no coinciden con el de la factura, y por lo tanto, seria prueba de que las transacciones que generaron el crédito fiscal no se realizaron. En cuanto a las facturas Nos. 309 y 310 emitidas por el Proveedor Barraca y Carpintería INDUMAD, los CF02 presentados para demostrar la efectiva realización de la transacción, señalarían a una persona distinta al Proveedor INDUMAD, además de no ser coincidentes con la cantidad del producto declarado, ya que habiéndose requerido la planilla de romaneo debidamente sellada por la ABT, a fin de que el contribuyente demuestre la cantidad y volumen de los productos objetos de la compra, esta no fue presentada.

Concluye la demanda, señalando que las facturas declaradas por el contribuyente no tiene respaldo fehaciente que demuestre el crédito fiscal declarado, que asimismo, el contribuyente no desvirtuó que las transacciones que generaron el crédito fiscal de sus proveedores, en realidad existan, ya que no presentó certificaciones de las facturas declaradas por el proveedor que ratifiquen la extensión de las mismas; que de igual manera, no desvirtuó lo investigado por la administración tributaria, respecto al domicilio desconocido del contribuyente.

I.3. Petitorio.

Por los fundamentos de derecho expuestos, solicita se declare probada la presente demanda y se resuelva revocar parcialmente la Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/2014, de 8 de septiembre.

II.- De la contestación de la demanda.

Daney David Valdivia Coria, en su calidad de Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersona a la demanda y responde negativamente a la misma.

De acuerdo al memorial de demanda, la administración tributaria basa su fundamento en lo siguiente:

II.1. En cuanto a las facturas Nos. 309, 3016 y 318.

Refiere que la administración tributaria, para respaldo de sus observaciones elaboró los papeles de trabajo “Notas fiscales observadas - septiembre 2008, noviembre 2008”, en los

que observa la facturas Nos. 309, 316 y 318 por el respaldo al derecho propietario por compra de madera conforme L. N° 1700 y para la factura Nº 316 observa la falta de presentación de contratos de compra venta.

Respecto a la factura N° 309, la AGIT señala que el contribuyente presentó: Recibo Oficial N° 389 por $us. 3.000.-, por el "Pago a cuenta de Madera Yesquero Blanco"; Comprobante de Egreso N° 44, mismo que registra la compra de madera por Bs 45.353,85 contra la cuenta por pagar proveedores, además del pago por Bs 24.503,85 con Cheque N° 594; Nota de Recepción N° 7 por un importe de Bs 45.353,44; CF02 N° 77080, con fecha de validez de 13 de julio de 2008, pero que lleva el sello de control de 24 de septiembre de 2008 sin observación; Comprobante de Egreso N° 43 por el importe de Bs 21.270.-; Estados de Cuenta del Banco Bisa en moneda nacional y extranjera. Concluyendo que la factura N° 309, fue cancelada en 2 pagos realizados con cheque; por tanto correspondería revocar la depuración del crédito fiscal sobre la citada factura.

Respecto a la factura N° 316, la AGIT señala que el contribuyente adjuntó: Comprobante de Egreso N° 21, que registra la compra de la madera por Bs 54.540,53, además del pago por Bs 30.215,53; nota de ingreso por Bs 54.540,53; Recibo Oficial N° 466, según concepto de “pago saldo por madera yesquero” por Bs 30.215,55 que refiere el Cheque N° 670; Cheque N° 670 por el pago de Bs 30.215,53; Comprobante de Egreso N° 20 por el pago de Bs 24.325.-; Cheque N° 669, por el pago de Bs 24.325.-; estado de cuentas del Banco Bisa en moneda nacional. Concluyendo que la factura N° 316, fue cancelada en dos pagos realizados con cheque de los cuales se cuenta con la certificación del Banco Bisa; por tanto correspondería revocar la depuración del crédito fiscal de la citada factura.

Respecto a la factura N° 318, la AGIT señala que el contribuyente acompañó: Comprobante de Egreso N° 26, que registra la compra de la madera por Bs 55.167,12 además del pago por Bs 30.842,13; nota de ingreso por Bs 55.167,13; Recibo Oficial N° 470, según concepto de “pago saldo por 12.969,50 pt de madera yesquero” por Bs 30.842,13, que refiere el Cheque N° 675; Cheque N° 675 por el pago de Bs 30.842,13; CF02 N° 91529; Comprobante de Egreso N° 23 por el pago de Bs 24.325.-; Recibo Oficial N° 469 por Bs 24.325.-; Cheque N° 672, por el pago de Bs 24.325.-; estado de Cuentas del Banco Bisa en moneda nacional. Concluyendo que la factura N° 318, fue cancelada en dos pagos realizados con cheque de los cuales se cuenta con la certificación del Banco Bisa.

Aclara, que la obligación del registro de transporte y comercialización de productos forestales con los que deben contar los proveedores de la materia prima, no puede recaer en el sujeto pasivo; de igual manera, el contribuyente tampoco sería responsable de la actualización de la información del domicilio fiscal del proveedor, situaciones que deberían ser verificadas y fiscalizadas por la administración tributaria, debiendo desvirtuarse las afirmaciones del ente demandante.

II.2. En cuanto a la factura N° 1259 emitida por Barraca Ribera y las facturas Nos. 309 y 310 emitidas por Barraca y Carpintería INDUMAD.

Señala que la L. N° 17 (Ley Forestal), establece las sanciones y la autoridad competente para los controles referidos a las autorizaciones forestales; por lo que el control de un CFO-2 inutilizado, corresponde a la autoridad forestal, quienes determinaran las sanciones correspondientes, aspecto que no inhibe el derecho al crédito fiscal enmarcado en el art. 8 de la L. N° 843. Asimismo, respecto al domicilio inexistente, el sujeto pasivo habría demostrado que la transacción se realizó efectivamente en base a comprobantes de egreso,

cheques del Banco Bisa, cheques certificado, estados de cuenta y notas de recepción del proveedor.

Concluye señalando, que el ente demandante no demuestra o establece de forma indubitable, la errada interpretación de la AGIT, limitándose a realizar afirmaciones generales y no precisas, sin exponer los razonamientos de carácter jurídico por las cuales cree que su pretensión no fue valorada correctamente; por lo que este tribunal no puede suplir la carencia de carga argumentativa del demandante.

II.1. Petitorio.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, solicita declarar improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1301/14, de 8 de septiembre de 2014.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

El 8 de febrero de 2013, la administración tributaria notificó al contribuyente Carpintería Don Fernando S.R.L., con ocho Órdenes de Verificación Posterior – CEDEIM, con alcance al IVA y la verificación de formalidades del gravamen arancelario de los periodos fiscales mayo a diciembre/2008, solicitando Declaraciones Juradas del IVA e IT, Libros de Compras y Ventas IVA, notas fiscales, extracto bancarios, planillas de sueldos, tributaria y cotizaciones sociales, comprobantes de ingresos y egresos, estados financieros y dictamen de auditoria, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad, kardex, inventarios y demás documentación complementaria.

Recepcionada la documentación y emitido el informe, el 26 de diciembre de 2013, la administración tributaria notifica al contribuyente Carpintería Don Fernando S.R.L., con resolución administrativa, que establece la diferencia existente entre el monto devuelto por concepto de devolución impositiva respecto a la documentación presentada como respaldo de dicha devolución, del cual resulto un importe indebidamente devuelto de Bs 289.647.-, equivalente a 189.249 UFV´s, importe que a la fecha de su emisión más intereses asciende a 248.773 UFV´s equivalente a Bs 471.552.-, por los periodos fiscales mayo a diciembre/2008.

Impugnada la resolución administrativa por la empresa contribuyente, por Resolución de Recurso de Alzada emitida por la ARIT, se resuelve revocar parcialmente la misma, dejando sin efecto el tributo indebidamente devuelto más el mantenimiento de valor indebidamente restituido por un monto de Bs 50.387.-, quedando firme y subsistente el tributo indebidamente devuelto con su respectivo mantenimiento de valor, por la suma de Bs 239.648.

Impugnada la resolución de alzada por la administración tributaria, por Resolución de Recurso Jerárquico emitido por la AGIT, se resuelve revocar parcialmente la misma, modificando la deuda tributaria de 248.773 UFV´s a 207.349 UFV´s.

IV.- De la problemática planteada.

Pese a que los escasos fundamentos planteados por la entidad demandante, se establece como puntos de controversia a determinar lo siguiente:

Si la AGIT realizó una incorrecta valoración de las facturas Nos. 309, 316 y 318 emitidas por su Proveedor Aserradero San Benedicto, toda vez que la ABT, certificó que el mismo, no cuenta con la autorización para el transporte y comercialización de madera, así como tampoco cuenta con domicilio fiscal, por lo que al no haber demostrado el

contribuyente, el registro de transporte y comercialización de productos forestales, así como la actualización de la información del domicilio fiscal del proveedor, no se habría producido la efectiva realización de la transacción.

Si los datos contenidos en los certificados forestales de origen para madera (CFO-2), al no ser coincidentes con las facturas Nos. 1259, 309 y 310, establecerían que las transacciones que generaron el crédito fiscal no se realizaron, por lo que corresponde su depuración.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

V.1. Si la AGIT realizó una incorrecta valoración de las facturas Nos. 309, 316 y 318 emitidas por su Proveedor Aserradero San Benedicto, toda vez que la ABT, certificó que el mismo, no cuenta con la autorización para el transporte y comercialización de madera, así como tampoco cuenta con domicilio fiscal, por lo que al no haber demostrado el contribuyente, el registro de transporte y comercialización de productos forestales, así como la actualización de la información del domicilio fiscal del proveedor, no se habría producido la efectiva realización de la transacción.

El SIN Santa Cruz, señala que la AGIT realizó una incorrecta valoración de las facturas Nos. 309, 316 y 318 emitidas por el Proveedor Aserradero San Benedicto, toda vez que la ABT, certificó que el citado proveedor no cuenta con la autorización para el transporte y comercialización de madera; asimismo, a fin de verificar la inexistencia del domicilio fiscal del proveedor, solicitó al contribuyente la presentación de los certificados forestales del origen de la madera utilizada y copias de los informes trimestrales y anuales presentados a la ABT, los que no fueron presentados. Por su parte la AGIT señala, que las citadas facturas, fueron canceladas en dos pagos realizados con Cheque de los cuales se cuenta con la certificación de las entidades bancarias; aclara además que el registro de transporte y comercialización de productos forestales, así como la actualización de la información del domicilio fiscal del proveedor, son obligaciones que no pueden recaer en el sujeto pasivo, ya que son situaciones que deberían ser verificadas y fiscalizadas por la administración tributaria.

Ingresando al análisis de los antecedentes, la administración tributaria, además de la documentación presentada tras la notificación con las órdenes de verificación, dispuso mediante los Requerimientos F-4003 Nos. 117210, 118959, 118988 y 119033, la siguiente documentación: Declaraciones Juradas F-210 y F-400, Libro de Compras IVA, Notas Fiscales de Respaldo al Crédito IVA mayores a 50.000 UFV´s, comprobantes de ingresos y egresos, extractos bancarios, planillas de sueldos, estados financieros con dictamen de auditoria de abril/2008 a marzo/2009 y abril/2007 a marzo/2008, libros de contabilidad, kardex, inventarios, diagramas de flujo, y certificados forestales de origen de la madera utilizada. Asimismo, mediante nota de 16 de julio de 2013, solicitó a la ABT certifique si el Proveedor Aserradero San Benedicto, cuenta con el registro que le permita transportar y comercializar madera, a ello, la ABT mediante nota de 22 de agosto de 2013, señaló que el proveedor no cuenta con el registro respectivo y consiguientemente no se encuentra autorizado para el transporte y comercialización de madera; de igual manera, la administración tributaria señaló que verificado el domicilio del proveedor, este es inexistente. Concluyendo la entidad fiscalizadora, que no ha existido ninguna transacción real que de origen al crédito fiscal declarado por el contribuyente.

De los papeles de trabajo “notas fiscales observadas septiembre y noviembre 2008” (fs. 1099-1100 y 1126-1127 Cuerpo VI de antecedentes administrativos), las facturas Nos.

309, 316 y 318 emitidas por el Proveedor Aserradero San Benedicto, fueron observadas por la falta de transferencia del dominio y consecuentemente el derecho propietario del contribuyente por la compra de madera; por su parte, la AGIT, estableció en los párrafos iii, iv y v del Punto IV.4.4.4.1., que el contribuyente presento como descargos por cada una de las facturas, la siguiente documentación: recibos oficiales, comprobantes de egreso que registran la compra de madera, cheques, notas de recepción, CF02 con sellos de control sin observación, certificaciones y estados de cuenta del Banco Bisa en moneda nacional y extranjera; concluyendo en cada uno de los párrafos, que las facturas Nos. 309, 316 y 318 fueron cancelados en dos pagos con cheques, acreditando estos actos con las Certificaciones del Banco BISA.

Bajo los argumentos precedentes, la AGIT confirmó la decisión de alzada de revocar la depuración de crédito fiscal de las facturas observadas; ahora, la entidad demandante impugna ante esta única instancia, que la ABT certificó que el proveedor no cuenta con la autorización para el transporte y comercialización de madera y que el mismo, tiene domicilio fiscal inexistente; al respecto y de manera acertada, la AGIT señaló que la "…obligación del proveedor de la materia prima no puede recaer en el sujeto pasivo, puesto que conforme documentación presentada acredito la efectiva realización de la transacción; asimismo, tampoco es responsable de la actualización de la información del domicilio fiscal del proveedor, situación que debe ser verificada y fiscalizada por la administración tributaria." En ese entendido, si bien el emisor de las facturas no regularizó su situación formal ante la ABT, el ente fiscalizador no puede privar al contribuyente del derecho a la obtención del crédito fiscal de las facturas Nos. 309, 316 y 318, si cuenta con la documentación necesaria que acredita la efectiva realización de la transacción, como tampoco puede atribuirle responsabilidades que como se ha establecido en la presente resolución, son de competencia de terceros y no del contribuyente; del mismo modo, si bien no es obligación del receptor de la factura o del crédito fiscal mantener vigentes los domicilios de los proveedores, es obligación del sujeto pasivo, demostrar que la transacción ha sido efectivamente realizada; en el presente caso, el contribuyente cumplió con los requisitos de validez establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843, y 70-4 de la L. Nº 2492, por lo que fue correcto haber revocado la depuración de las citadas facturas.

V.2. Si los datos contenidos en los certificados forestales de origen para madera (CFO-2), al no ser coincidentes con las facturas Nos. 1259, 309 y 310, establecerían que las transacciones que generaron el crédito fiscal no se realizaron, por lo que corresponde su depuración.

El SIN Santa Cruz, señala que los Certificados Forestales de Origen para madera (CFO-2), presentados como respaldo a las facturas Nos. 1259, 309 y 310, no son coincidentes; en el primer caso, por la factura Nº 1259, el CFO-2 lleva sello de inutilizado por sustitución y registra un volumen diferente al de la factura, siendo el único dato coincidente el destinatario; en el segundo caso, por la las facturas Nos. 309 y 310, el CFO-2 señalaría a una persona distinta al proveedor INDUMAD, además de no ser coincidentes con la cantidad del producto declarado, concluyendo que las transacciones que generaron el crédito fiscal no se realizaron. La AGIT, por su parte, señala respecto a la factura N° 1259, que el control de un CFO-2 inutilizado, es de competencia de la autoridad forestal, aspecto que no inhibe el derecho al crédito fiscal; en cuanto a las facturas Nos. 309 y 310, señala que el sujeto pasivo demostró que la transacción se realizó efectivamente en base a la presentación de comprobantes de egreso, cheques del Banco Bisa, certificados, estados de cuenta y notas de recepción del proveedor.

Ingresando a un nuevo análisis, el Certificado Forestal de Origen (CFO), se constituye en una declaración jurada que certifica la procedencia del producto, además, respalda el transporte, almacenamiento, procesamiento y comercialización de productos forestales en todo el territorio nacional, su carácter es intransferible y solo puede ser emitido por la ABT, y como bien señalo la AGIT, "…el control de la presentación de un CFO-2 inutilizado, corresponde a la Superintendencia Forestal, quienes determinaran las sanciones correspondientes, aspecto que no inhibe el derecho al Crédito Fiscal enmarcado en el art. 8 de la L. Nº 843 (TO)…"; en ese marco, el contribuyente demostró la efectiva realización de las transacciones para ser beneficiario del Crédito Fiscal IVA y su cumplimiento con el art. 70-4) de la L. Nº 2492, al adjuntar, en el caso de la factura Nº 1259: Comprobante de Egreso N° 47 de 20/05/2008, Recibo N° 350 por el pago realizado mediante el Cheque N° 409 firmado por el proveedor, Nota de Recepción N°2 firmada por el proveedor, copia del cheque Nº 409 y Estado de Cuenta del Banco BISA (fs. 962-973 del Cuerpo V de los antecedentes administrativos); en el caso de la factura N° 309: Comprobante de Egreso N° 50 de 27/11/2008, copia del Cheque del Banco Bisa N° 694 a la orden de Cristóbal Rivero Sánchez, copia del cheque certificado y el Estado de Cuenta del Banco BISA (fs. 1171-1177 del Cuerpo VI de los antecedentes administrativos); y en el caso de la factura N° 310: Comprobante de Egreso N° 27 de 10/12/2008, Recibo N° 478 por el pago realizado mediante el Cheque N° 723 firmado por el proveedor, copia del cheque certificado y el Estado de Cuenta del Banco BISA (fs. 1187-1193 del Cuerpo VI de los antecedentes administrativos).

En conclusión, la AGIT actuó de manera correcta al confirmar la resolución de alzada que se dejó sin efecto el reparo dispuesto por la administración tributaria, y reconocer el crédito fiscal a favor del contribuyente contenido en las facturas Nos. 1259, 309 y 310.

VI.- Conclusiones.

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

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, de 29 de diciembre de 2014, en relación a la Disposición Final Tercera de la L. Nº 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 65 a 68, interpuesta por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales; en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1301/2014 de 8 de septiembre.

No suscribe el Magistrado Olvis Egüez Oliva por emitir voto disidente.

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

Relator: Magistrado Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

177

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

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 3 a 9 vta., interpuesta por La Licenciada Rita C. Maldonado Hinojosa, en su Condición de Gerente Distrital La Paz I a.i., del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014 de 14 de julio, corriente de fs. 3 a 9 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Daney David Valdivia Coria; la contestación de fs. 44 a 49 vta., la réplica y la dúplica cursantes de fs. 76 a 78 y 81-82 vta., respectivamente, notificación del tercero interesado cursante de fs. 104; los antecedentes del proceso y emisión de la resolución impugnada.

I.- Contenido de la demanda.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La representante legal de la Gerencia Distrital La Paz II, del Servicio de Impuestos Nacionales, señaló que la administración tributaria fue notificada el 23 de julio de 2014, con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014 de 14 de julio, emitida por el Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, que resolvió la impugnación del recurso de alzada, quedando así agotada la vía administrativa, encontrándose habilitada para la interposición de la presente demanda contenciosa administrativa, contra la mencionada resolución que resolvió el recurso Jerárquico.

Emergente ello, que el 21 de mayo del 2013, el contribuyente José Roberto Marín Naeter, solicitó a la administración tributaria, declarar la prescripción de la sanción impuesta y en su mérito la suspensión inmediata de la ejecución tributaria por la causal de extinción opuesta, a lo que la administración tributaria emitió el Proveído Nº 0321/13 de 2 de diciembre de 2013, estableciendo que dentro del marco de las facultades establecidas en el art. 66 de la L. Nº 2492, no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que no corresponde que la administración tributaria se pronuncie sobre temas en lo que no tiene competencia ni facultades, al no disponerlo expresamente la ley.

El contribuyente José Roberto Marín Naeter, interpone recurso de alzada, misma que es resuelto por la Resolución de Recursos de Alzada ARIT-LPZ/RA 0364/14 de 28 de abril de 2014, que resuelve anular obrados hasta el Proveído No 0321/13 de 2 de diciembre del 2013, disponiendo que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emita

expresamente un criterio legal fundamentado, rechazando o aceptando la solicitud de prescripción solicitada por el contribuyente.

Ante la formalización del Recurso Jerárquico, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014 de 14 de julio, resolviendo confirmar la resolución del recurso de alzada, anulándose obrados, con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo referido.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Expresó que la resolución de recurso jerárquico sería infundada, al direccionar que la administración tributaria emita expresamente un criterio legal fundamentado, rechazando o aceptando la solicitud de prescripción, lesionando los derechos de la administración tributaria, considerando de manera errada los datos del proceso.

1.2.1. La Resolución impugnada AGIT-RJ Nº 1039/2014, violaría flagrantemente los arts. 32, 35, 36 de la L. Nº 2341.

Señalando que para que exista anulación, sea de un acto administrativo o de un procedimiento, conforme al art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nº 2341, debe existir una infracción de la norma, o que exista supresión del derecho a la defensa o al debido proceso, de tal manera que ocasione un perjuicio al derecho del administrado, estableciéndose en la resolución de forma equivocada que el proveído objeto de impugnación carecería de causa, objeto, fundamento y finalidad, disponiendo que la administración tributaria emita un criterio legal, y recién dictar la resolución que corresponda, lo que no respondería al propósito de nulidad y anulabilidad prevista por los arts. 35 y 36 de la L. Nº 2341.

Aclarando que en el contexto administrativo, existen respuestas de mero trámite, que no constituyen resoluciones administrativas expresas, y no requieren fundamentación alguna, sin contener opinión o criterio legal; y al referir la providencia emitida, la falta de competencia de la administración tributaria para pronunciarse sobre la prescripción, lo contrario sería fundamentar y emitir un criterio legal respecto a su incompetencia, por lo que la AGIT debe tener en cuenta el art. 122 de la C.P.E., respecto a la nulidad de actos, concordante con el art. 5 de la L. N° 2341, de donde resulta ser un exceso de la AGIT al instruir que la administración tributaria se pronuncie respecto a la prescripción.

Argumentando además que no es posible que un criterio legal acepte o rechace la solicitud de prescripción, al ser simplemente una opinión que tendría por objeto recomendar la adopción de una resolución en uno u otro sentido y que ese criterio legal por sí mismo no puede resolver una petición.

1.2.2. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014, viola a la naturaleza jurídica del instituto de la prescripción.

Alegando que en materia administrativa o tributaria la prescripción debe ser opuesta cuando exista un proceso en curso iniciado por la administración tributaria que afecte a los derechos subjetivos del administrado, es decir que exista un acto administrativo con el que se haya notificado al contribuyente y en virtud al cual recién podría oponer la excepción de prescripción.

Si bien el Código Tributario no regula la forma clara el momento que se debe oponer la prescripción, ante el vacío correspondería remitirse, en virtud a la analogía y subsidiariedad establecida en los arts. 5 parág. II y 8 parág. III de la L. N° 2492, a lo previsto en el Código

Civil y de Procedimiento Civil, observando el art. 1497 del Cód. Civ., donde se hace referencia a la oportunidad de presentación de la prescripción, concluyendo que la legislación regula a la prescripción como medio de defensa, sin perjuicio que la misma pueda oponerse en cualquier estado de la causa o proceso.

Conforme a esta naturaleza, el art. 59 de la L. Nº 2492 modificado por la L. N° 291 y L. Nº 317, dispone 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.

Por lo que se tiene que la prescripción solo procede cuando existe alguna de las acciones señaladas precedentemente de parte de la administración tributaria y se la plantea para anular la acción de la administración, debido a que la misma se la realizar fuera del plazo establecido para ejercer sus facultades de control, verificación, fiscalización, determinación de la deuda tributaria o imposición de sanciones administrativas a fin de garantizar la seguridad jurídica.

Al pretender que la administración tributaria deba responder a la solicitud de prescripción, aceptando o rechazando, demostraría una injerencia de la AGIT, por lo que no se encontraría obligada a cumplir resoluciones caprichosas y fuera de lugar.

1.2.3. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1039/2014, erróneamente realiza su análisis, al no operar la prescripción en etapa de ejecución.

Argumentando que la prescripción no procede en etapa de ejecución, cuando la obligación tributaria ha quedado determinada y firme, en virtud a la analogía y subsidiariedad prevista en los arts. 5 y 74 de la L. Nº 2492, aclarando que en el presente caso el proceso de ejecución tributaria se encuentra en pleno desarrollo, con el respectivo proveído de inicio de ejecución tributaria, habiéndose realizado las medidas coactivas para lograr el pago de la deuda tributaria, por lo que no opera la prescripción en esta etapa del proceso.

1.2.4. Alega que la AGIT resolvió el recurso de forma ultra petita.

Argumentando que el sujeto pasivo, solo citó los artículos referentes a la prescripción relativos a la L. Nº 2492, sin explicar porque haría operado la prescripción, así como los presupuestos necesarios para ello, por lo que de manera equivocada tanto la ARIT como la AGIT, por lo que se hubiera resuelto ultra petita y de oficio, al haberse limitado únicamente a señalar que estaría prescrito sin fundamento legal, solicitando expresamente que la AIT dicte resolución declarando la prescripción.

1.2.5. Argumenta la inexistencia de la vulneración del derecho a la petición del sujeto pasivo.

Argumenta que en ningún momento existió vulneración alguna, siendo que la administración tributaria actuó respetando en todo momento el derecho de petición que tiene toda persona, la solicitud de prescripción planteada por el contribuyente fue debidamente respondida de forma oportuna, mediante proveído Nº 0321/13 de 2 de noviembre de 2013, conforme el art. 16-h) de la L. N° 2341; tampoco hubiere existido lesión del derecho a la defensa, a la seguridad jurídica y la garantía al debido proceso, ya que el proveído se lo realizó conforme a lo dispuesto en el Código Tributario Boliviano, no habiéndole causado ninguna indefensión.

1.2.6. El Proveído Nº 0321 de 2 de noviembre de 2013, no puede ser objeto de impugnación.

Alegando que el proveído impugnado por el contribuyente, no puede ser objeto de impugnación, debiendo considerarse el art. 143 de la L. N° 2492, donde se establece claramente, que actuaciones administrativas son susceptibles de ser impugnadas, no encontrándose entre ellas, proveídos de simples solicitudes, respaldada por el art. 57 de la Ley de Procedimiento Administrativo L. Nº 2341, la que establece que no proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorios o de mero trámite.; siendo que el proveído N° 0321/2013 no constituye propiamente un acto administrativo definitivo, no siendo sujeto a impugnación, toda vez dicho proveído se limita únicamente a resolver una solicitud del contribuyente, cuando ya existe un título de ejecución tributaria, no pudiendo considerarse el proveído impugnado, no puede ser considerado un acto administrativo definitivo, al no determinar tributos ni establece sanciones, siendo solo un acto de mero trámite.

I.3. Petitorio.

En virtud a los argumentos expuestos, solicitó se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/14 de 14 de julio del 2014, emitida por dicha Autoridad Administrativa de la AGIT, manteniéndose firme y subsistente en su totalidad, el proveído No 0321/13 de 2 de diciembre del 2013.

II.- De la contestación a la demanda.

Daney David Valdivia Coria, 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, precisa lo siguiente:

1.- En cuanto a que la Resolución impugnada AGIT-RJ Nº 1039/2014, violaría flagrantemente los arts. 32, 35, 36 de la L. Nº 2341.

Aclarando que los fundamentos de la demanda contenciosa administrativa, son solo exposiciones generales, y que AGIT, deja constancia en la resolución jerárquica impugnada, que el derecho al debido proceso, no puede ser ajeno al derecho a la petición reconocidos en los arts. 24 y 115 parág. II de la C.P.E., así como el art. 68-2 y 6 de la L. Nº 2492, que establecen que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho a que la administración tributaria resuelve expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por la L. Nº 2492; también inmerso en la garantía del debido proceso, se encuentra el denominado derecho a la defensa, que se traduce en el derecho del sujeto pasivo a ser oído y presentar todas las pruebas que hagan a su descargo durante la sustanciación del proceso.

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, implicando que exista un pronunciamiento sobre las cuestiones planteadas por el interesado, caso contrario le estaría causando un estado de indefensión, afectando de anulabilidad el acto emitido.

Citando los arts. 131 de la L. Nº 2492, nums. 3 y 4 de la L. Nº 3092 y 5 del D.S. Nº 27310, que establecen que contra los actos emitidos por la administración tributaria de alcance particular, podrá interponerse recurso de alzada, incluyendo al acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción; asimismo se establece que el sujeto pasivo podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial

inclusive en la etapa de ejecución tributaria, desvirtuando los argumentos de la parte demandante; habiéndose aplicado en este caso de manera reglamentaria el art. 55 del D.S. Nº 27113, donde se establece que puede disponerse la anulación de obrados de oficio o a petición de parte, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

2. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014, viola a la naturaleza jurídica del instituto de la prescripción.

Sobre el punto se pronuncia manifestando que el sujeto pasivo mediante memorial de 21 de mayo de 2013, solicitó la prescripción de la sanción impuesta mediante Resolución Sancionatoria GDLP/UJT-AISC Nº 680/08, en respuesta la administración tributaria emite el proveído N° 0321/2013 de 2 de diciembre, señala que en el marco de sus facultades específicas establecidas en el art. 66 de la L. Nº 2492 (Código Tributario Boliviano) de 3 de agosto de 2003, no se encontraría la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que no le correspondería pronunciarse al respecto, de donde resulta que el ente fiscal no emitirá posición respecto a la prescripción, aspecto que determina la conclusión de dicho trámite y la imposibilidad de ingresar al análisis de fondo, determinando que el mismo se constituya en un acto administrativo definitivo sujeto a impugnación, toda vez que pone fin a la petición del sujeto pasivo.

3 y 4. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1039/2014, erróneamente realiza su análisis, al no operar la prescripción en etapa de ejecución; y que se haya pronunciado la AGIT de manera ultra petita.

Argumentando que sobre estos puntos la administración tributaria, a tiempo de anteponer su recurso jerárquico, no los planteó en sus fundamentos, por lo que no correspondió procedimiento ni respuesta a los puntos no impugnados en el referido recurso, en observancia del principio de congruencia, convalidación y preclusión, siendo que no fueron reclamados oportunamente, dejando en claro que el presente proceso se debió a la falta de respuesta sobre lo solicitado por el sujeto pasivo que correspondió al petitorio de prescripción.

Recalcando que el Proveído Nº 0321/2013 de 2 de diciembre, se constituye en un acto administrativo, en aplicación del art. 4-4) de la L. N° 3092, que establece que será admisible el recurso de alzada contra todo acto administrativo o definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria.

5. Con relación a la inexistencia de la vulneración del derecho a la petición del sujeto pasivo.

Se argumenta, del análisis del Proveído Nº 0321/2013 que contrariamente a lo afirmado por la administración tributaria, respecto a la falta de disposición que señala, que en el caso de solicitudes de prescripción de forma específica debe emitirse una resolución que declare procedente o improcedente, se tiene que los arts. 131 de la L. Nº 2492, 4, num. 3, de la L. Nº 3092 y 5 del D.S. Nº 27310, establecen que el sujeto pasivo puede solicitar la prescripción en sede administrativa y puede interponer recurso de alzada contra el acto mediante el que se rechaza 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.

Alegando que el proveído en cuestión, no hace mención alguna a los argumentos sobre la prescripción planteada por el sujeto pasivo, ni considera lo dispuesto en los arts. 131 de la L. Nº 2492; 4, num. 3 de la L. Nº 3092 y 5 del D.S. Nº 27310, denotando que no se han considerado los hechos y antecedentes, ni el derecho aplicable; tampoco 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.

Siendo evidente que la administración tributaria debió pronunciarse sobre la prescripción de forma cierta y fundamentada legal y documentalmente de acuerdo a los antecedentes del caso en particular, ante el cual el sujeto pasivo pueda también asumir defensa cierta; por lo que no puede desconocer pronunciarse sobre las solicitudes de prescripción en función a los antecedentes del caso específico y la normativa correspondiente.

Respecto a que se constituiría en injerencia hacia la administración tributaria, debe tenerse en cuenta que las resoluciones de alzada y jerárquica son emitidas en el marco de las competencias señaladas por los arts. 132 de la L. Nº 2492 y 141 del D.S. Nº 29894.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/14 de 14 de julio del 2014, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 76 a 78, la representante legal de la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, se ratificó en los fundamentos de su demanda, señalando que no emitirá ningún pronunciamiento con relación a que no procede la prescripción en etapa de ejecución, habiendo formulado su demanda en apego de las normas tributarias, pidiendo se declare probada la demanda contenciosa tributaria, declarando la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1039/2014 de 14 de julio, manteniendo firme y subsistente el proveído Nº 0321/13 de 2 de diciembre de 2013.

Mediante memorial de dúplica, corriente de fs. 81-82 vta. el representante legal de la AGIT se ratificó en los argumentos de su contestación, reiterando que conforme a los arts. 131 de la L. Nº 2492; 4-3 y 4 de la L. Nº 3092 y 5 del D.S. Nº 27310 (Reglamento del Código Tributario Boliviano), establecen que contra los actos emitidos por la administración tributaria de alcance particular, podrá interponerse recurso de alzada, incluyendo el acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación, así como todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria y se establece que el sujeto pasivo podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en la etapa de ejecución tributaria.

Reiterando que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1039/2014 de 14 de julio.

III.- Del tercero interesado.

Habiéndose notificado legalmente al tercer interesado, José Roberto Marín Naeter, conforme consta en la diligencia de notificación de fs. 108, de 23 de octubre de 2015, quien no se apersonó ni representó nada dentro del término de ley, continuándose con la tramitación de la causa.

No habiendo nada más que tramitarse, de fs. 89, se dispuso “Autos para sentencia”.

IV.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

El 21 de mayo de 2013, el sujeto pasivo, presentó memorial ante la administración tributaria, solicitando la prescripción como oposición a la ejecución tributaria, de la sanción impuesta mediante Resolución Sancionatoria GDLP/UJT-AISC Nº 680/08.

El 18 de diciembre de 2013, la administración tributaria notificó en secretaría a José Roberto Marín Naeter con el Proveído Nº 0321/13 de 2 de diciembre de 2013, señalando que en el marco de las facultades específicas establecidas en el art. 66 de la L. N° 2492 (Código Tributario Boliviano), no se encuentra la de declarar la prescripción de las obligaciones impositivas, por lo que concluyó que no corresponde a la administración tributaria pronunciarse al respecto.

Interpuesto el recurso de alzada, el 28 de abril de 2014, se dictó Resolución ARIT-LPZ/RA Nº 0364/2014, que dispuso anular obrados hasta el proveído Nº 0321/13 de 2 de diciembre de 2013 inclusive, debiendo emitirse expresamente un criterio legal fundamentado, rechazando o aceptando la solicitud de prescripción solicitada por José Roberto Marín Naeter, con relación a la sanción impuesta.

Ante ello, la Gerencia Distrital La Paz II del SIN, presentó recurso jerárquico, que generó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1039/2014 de 14 de julio, que confirma la Resolución de Alzada de 28 de abril de 2014.

En el desarrollo 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., toda vez que aceptada la respuesta a la demanda, cursante de fs. 44 a 49 vta., se corrió traslado al demandante para la réplica que sale de fs. 76 a 78, que reitera los fundamentos de la demanda, dúplica de fs. 81-82 vta., que ratifica los términos de la respuesta a la demanda.

V.- Análisis del problema jurídico planteado.

La problemática legal sujeta de resolución en el presente proceso contencioso administrativo, se circunscribe a establecer:

Si la resolución impugnada AGIT-RJ Nº 1039/2014, violaría flagrantemente los arts. 32, 35, 36 de la L. Nº 2341; así como la naturaleza jurídica del instituto de la prescripción.

Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1039/2014, erróneamente realiza su análisis, al no operar la prescripción en etapa de ejecución; habiendo la AGIT resuelto ultra petita.

Si no existió vulneración del derecho a la petición del sujeto pasivo, siendo que el proveído Nº 0321 de 2 de noviembre de 2013, no puede ser objeto de impugnación.

V.1. Sobre el proceso contencioso administrativo.

El proceso contencioso administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que 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 la AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la L. Nº 620.

V.2.- En cuanto a si la resolución impugnada AGIT-RJ Nº 1039/2014, violaría flagrantemente los arts. 32, 35, 36 de la L. Nº 2341; así como la naturaleza jurídica del instituto de la prescripción.

Sobre este punto impugnado, se debe tener presente que la resolución jerárquica impugnada, en resguardo al debido proceso, no puede ser ajeno al derecho a la petición reconocidos en los arts. 24 y 115, parág. II de la C.P.E., así como del art. 68-2 y 6 de la L. Nº 2492, 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 la L. Nº 2492 y sus reglamentos, inmerso en ello el derecho a la defensa, cual se traduce en el derecho del sujeto pasivo a ser oído y presentar todas las pruebas que hagan a su descargo durante la sustanciación del proceso; concordante ello con los arts. 17-I y 51-I de la L. Nº 2341, aplicables supletoriamente por disposición del art. 74-1 de la L. Nº 2492, que establecen para 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, lo que no contraviene y tiene relación con la previsión de los arts. 35 y 36 de la L. Nº 2341, sino a aspectos relativos al debido proceso, y deber de fundamentación y motivación que le corresponde a cualquier autoridad en este caso administrativa, al momento de resolver las peticiones de las partes, como la solicitud de prescripción, sea esta de rechazo o admisión, regulado esto, en cuanto al contenido de las resoluciones, por el art. 28 de la L. Nº 2341, que establece como elementos esenciales del acto administrativo, a tiempo de emitirse el mismo 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,

por lo que no se evidencia violación alguna de las normas legales mencionadas por parte de la autoridad que resolvió el recurso jerárquico hoy impugnado.

V.3. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 1039/2014, erróneamente realiza su análisis, al no operar la prescripción en etapa de ejecución; habiendo la AGIT resuelto ultra petita.

En cuanto a este punto, de forma específica, se debe tener presente los arts. 131 de la L. N° 2492; 4-3 y 4, de la L. N° 3092 y 5 del D.S. Nº 27310, que establecen que contra los actos emitidos por la administración tributaria de alcance particular, podrá interponerse recurso de alzada, incluyendo al acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación, así como todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria, asimismo se establece que el sujeto pasivo podrá solicitar la prescripción tanto en sede administrativa como judicial inclusive en etapa de ejecución, máxime si la resolución de recurso jerárquico, de ninguna manera está induciendo a que se dé la procedencia de la misma, sino que se resuelva la petición, con la motivación y fundamentación de la procedencia o no de la prescripción invocada, por lo que ante esta omisión o falencia, es que conforme a los arts. 212-I-c y 201 del Cód. Trib. Boliviano, establecen que las resoluciones que resuelvan los recursos de alzada y jerárquico podrán ser también anulatorias con reposición hasta el vicio más antiguo, siendo que a falta de disposición expresa, pueden ser aplicadas supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuyo art. 36 dispone las causales de anulabilidad y de manera reglamentaria el art. 55 del D.S. N° 27113 dispone las causales de anulabilidad de obrados de oficio o a petición de parte, cuando los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados.

Con relación al punto reclamado de haberse dictado resolución ultra petita, luego de la revisión de los antecedentes y fundamentos contenidos en la resolución impugnada emitida por la AGIT, no se evidencia violación al debido proceso por parte de la instancia jerárquica, ahora demandada, al confirmar la resolución de alzada por cuanto el cumplimiento del derecho al debido proceso tiene por objeto garantizar la justicia, a un trato justo, equitativo y obtener una resolución en la que todos los puntos sean debidamente valorados y respondidos, conforme a las pretensiones, en este caso contenidos en el Recurso Jerárquico interpuesto, como sucede en el caso de autos, a más de encontrarse debidamente motivada y fundada en derecho, por lo que no corresponde el argumento de la administración tributaria demandante, con relación a que se haya resuelto de forma ultra petita y violatorio al principio de motivación.

V.4. Si no existió vulneración del derecho a la petición del sujeto pasivo, siendo que el proveído Nº 0321 de 2 de noviembre de 2013, no puede ser objeto de impugnación.

Sobre este punto específico, partiendo de la consideración legal que en caso de solicitarse la prescripción se debe emitir una resolución que declare procedente o improcedente, resultando así la obligación de la administración tributaria de emitir un acto administrativo que se pronuncie sobre la solicitud de prescripción, evidenciándose en el proveído en cuestión, que no se hace mención alguna a los argumentos sobre la prescripción planteada por el sujeto pasivo, ni considera lo dispuesto en los arts. 131 de la L. Nº 2492; 4-3) de la L. N° 3092 y 5 del D.S. Nº 27310, lo que denota que no se han considerado los hechos y antecedentes, ni el derecho aplicable, 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.

Recalcándose finalmente que el proveído N° 0321/13 de 2 de diciembre de 2013, se constituye en un acto definitivo, en aplicación de lo previsto en el art. 4-4 de la L. Nº 3092, que dispone que será admisible el recurso de alzada contra todo otro acto administrativo o definitivo de carácter particular emitido por la administración tributaria, y no así como una resolución de mero trámite, que no admitiría sea impugnado en alzada y jerárquico, como lo argumenta la parte demandante.

VI.- Conclusiones.

En mérito al análisis precedente, este tribunal concluye que la AGIT al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en ninguna conculcación de normas legales, como tampoco en vulneración de los principios acusados, al contrario realizó correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; toda vez que los argumentos expuestos en la demanda por la administración tributaria demandante no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 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. 3 a 9 vta.; y en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1039/2014/2014 de 14 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Relator: Magistrado Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

178

Jorge Estrada Gamboa c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 247 a 253 vta., interpuesta por Jorge Estrada Gamboa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014, emitida por Yacimientos Petrolíferos Bolivianos "YPFB", cursante de fs. 234 a 240; la contestación cursante de fs. 279 a 287 vta.; réplica de fs. 356 a 359 vta.; renuncia a la dúplica cursante de fs. 364, los antecedentes y anexos del proceso de emisión de la resolución impugnada.

I.1. Antecedentes.

Mediante Memorándum PRS-RH-422-2010, fue contratado de manera indefinida como soldador de Redes de la Regional Chuquisaca dependiente de la Gerencia Nacional de Redes de Gas y Ductos, y que a raíz de una denuncia referida a presuntas irregularidades, por la presentación de un certificado de capacitación de INFOCAL presuntamente falso, se le aperturó un proceso sumario administrativo que concluyó con la emisión de la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/14 de 13 de marzo de 2014, que determino responsabilidad administrativa con una sanción de descuento del 15% de mi remuneración mensual por una sola vez, por haber infringido el Código de Ética de YPFB aprobado por R.A. Nº 450/2005 de 9 de mayo y el Código de conducta YPFB Corporación aprobado mediante R.A. Nº PRS 193 de 4 de octubre de 2011, determinando también indicios de responsabilidad penal por presunto uso de instrumento falsificado. Contra la indicada resolución, interpuso el recurso revocatorio, resuelto por Resolución de Recurso de Revocatoria de 28 de marzo de 2014, que ratificó en todas sus partes la resolución final, mereciendo la interposición del recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014, que resolvió confirmar totalmente las resoluciones impugnadas.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- El proceso seguido en su contra es totalmente ilegal; a ese efecto, empieza realizando una breve reseña del proceso administrativo interno, para luego señalar que en la vigencia del plazo probatorio, adjunto prueba documental de descargo de fs. 48 a 195 y solicito que se separe de su file personal el documento en fotocopia simple del certificado de Instalador de Gas II, asimismo adjunté prueba de descargo por memorial de 7 de marzo de 2014, que lamentablemente la autoridad sumariante no providencio dichos memoriales, en total desconocimiento de sus derechos a la defensa y de la garantía del debido proceso, siendo la obligación del juez sumariante acumular y evaluar las pruebas de cargo y descargo,

conforme el art. 21-d) del D.S. N° 23318-A modificado por el D.S. N° 26237, así como la obligación que tiene de pronunciarse sobre todo memorial presentado por el procesado. Que pese a lo observado en la resolución final del sumario procedió oficiosamente y en forma sesgada a valorar mis descargos y la prueba que nunca admitió ni dio por presentada la prueba como era su obligación.

I.2.2.- Sobre los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico PRS000119 de 29 de mayo de 2014; aduce que, la resolución impugnada debe ser revocada porque no ha hecho un correcto análisis de los hechos y menos una interpretación y aplicación correcta de las normas supuestamente contravenidas en que sustenta su injusta e ilegal decisión.

Así refiere que en el segundo y tercer considerando de la resolución, no se realizó un verdadero y correcto análisis del hecho, pues si bien cursa en su file la fotocopia del Certificado de Instalador de Gas II, por el cual INFOCAL certifica que no le corresponde y que pertenece a otra persona, esa conducta no puede ser sancionada de manera directa, como se pretende a través de la resolución impugnada y de las resoluciones del sumariante, porque como el propio Código de Conducta de YPFB Corporación, que es la única norma vigente, tendrá que estar tipificada como falta en un reglamento Interno específico de la institución, emitido en forma anterior al hecho que originó el proceso sumario administrativo, en el que se establezcan de manera expresa las faltas, su gravedad, (sí son leves, graves o muy graves), así como las sanciones que les corresponden, aspecto que no fue advertido por la autoridad sumariante en su resoluciones final y de recurso de revocatoria, como tampoco por la autoridad ahora demandada, que pretende suplir la inexistencia de un Reglamento Interno Especifico de YPFB, que enumere y tipifique las faltas y sanciones que pueden dar lugar a un proceso administrativo interno, amparándose en el Código de Ética y de Conducta de YPFB Corporación, los cuales no tienen carácter sancionatorio, así como tampoco describen las faltas que pueden cometer los empleados de YPFB en el ejercicio de sus funciones, no pudiendo utilizarse el método análogo de interpretación ni suplir de ninguna manera las conductas no establecidas como faltas por reglamento expreso, debiendo establecerse sanciones en la medida que la conducta se adapte a la tipicidad punitiva sancionatoria establecida por norma anterior, consecuentemente la resolución impugnada emitida por la autoridad demandada no se encuentra correctamente fundamentada ni motivada y por tanto vulnera el derecho al debido proceso, que entre sus elementos tiene al derecho de contar con una resolución fundamentada y congruente, debiendo advertir la autoridad recurrida del error en que incurrió el sumariante y revocar la resolución de revocatoria y final, y establecer en sus fundamentos que al no existir un reglamento interno especifico de faltas y sanciones, anterior a los hechos, que tipifique la conducta juzgada como falta, dicha conducta no puede ser objeto de ninguna sanción, aunque vulnere los postulados generales de los Códigos de Ética y de Conducta de YPFB Corporación, como tampoco puede emerger de esa conducta ninguna respetabilidad administrativa y penal, correspondiendo el archivo de obrados, a ese fin cita el principio de legalidad y transcribe parte de las S.C. N° 0062/2002 de 31 de julio, S.C. Plurinacional N° 0137/2013 de 5 de febrero y S.C. N° 22/2002 de 6 de marzo, asimismo refiere al Principio de Taxatividad como elemento del Principio de Legalidad, transcribiendo parte de lo señalado por la SS.CC. Nos. 0022/2006 de 18 de abril y 0746/2010-R de 26 de julio.

En virtud de todo lo relacionado, la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119, no ha respetado y menos observado los principios de seguridad jurídica y de legalidad que caracterizan al derecho administrativo sancionador en un Estado Constitucional como es el boliviano, y que las resoluciones anteriores y la ahora impugnada, no establecen en ningún

momento que la conducta por la que le juzgaron constituye una falta que merezca sanción, vulnerándose de esta manera el debido proceso, a la defensa y a tener una resolución debidamente fundamentada y congruente, correspondiendo al tribunal revocar la resolución de recuso de revocatoria y resolución final, ordenando el archivo de obrados.

I.2.3.- La resolución impugnada fue dictada fuera de plazo; alega que, después de notificado con la resolución de recurso de revocatorio, interpuso el recurso jerárquico, el cuál por Decreto de 10 de abril de 2014, la autoridad sumariante, concedió en el efecto suspensivo, habiendo enviado el expediente con nota de atención de la misma fecha al Presidente Ejecutivo a.i. de YPFB, ahora demandado, quien radicó la causa por Auto de 17 de abril de 2014. Que el art. 29 del D.S. N° 23318-A modificado por el D.S. N° 26237 de 29 de junio de 2001, prescribe que "En los casos en que el recurso jerárquico se tramite ante la máxima autoridad ejecutiva, el plazo para emitir resolución será de ocho días hábiles, computables desde la dedicatoria de los antecedentes", plazo descrito que fue ignorado por la máxima autoridad, que en autos se computa a partir del 17 de abril de 2014 fecha de la dedicatoria del proceso y que venció el 29 de abril de 2014, dictándose la resolución de forma extemporánea y fuera de plazo legal el 29 de mayo de 2014, lo que conlleva que por este motivo la indicada resolución sea revocada.

I.3. Petitorio.

En merito a lo expuesto, solicita que se declare probada la demanda, y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014 dictada por el demandado, así también la Resolución de Recurso de Revocatoria y la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/14 de 13 de marzo de 2014, ordenando en consecuencia el archivo de obrados.

II.- De la contestación a la demanda.

Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (Y.P.F.B.), se apersonó al proceso mediante su apoderado legal Rene Israel Ponce Pérez, Asesor Legal de YPFB conforme al Testimonio de Poder Nº 0113/2015 de 6 de marzo, quien respondió negativamente a la demanda por memorial de fs. 279 a 287, señalando lo siguiente:

Refiere que, el demandante, no menciona, menos fundamenta en cuál de sus vertientes se hubiera vulnerado el derecho al debido proceso, que agravio sufrió con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119, Resolución de Recurso de Revocatoria DRGCH AL Nº 01/2014 y Resolución Final del Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/2014, cómo se le limitó el derecho a la defensa, no indica cuál es la regla de la fundamentación y motivación, por lo tanto mal se puede considerar menos ingresar a analizar extremos que no se encuentran debidamente sustentado.

En relación a la prueba, señala que no es evidente que no se haya valorado todas las pruebas de descargo, contrariamente se puede concluir que la valoración fue en su totalidad; que las pruebas en la que el sumariante sentó su decisión fue, en base a documentos oficiales cursantes dentro de la entidad Estatal de YPFB y toda prueba relevante sea de cargo y descargo, prueba de ello el merituado Certificado de Instaladores de Gas II, cursa en el file personal de Jorge Estrada Gamboa, reconocido y ofrecido como prueba de descargo por el propio sumariado, que el análisis de la prueba fue realizado bajo los Principios de Verdad Material, Imparcialidad, Legalidad, etc., habiéndose considerado cada una de las pruebas arrimadas por el demandante, guardando relación con los demás considerandos. Que la

apreciación y valoración de la prueba no siempre va a ser compartida por el hoy demandante, además el actor no fundamenta cuál de las reglas de la sana crítica no fueron advertidos por la instancia demandada.

Alega que, todos los planteamientos del demandante fueron debidamente considerados así como fueron valoradas cada una de las pruebas de descargo, guardando coherencia; que aparentemente el demandante desconoce los alcances de los arts. 232, 108-3, 235 de la C.P.E., 1, 28, 29, 34 de la L. N° 1178, 3-I del Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública aprobado mediante D.S. N° 23318-A, el derogado Código de Ética y actual Código de Conducta YPFB disposiciones que mandan que los servidores públicos de la estatal de YPFB, deben comportarse con rectitud y honradez, emplear en todo momento conducta de ética, honestidad y transparencia, así como la responsabilidad que el servidor público debe asumir por los resultados de sus actos. Que la tipicidad es la adecuación del acto humano voluntario ejecutado por el sujeto a la figura descrita por la ley como delito; el tipo penal es la descripción de un acto omisivo o activo como delito establecido en el presupuesto jurídico de una ley penal sustantiva, por lo tanto la tipicidad es un presupuesto que debe cumplirse solo en la esfera de la ley penal sustantiva, pues pretender que también sea en la esfera administrativa como pretende el demandante, no solo puede generar confusiones e incertidumbre en el administrado sino también se puede generar una doble sanción por el mismo hecho, no obstante de lo referido en ninguna parte se indicó que el demandado fuera autor de haber falsificado el certificado de instaladores de gas II, que cursa en su file personal, más simplemente se encontró responsabilidad administrativa.

Que la demanda contenciosa administrativa solo establece 2 fundamentos, uno respecto a la sanción emitida por el sumariante si se encuentra enmarcada en el cumplimiento del Código de Ética de YPFB y sobre la conducta empleada por el sumariado hoy demandante; al respecto, aduce que de manera errónea el demandante pretende demandar los fundamentos de hecho y derecho de la resolución emitida por la autoridad sumariada, mas no así de la autoridad jerárquica; que la resolución impugnada consideró, analizo, resolvió, fundamentó y motivó cada uno de los puntos impugnados por el hoy demandante (ver fs. 234 a 240 del expediente); que de manera voluntaria y espontánea confiesa la existencia de un documento falso al interior de su file personal, que tampoco demostró que ese documento sea de su desconocimiento.

Que en este tipo de procesos el demandante debe demostrar fehacientemente la existencia de un agravio o lesión a su derecho privado, pues en la confusa y contradictoria demanda, no menciona que derecho privado fue lesionado o perjudicado, que ante esa ambigüedad no se puede ingresar a adivinar qué es lo que realmente pretende el demandante.

En relación a la nulidad del proceso sumario seguido en su contra; cabe señalar que el mismo jamás fue denunciado por el demandante y no puede a estas alturas pretender buscar la nulidad del acto administrativo, cuando en ninguna de las etapas de impugnación, se denunció estos extremos, máximo si con sus actos de manera voluntaria consintió cada etapa procesal, al efecto señala la S.C. Plurinacional N° 2070/2012 de 8 de noviembre.

Referente a que la resolución jerárquica no se encuentra debidamente motivada y fundamentada; señala que el 90% del memorial de demanda no cuestiona la resolución jerárquica, sino la resolución final de la autoridad sumariante, sin embargo se remite a lo ya explicado anteriormente que demuestra que la resolución jerárquica se encuentra debidamente fundamentada y motivada.

Respecto a las sentencias constitucionales invocadas por el demandante, las mismas fueron generadas a raíz de distintas problemáticas, más que todo relacionados a la vulneración del derecho a la defensa y por ende del principio de legalidad, que de ninguna manera son similares a los hechos que nos ocupa.

En relación a que la Resolución Jerárquica PRS 000119, fue dictada fuera de plazo establecido por el art. 29 del D.S. N° 23318-A modificado por el D.S. N° 26237; no significa perdida de competencia, porque justamente el sistema administrativo boliviano opera el silencio administrativo negativo. Que en el hipotético caso de que la resolución jerárquica estuviese fuera de plazo, tomando en cuenta los plazos computados por el mismo actor con la fecha de presentación de la demanda, transcurrieron más de 7 meses, consecuentemente la demanda contenciosa administrativa fue interpuesta de manera extemporánea, al margen de los 90 días previsto por el art. 780, del Cód. Pdto. Civ., por lo tanto la presente demanda debería ser rechazado in límine; finalmente no explica menos fundamenta en qué medida se le dejó en estado de indefensión, toda vez que la indefensión tiene sus presupuestos específicos, que en el caso que se conoce no existen.

Por último amplía su fundamentación transcribiendo parte de las SS.CC. Nos. 0090/2006 de 17 de noviembre (proceso contencioso administrativo), SS.CC. Plurinacionales Nos. 07972012-R de 20 de agosto (validez del acto administrativo) y 0276/2013 de 13 de marzo (constitucionalidad de la normativa sumarial por responsabilidad en la función pública), A.S. Nº 126/2011 de 27 de abril (Principio de Congruencia), SS.CC. Plurinacionales Nos. 0903/2012 de 22 de agosto y 1454/2013 de 19 de agosto (fundamentación y motivación), A.S. N° 021/2014 de 27 de marzo y S.C. Plurinacional N° 0258/2007-R 10 de abril (nulidad y la indefensión), asimismo cita el concepto de indefensión definido por el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas, S.C. Plurinacional Nº 2070/2012 de 8 de noviembre (acto consentido).

II.1.2. Petitorio.

En mérito a los fundamentos expuestos, solicita se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, por no ajustarse fáctica ni jurídicamente al procedimiento y sea con costas.

III.- Antecedentes administrativos y procesales.

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

Resolución administrativa de Acto Administrativo de Apertura de Procedimiento Sumario Interno DRGCH-AL Nº 01/2014, de 12 de febrero de 2012, que resuelve: “Primero.- Disponer la apertura de procedimiento sumario administrativo interno por los hechos denunciados contra el sumariado:

Jorge Estada Gamboa, con C.I. Nº 3902667 Sta. Cruz, por supuesta presentación a YPFB de un “Certificado de instaladores de gas II” presumiblemente falso, incumpliendo presuntamente la Constitución Política del Estado, la L. N° 1178, el Código de Conducta YPFB Corporación y toda la normativa legal vigente a la cual se encuentra sujeta la conducta del funcionario.”, cursante de fs. 24 a 27 del Anexo 1.

Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/2014 de 13 de marzo, que resuelve: “Primero.- Determinar responsabilidad administrativa del servidor público Jorge Estrada Gamboa, con C.I. Nº 3902667 Sta. Cruz, imponiéndole la sanción de descuento del 15% de su remuneración mensual por una sola vez, el mismo por

haber infringido el Código de Ética de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos aprobado por el Presidente Ejecutivo de YPFB mediante Disposición Administrativa Nº 450/05 de 9 de mayo de 2005 y el Código de Conducta YPFB Corporación aprobado mediante Resolución Administrativa PRS 0000193 de 4 de octubre de 2011", cursante de fs. 207 a 213 del Anexo 1.

Resolución de Recurso de Revocatoria Contra la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/2014 de 28 de marzo, determina: "Ratificar en todas sus partes la Resolución Final De Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/14 de 13 de abril 2014 cursante de fs. 207 a 213 del expediente administrativo, en consecuencia se mantiene incólume las responsabilidades y medidas impuestas", cursante de fs. 217 a 219 del Anexo 1, debidamente notificado al actor el 3 de abril de 2014 cursante de fs. 220 del Anexo 1.

Auto de 17 de abril de 2014, emitido por el Presidente Ejecutivo YPFB a.i., que resuelve disponer la radicatoria del recurso jerárquico interpuesto por Jorge Estrada Gamboa, dentro del proceso administrativo interno, cursante de fs. 231-232 del Anexo 1.

Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014, que dispone: "Primero: Confirmar en todas sus partes: la Resolución de Recurso de Revocatoria DRGCH-AL N° 01/14 de 28 de marzo de 2014, que ratifica en todas sus partes la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL N° 01/14 de 13 de marzo de 2014.", cursante de fs. 234 a 240 del Anexo 1, debidamente notificado a Juan Carlos Guzmán, Abogado de Jorge Estrada Gamboa, el 8 de septiembre de 2014, cursante de fs. 241 del Anexo 1.

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. 334, 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. 356 a 359, no cursa dúplica.

2.- Concluido el trámite se decretó "autos para sentencia", cursante de fs. 364.

Previo a establecer la controversia, resulta necesario señalar 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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los arts. 778 a 781 del Cód. Pdto. Civ., siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB).

IV.- De la problemática planteada.

El objeto de la presente controversia, radica en determinar:

1. Si el sumariante en la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/2014, procedió a valorar la prueba aportada por el ahora demandante.

2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014, realizo un correcto análisis del hecho e interpretación y aplicación de las normas

supuestamente contravenidas, por no existir un Reglamento Interno Especifico de YPFB, que enumere y tipifique las faltas y sanciones que dieron lugar al proceso administrativo, lo cual vulnera el Principio de Seguridad Jurídica, Legalidad y Tipicidad.

3. Si corresponde la revocatoria de la resolución impugnada, por estar dictada fuera del plazo previsto por el art. 29 de del D.S. N° 23318-A modificado por el D.S. N° 26237.

IV.1. Si el sumariante en la Resolución Final de Proceso Sumario Administrativo Interno DRGCH-AL Nº 01/2014, procedió a valorar o no la prueba aportada por el ahora demandante; al respecto para fines aclarativos, previo a resolver el mismo, corresponde señalar que el presente objeto de controversia, no se encuentra identificado como un agravio sufrido por la resolución jerárquica, así como tampoco en la demanda contenciosa administrativa, sin embargo con el objeto de dar respuesta a parte de los relatos que refiere el recurrente en su demanda, se establece lo siguiente:

De la lectura del recurso jerárquico, se advierte que, el demandante refiere: “En vigencia del plazo probatorio, contesté al procedimiento administrativo por memorial de fs. 196 a 200 vta., negando haber presentado la fotocopia del certificado que originó el proceso, adjuntando prueba documental de descargo de fs. 48 a 195 y pidiendo que se me exonere de toda culpa de la sindicación arbitraria de la que fui objeto, basada en una injusta y escasa valoración objetiva de los hechos y se separe de mi file personal el documento en fotocopia simple del certificado “Instalador de Gas II”, que supuestamente presenté, y que se proceda al archivo de obrados del sumario. Asimismo adjunte más prueba de descargo por memorial de 7 de marzo de 2014. (…). Pese a lo observado, en la resolución final del sumario procedió oficiosamente y en forma sesgada a valorar mis descargos y la prueba que nunca admitió ni dio por presentada mediante providencia expresa como era su obligación”.

De lo glosado y alegado por el demandante, claramente se establece que las afirmaciones expuestas en la presente demanda son genéricas y no señalan de manera clara cual la omisión en que se hubiera incurrido, en que forma le afectaría o cual el resultado que hubiera conllevado en la valoración de la documentación ofrecida en su momento, consecuentemente se tiene que el demandante no fundamenta ni establece de qué manera o forma se estaría vulnerando el derecho a la defensa, más aun cuando señala que en la resolución final del sumario la autoridad sumariante de manera oficiosa valoro los descargos y prueba presentada, lo que resulta totalmente contradictorio con la omisión señalada por el demandante, consecuentemente no se tiene demostrado que la resolución sancionatoria no valoró la prueba aportada, careciendo de todo sustento lo afirmado por el demandante, como tampoco se tiene acreditado que se vulnero el derecho a la defensa, toda vez que la sanción impuesta fue emergente de un debido proceso, en el que se hizo uso de todos los recursos administrativos que prevé la ley.

Asimismo, corresponde establecer que, como es deber del juez administrativo el fundamentar sus decisiones en base a lo argumentado en el recurso, el recurrente también tiene la carga de demostrar con argumentos adecuados la posible equivocación en la que la autoridad sumariada habría incurrido.

IV.2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014, realizó un correcto análisis del hecho, interpretación y aplicación de las normas supuestamente contravenidas, por no existir un Reglamento Interno Especifico de YPFB, que enumere y tipifique las faltas y sanciones que dieron lugar al proceso administrativo, lo cual vulnera el Principio de Seguridad Jurídica, Legalidad y Tipicidad; al respecto, de la revisión y

compulsa de los argumentos formulados en los memoriales de recurso de revocatoria y jerárquico, cursante de fs. 215 a 216 del Anexo 1, así como lo resuelto por las autoridades correspondientes, se advierte que el argumento, de que la resolución sumarial no fue emitido en base a un reglamento interno que enumere y tipifique las sanciones, resulta ser un argumento nuevo, que no fue objeto de controversia o reclamado en instancia recursiva, lo que implica que éste tribunal se vea impedido de pronunciarse al respecto en meritó al principio de congruencia, entendiéndose al mismo como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sea en materia judicial o administrativa y que 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 en instancias inferiores, así lo define la S.C. Nº 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010, que expresa: "…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 citra 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 (citra petita)".

En mérito a lo expuesto y en aplicación estricta del principio de congruencia y debido proceso, éste Tribunal Supremo, se ve impedido de pronunciarse en el fondo respecto al presente agravio formulado en la presente demanda contenciosa administrativa.

IV.3. Si corresponde la revocatoria de la resolución impugnada, por estar dictada fuera del plazo previsto por el art. 29 de del D.S. N°23318-A modificado por el D.S. N° 26237; en cuanto a los plazos procesales señalados en los procesos administrativos internos, específicamente en lo que respecta a la emisión de la resolución jerárquica previsto en el art. 29 del Reglamento de Responsabilidad por la Función Pública aprobado por D.S. N° 23318-A de 3 de noviembre de 1992, modificado por el D.S. N° 26237 de 29 de junio de 2001, que señala: "(Plazo para dictar la resolución). En los casos en que el recurso jerárquico se tramite ante la Máxima Autoridad Ejecutiva, el plazo para emitir resolución será de 8 días hábiles, computables desde la dedicatoria de los antecedentes.", se tiene que dicha norma, no señala expresamente que su incumplimiento en la emisión de la resolución fuera del plazo previsto, se encuentre sancionado con pérdida de competencia de la autoridad jerárquica, (además de no haber reclamado ante la autoridad jerárquica la emisión de la resolución al vencimiento del plazo correspondiente), por tanto al no estar previsto su nulidad por la norma descrita, su reclamo es inadmisible, consecuentemente no corresponde la revocatoria de la resolución ahora impugnada. A mayor abundamiento, es necesario puntualizar que dentro de la teoría general de las nulidades, común a todos los ámbitos del derecho, un acto es nulo y por tanto inexistente, cuando es regulado directamente por la ley; en consecuencia y siguiendo este

razonamiento, en virtud del principio de especificidad, la circunstancia que puede acarrear la invalidez debe aparecer expresamente señalada por la ley.

V.- Conclusiones.

Por lo expuesto en el caso presente, se concluye que no se encuentra demostrada la vulneración al debido proceso y a la defensa, quedando establecido que la actuación jurídico administrativa de Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos está enmarcado dentro de la normativa correspondiente.

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. Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 247 a 253 vta., interpuesta por Jorge Estrada Gamboa contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos; en consecuencia mantiene firme e inalterable la Resolución de Recurso Jerárquico PRS 000119 de 29 de mayo de 2014.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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

179

Cervecería Boliviana Nacional S.A. c/ Autoridad General de Impugnación Tributaria
Contencioso administrativo
Distrito: Chuquisaca

SENTENCIA

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa-administrativa de fs. 122 a 133 vta., y memorial de subsanación de fs. 150 presentados por la Cervecería Boliviana Nacional S.A., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 151, la contestación de fs. 206 a 216, el apersonamiento del tercer interesado de fs. 221 a 226, los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 231 a 238 vta., y 242 a 244, respectivamente, 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 manifiesta que como resultado de la verificación efectuada al Impuesto al Valor Agregado (IVA) crédito fiscal de los períodos enero, febrero y marzo 2009, la administración tributaria emitió la Vista de Cargo Nº 29-00117-13 de 19 de noviembre, estableciendo las siguientes observaciones: 1) Las facturas Nos. 609118 y 712850 no cumplieron los requisitos para su validez, habiéndose aceptado y pagado la deuda tributaria de forma previa a la emisión de la vista de cargo; y 2) Las facturas Nos. 101, 103 y 105 del proveedor Edil Montaño Gutiérrez, no cuentan con documentación de respaldo que acredite la efectiva materialización de las transacciones con el proveedor, además de no encontrarse debidamente dosificadas por la administración tributaria, correspondiendo el pago del tributo depurado y tipificar su conducta como omisión de pago.

Refiere que contra la vista de cargo formuló descargos oportunamente, sin embargo la administración tributaria emitió la R.D. Nº 17-00166-14 de 21 de febrero, ratificando todos los cargos en su contra, por lo que interpuso recurso de alzada, habiendo dictado la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Cochabamba la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CBA/RA/1360/2014, en la que sin efectuar un análisis adecuado de las pruebas y argumentos presentados, resuelve confirmar la resolución determinativa. Tras la interposición del Recurso Jerárquico, la AGIT en su resolución de recurso jerárquico dispuso confirmar la resolución de alzada y en consecuencia mantener firme y subsistente la resolución determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Vulneración al Principio de Verdad Material previsto en los arts. 74 y 200 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

Sostiene que la resolución jerárquica, incurre en error al afirmar que no se vulneró el principio de verdad material, toda vez que desde la notificación con la vista de cargo presentó conforme los datos de la factura, registros contables, pagos, extractos y certificaciones del Banco, con los que demuestra de forma indubitable la realización efectiva de las transacciones, correspondiendo validar el crédito fiscal emergente de las mismas, cursando estos documentos en obrados, pero no habiendo sido considerados como corresponde.

Expone en un cuadro los descargos presentados y señala que tanto la administración tributaria como la ARIT Cochabamba y la AGIT, no realizaron un análisis profundo ni una correcta valoración de las pruebas propuestas y de los antecedentes administrativos, limitándose estas últimas a manifestar que la actuación de la administración tributaria fue correcta, omitiendo investigar y analizar correctamente los hechos, asumiendo una posición cómoda y errónea al presumir que no se realizaron las transacciones con su proveedor, sobreponiéndose con esta actitud a la verdad material.

Cita la L. Nº 2341 Ley de Procedimiento Administrativo y los arts. 74-1 y 200-1 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano que reconocen el Principio de Verdad Material como uno de los pilares para el desarrollo de los procedimientos administrativos, tomando en cuenta la situación de desventaja en la que se encuentra como particular. Transcribe fragmentos de la S.C. Nº 1724/2010 R de 25 de octubre, referida al Principio de Verdad Material, y lamenta que la AGIT no investigó los hechos de forma seria, veraz e imparcial en búsqueda de la verdad material, ya que no verificó si las facturas correspondían a un proveedor debidamente registrado ante el Servicio de Impuestos Nacionales o si se trataba de un contribuyente ficticio, así como tampoco analizó a quien correspondía la responsabilidad de la emisión de facturas no dosificadas, ni realizó un cruce de información con el proveedor o se notificó a este para que presente documentación relacionada con las facturas observadas, vulnerando con ello la normativa enunciada.

En relación a las certificaciones de su proveedor, aclara que estas se presentaron con el fin de reforzar lo que se tiene ya probado, esto es, la existencia de su relación comercial y la efectiva realización de las transacciones, encontrándose respaldadas las facturas y correspondiendo validar su crédito fiscal, toda vez que la administración tributaria debe percibir tributos en su medida justa, sin pretender desconocer sus derechos a través de interpretaciones forzadas y parcializadas, amparándose en formalidades y eludiendo su obligación de investigar la verdad material en oposición a la formal.

- Vulneración del Principio de Legalidad previsto en los arts. 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 8 de la L. Nº 843.

Señala que la administración tributaria en la vista de cargo aplica una línea doctrinaria para realizar sus observaciones, estableciendo que el contribuyente para beneficiarse con el crédito fiscal debe cumplir con cuatro requisitos, por lo que al tratarse de una línea doctrinal esta no se constituye en una verdad absoluta, ni única y su cumplimiento no es obligatorio por no haber sido establecido en una ley, encontrándose la potestad tributaria del Estado limitada por los derechos de las personas, a través de la Constitución Política del Estado y los principios universales en materia tributaria.

Refiere que la potestad tributaria debe garantizar el cumplimiento del Principio de Legalidad, traducido en el aforismo “no hay tributo sin ley que previamente lo establezca”, debiendo consignar además las características esenciales de todo tributo, su forma y alcance, conforme lo dispuesto en el art. 158-I-23 de la C.P.E., que establece la competencia de la

Asamblea Legislativa Plurinacional para crear o modificar impuestos nacionales, en concordancia con los arts. 323-III y 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Conforme lo expuesto, establece que la pretensión de la administración tributaria de aplicar una línea doctrinal o adecuarla a las normas legales de forma forzada, vulnera el principio de legalidad, aspecto que no fue comprendido por la AGIT, quien validó el accionar de la administración tributaria desconociendo lo establecido en la ley y sin considerar que la factura es un documento idóneo que demuestra la efectiva realización de la transacción, así como el respaldo de toda la demás documentación acompañada, con la que se demuestra su derecho al crédito fiscal previsto en el art. 8 de la L. Nº 843.

- Vulneración al art. 8 de la L. Nº 843.

Manifiesta que el art. 8 de la L. Nº 843 exige como único requisito que las transacciones se vinculen a las operaciones gravadas, sin establecer la aplicación de otros requisitos o línea doctrinal, encontrándose en el caso de autos, sus facturas, vinculadas a las operaciones gravadas de su empresa, siendo en consecuencia válidas para el computo del crédito fiscal; sin embargo, la AGIT no realizó un análisis de los hechos y las pruebas aportadas, que demuestran incuestionablemente la compra efectuada y que cualquier responsabilidad en la emisión de las mismas es exclusiva del proveedor, no correspondiendo los cargos girados en su contra.

Aclara que el medio que demuestra fehacientemente la realización de una compra es la factura o nota fiscal como lo establece la Ley y solo para el caso en que existan dudas de si efectivamente se realizó la operación, recién corresponde pedir y analizar otros documentos. Ahora bien, en el presente caso aparte de las facturas, presentó oportunamente registros y comprobantes diarios, más las certificaciones del banco nacional y el NIT del proveedor, con lo que demuestra que se realizaron efectivamente las transacciones y que el proveedor es real, mas no se realizó una correcta valoración de esta documentación.

Asimismo, explica que la empresa al materializar sus transacciones con la recepción de la factura de un proveedor debidamente identificado, supone que su emisión es correcta y que los importes consignados reflejan la transacción realizada, por lo que la inconsistencia en los montos o fechas son de responsabilidad del proveedor, no pudiendo pretenderse que su empresa cancele adeudos originados en estas irregularidades, ya que la administración tributaria presume directamente una actuación maliciosa de su empresa, omitiendo considerar que el responsable de la dosificación es el proveedor, no pudiendo afectarse su crédito fiscal, ya que las transacciones se realizaron efectivamente.

Acusa que al desconocerse su crédito fiscal se vulneró lo establecido en el art. 8 de la L. N° 843 y el Principio de Legalidad previsto en la Constitución Política del Estado, transcribe los arts. 4, 8 y 15 de la L. N° 843 y señala que le corresponde el crédito fiscal de las facturas observadas por encontrarse dichas transacciones vinculadas a las actividades de su empresa y porque el procedimiento de dosificación no es responsabilidad suya.

- Vulneración del art. 156 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

Refiere que el art. 156 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano establece una reducción de la sanción en un 80% cuando se pague la deuda después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la resolución determinativa, sin embargo, la AGIT observa que se hubiese cancelado solo una parte de la deuda tributaria, motivo por el cual deduce que no puede beneficiarse con el régimen de incentivos, a pesar de que su empresa

cumplió con todas sus obligaciones, y que habiéndose realizado la depuración de las facturas Nos. 609118 y 712850 procedió a pagar la correspondiente deuda tributaria, tal como señala la propia vista de cargo, correspondiendo la rebaja de la sanción en el 80%.

Argumenta que la ARIT y la AGIT en sus resoluciones negaron su derecho a este beneficio, indicando que cualquier pago realizado que no conforme la totalidad del adeudo tributario será considerado como pago a cuenta, cuando en realidad el art. 156 no establece que se deba conformar o proceder al pago de la totalidad del adeudo tributario determinado, habiéndosele negado este beneficio sin respaldo legal y resaltando además que en casos similares la AGIT falló de forma diferente, otorgando el beneficio de la reducción, incurriendo en contradicción con su propio argumento, y generando una desigualdad en la aplicación de la ley .

De todo lo expuesto establece que ha demostrado que el crédito fiscal proveniente de las facturas emitidas por el proveedor Edil Montaño Gutiérrez, se encuentran vinculadas a la actividad de la empresa, que el proveedor se encuentra debidamente registrado ante el Servicio de Impuestos Nacionales siendo el único responsable de la emisión de las facturas, que los pagos efectuados y los cheques evidencian la efectiva realización de las transacciones y que corresponde la rebaja de la sanción en el 80%.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada su demanda, y en consecuencia se Revoque Totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre, dejándose sin efecto la R.D. Nº 17-00166-14 de 21 de febrero de 2014.

II.- Contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 5 de junio de 2015, cursante de fs. 206 a 216, argumentando lo siguiente:

Transcribe los argumentos de la demanda referidos a la vulneración del Principio de Verdad Material, además de la fundamentación técnico jurídica de la resolución jerárquica, y manifiesta que evidenció que la ARIT Cochabamba si realizó la valoración y compulsa de la prueba, careciendo de fundamento jurídico lo aseverado por el demandante respecto a que no se valoró la prueba, resultando errado el criterio del particular que pretende confundir con la transcripción de ciertas partes de la Resolución Jerárquica, cuando lo cierto es que las resoluciones de alzada y jerárquica se encuentran plenamente fundamentadas y motivadas conforme las SS.CC. Nos. 0752/2002-R de 25 de junio y 1837/2013 de 25 de octubre.

Respecto al argumento de que no se valoró ni investigó correctamente los hechos para verificar si se realizó efectivamente la transacción, manifiesta que de manera clara y precisa estableció que el crédito fiscal se origina en la emisión de las facturas (art. 4 de la L. Nº 843), las cuales posteriormente son registradas en el Libro de Compras IVA y luego declaradas en el Formulario 200, por lo que si una factura emitida carece de un requisito primordial como es la dosificación o autorización correspondiente, los subsecuentes registros y declaraciones conllevan una falta de credibilidad, por lo que con el fin de demostrar la verdad material el sujeto pasivo está obligado a aportar documentos que permitan verificar sus transacciones, no pudiendo invocar las facultades de control de la administración tributaria como eximentes de la obligación que tiene de respaldar su crédito fiscal, debiendo cumplir todos los requisitos de validez y autenticidad establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. N°

843; 4 del D.S. N° 21530; 70-4 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, que acrediten la eficacia probatoria de la factura.

En este sentido, argumenta que la factura prueba un hecho generador relacionado directamente con un débito o crédito fiscal, que para su plena validez tendrá que ser corroborada por la administración tributaria con pruebas fácticas que permitan evidenciar la efectiva realización de la transacción, pues si bien la responsabilidad en su emisión es del proveedor, las observaciones de la administración tributaria admiten prueba en contrario, por lo que considerando que el comprador mantuvo una relación comercial con su proveedor, es también el indicado para aportar los elementos que desvirtúen la pretensión de la administración tributaria, correspondiéndole aportar pruebas conducentes a efecto de establecer la verdad material invocada, por cuanto el art. 76 dispone que la carga de la prueba recae en quien pretenda hacer valer sus derechos, evidenciándose que en los hechos el sujeto pasivo en ninguna instancia adjuntó prueba pertinente que desvirtúe las observaciones de la administración tributaria.

Invoca como referente a las Resoluciones de Recurso Jerárquico STG-RJ/0064/20045, AGIT-RJ 0232/2009, AGIT-RJ 0341/2009, AGIT-RJ 0119/2012 y AGIT-RJ 1008/2013, en las que se establece que en los casos de depuración de crédito fiscal se debe verificar los argumentos expuestos por el sujeto pasivo, analizar la prueba aportada y la realización de la transacción, de manera que se demuestre que se generó un débito fiscal y por lo tanto corresponde un crédito fiscal, ya que al existir inconsistencias en la información proporcionada por los proveedores, surge duda razonable respecto a la validez de las facturas observadas, que pueden ser desestimadas o confirmadas mediante el análisis de la prueba, por cuanto en la búsqueda de la verdad material se verifican a satisfacción los siguientes requisitos: 1) Emisión de la factura según el art. 4 de la L. N° 843, 2) Que la compra se encuentre vinculada a la actividad gravada según el art. 8 de la L. Nº 843; 3) Que la transacción haya sido efectivamente realizada, en cumplimiento a los num. 4 y 5 del art. 70 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, que justamente permite a través de los documentos aportados develar la materialidad de las transacciones.

Sobre la acusada vulneración del principio de legalidad, establece que la factura es un documento que acredita un hecho generador que genera crédito y débito fiscal, pero sin embargo para su plena validez debe ser corroborado por los órganos de control de la administración tributaria y verificado con pruebas que permitan determinar la efectiva realización de la transacción, habiéndose reconocido en la Sentencia N° 55/2014 de 14 de mayo dictada por la Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia, los requisitos para la validez del crédito fiscal, habiéndose verificado que el sujeto pasivo no presentó documentación que desvirtúe la pretensión de la administración tributaria a fin de aclarar las compras efectuadas, siendo razonable la determinación efectuada.

En este sentido, refiere que el argumento del sujeto pasivo de que demostró la realización de sus transacciones resulta por demás extraño, ya que de manera fundada realizó sus consideraciones arribando a la conclusión de que las facturas no cumplen con los requisitos de validez para el crédito fiscal, y que incumplen lo dispuesto en el num. 2) parág. I art. 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07 sobre la dosificación, evidenciándose que estos requisitos se encuentran respaldados por disposiciones legales vigentes de cumplimiento obligatorio, y no se constituyen en requisitos adicionales, por tanto su aplicación no vulnera el Principio de Legalidad, debiendo señalar que si bien las

responsabilidad en la emisión de las facturas observadas corresponde al vendedor, esto no libera al comprador de probar por su parte la realización de la transacción, criterio señalado en el A.S. Nº 24/2014 de 7 de abril.

Por último, transcriben los arts. 156 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 12 y 13 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, señalando que de la revisión de la vista de cargo y la resolución determinativa, observó que el sujeto pasivo canceló solo una parte de la deuda tributaria por períodos, motivo por el cual no puede beneficiarse de los regímenes de incentivos, como es la reducción de sanciones, toda vez que los pagos efectuados que no conformen el total del adeudo tributario por impuesto y período, solo serán considerados como pagos a cuenta, evidenciando que tampoco demostró se hubieran realizado pagos de forma posterior; asimismo, aclara que la AGIT resuelve cada caso de acuerdo a las particularidades de los mismos, en apego a la norma tributaria, sin hacer distinciones o excepciones.

De lo anterior concluye que debido a que no se demostró la efectiva realización de las transacciones corresponde confirmar la resolución de alzada y mantener firme y subsistente la resolución determinativa que establece la deuda tributaria, encontrando respaldo en el A.S. Nº 051/2013-RRC de 1 de marzo, referido al Principio de Legalidad, derecho de acceso a la justicia y la incongruencia omisiva, por lo que se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución de recurso jerárquico, que fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

Invoca como precedente doctrinal a las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ-0466/2014, AGIT-RJ 0498/2014, AGIT-RJ-1251/2014 y STG-RJ/0465/2008, además como referente jurisprudencial a la S.C. N° 0173/2012 de 14 de mayo.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando, se declare improbada la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre, emitida por la AGIT.

III.- Apersonamiento del tercero interesado.

La Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersonó al proceso en calidad de tercero interesado, exponiendo los siguientes argumentos:

Señala que la AGIT efectivamente consideró el Principio de Verdad Material y ponderó toda documentación que conduzca a su establecimiento, no obstante que es el contribuyente quien debe proporcionar todos los elementos para que coincidan sus pretensiones con la realidad económica y la verdad material, por lo que si oportunamente no aportó documentación que sea coherente con su argumentación, no puede subsanar esta omisión con la presentación de esta demanda, toda vez que conoció todas las diferencias e inconsistencias detectadas en sus descargos, a efecto de que puedan ser contrarrestadas con la aportación de prueba que demuestre la materialización de la transacción, sin embargo no aporto los medios fehacientes de pago idóneos y los presentados no se relacionan con los importes facturados, haciéndose imprescindible la presentación de mayor documentación que vinculen los pagos con las facturas observadas.

Refiere que las facturas deben cumplir obligatoriamente con los requisitos para su validez establecidos en los arts. 4 y 8 de la L. Nº 843; 4 del D.S. N° 21530; 70-4 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano y 41 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-

07, sin embargo estos no son los únicos a cumplir para validar el cómputo del crédito fiscal, existiendo otros aspectos que se deben verificar, como que este sea declarado en el periodo correspondiente, que la documentación respaldatoria se ajuste a normativa vigente o que las operaciones hayan generado para el vendedor el débito fiscal respectivo, aclarando que la existencia de las facturas no es prueba suficiente de la transacción, debiendo ser corroborada por los órganos de control de la administración tributaria para evidenciar su efectiva realización.

Cita y transcribe los AA.SS. Nos. 477 de 22 de noviembre de 2012; 75 de 13 de marzo de 2013 y 136 de 8 de abril de 2013, referidos a los requisitos de validez de las facturas y señala que el concepto del art. 8 de la L. N° 843 no es el único condicionamiento establecido por ley para la validez de las compras efectuadas por el sujeto pasivo.

Respecto a la reducción de sanciones, manifiesta que el demandante procedió solamente al pago de las facturas Nos. 609118 y 712850, que no conforman el pago de la deuda tributaria ni por la totalidad del impuesto o período, pues para beneficiarse de dicha reducción debió reconocer y honrar todas las propias al periodo que corresponden, motivo por el que no puede pretender que la liquidación tributaria sea por cada factura y que ante el pago de solo dos de ellas se aplique el art. 156 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano.

III.1. Petitorio.

Solicita se declare Improbada la demanda contenciosa administrativa y se confirme la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre.

IV.- 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:

IV.1. El 20 de agosto de 2013, se notificó a la Corporación Boliviana de Bebidas SRL con las Orden de Verificación Nº 0013OVE05853, dando inicio a la verificación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) crédito fiscal, correspondiente a los períodos enero, febrero y marzo de la gestión 2009, otorgándole el plazo de 5 días para la presentación de la documentación requerida.

IV.2. Como resultado de la verificación efectuada, la administración tributaria emitió y notificó al sujeto pasivo la Vista de Cargo N° 29-00117-13 de 19 de noviembre, presumiendo la comisión de la contravención de omisión de pago en el caso de las facturas Nos. 101, 13 y 105, señalando que el contribuyente canceló parte del adeudo tributario por las facturas Nos. 60918 y 712850, estableciendo una deuda pendiente de pago que asciende a UFV's 9.402.-, y otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos.

IV.3. El 27 de diciembre de 2013, dentro del plazo otorgado, el contribuyente ofreció pruebas de descargo y solicitó se deje sin efecto la vista de cargo. Posteriormente, la administración tributaria emitió y notificó la R.D. N° 17-00166-14, que resolvió determinar de oficio las obligaciones tributarias del contribuyente, estableciendo en su contra una deuda que asciende UFV's 9.929.-

IV.4. Interpuesto el Recurso de Alzada, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0263/2014 disponiendo confirmar la resolución determinativa. Ante esta determinación, el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre, que a su vez,

resolvió confirmar la resolución de alzada, manteniendo firme y subsistente la resolución determinativa.

V.- 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 administración tributaria, ARIT Cochabamba y AGIT, vulneraron el Principio de Verdad Material previsto en los arts. 74 y 200 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, al no realizar actos investigativos y valorar adecuadamente los descargos presentados por el contribuyente; 2) Si se vulneró el Principio de Legalidad previsto en los arts. 6 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano y 8 de la L. N° 843; 3) Si la falta de dosificación es una causal de invalidez del crédito fiscal atribuible al comprador; y 4) Si corresponde aplicar el régimen de reducción de sanciones establecido en el art. 156 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, para el pago de la sanción en las facturas Nos. 609118 y 712850.

VI.- Análisis del problema jurídico planteado.

VI.1. Sobre la vulneración al Principio de Verdad Material.

El demandante acusa a las instancias administrativas de inobservar el Principio de Verdad Material en todas sus actuaciones, pues considera que no se realizó un correcto análisis de los descargos presentados, ni se efectuó ningún acto investigativo en ninguna de las instancias por los que se evidencie la búsqueda de la Verdad Material, en contraposición a la verdad formal.

En nuestro ordenamiento jurídico el Principio de Verdad Material se encuentra reconocido en el art. 180-I de la C.P.E., donde se lo establece como uno de los principios procesales rectores de la jurisdicción ordinaria, con relación al principio de verdad material la L. N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, en su art. 4 señala: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (…) d) Principio de verdad material: La administración pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (…)”, aspecto refrendado para los procedimientos en materia tributaria por los arts. 74 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, y 200 de la L. N° 3092 que señala “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: 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, (…)”; normativa de la que se extrae la observancia obligatoria de dicho principio para el desarrollo de los procesos administrativo tributarios.

Al respecto, la jurisprudencia constitucional refiriéndose al Principio de Verdad Material e impulso de oficio en los procedimientos administrativos a través de la S.C.

Plurinacional N° 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 Ley de Procedimiento Administrativo. 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)."

En el caso de autos la administración tributaria tras efectuar la verificación de las facturas Nos. 101, 103 y 105 emitidas por el proveedor Edil Montaño, declaradas por el contribuyente en los períodos fiscales enero, febrero y marzo 2009, observó que las transacciones descritas en estas, no se encontraban debidamente respaldadas con documentación que acredite su efectiva realización, habiendo comunicado tal observación al sujeto pasivo en la respectiva vista de cargo, contra la cual este presentó documentación de descargo, ratificándose los cargos en su contra en la resolución determinativa, por considerarlas insuficientes. Asimismo, el contribuyente ante la fase de impugnación hizo uso de su derecho de presentar descargos, con el fin de invalidar las observaciones de la administración tributaria, sin embargo estas no resultaron pertinentes, al no acreditar la materialización de las transacciones observadas.

De lo anterior se desprende que el aspecto observado por la administración tributaria y que sustenta el cargo en contra del sujeto pasivo, es la falta de acreditación de la efectiva realización de la transacción, que de acuerdo a la interpretación asumida por este Tribunal Supremo constituye un requisito de validez de la factura, debiendo el contribuyente probar o demostrar su derecho al crédito fiscal, con la presentación de documentación que acredite la erogación del importe facturado en favor del proveedor – emisor de la factura, así como la transmisión del dominio en el caso de bienes o la recepción del servicio prestado, esto independientemente de las actitudes del proveedor respecto al registro, pago o conformación del débito fiscal, al no ser estos aspectos atribuibles al comprador fiscalizado.

En este entendido, la búsqueda de la verdad material en este caso en particular se circunscribe a verificar el pago realizado a favor del vendedor por el concepto facturado, siendo en este caso precisamente el comprador fiscalizado, quien tiene la obligación de llevar registros contables y otros, que permitan contrastar la veracidad de las compras declaradas con los hechos u operaciones realizadas dentro de su empresa, consiguientemente, quien tiene los recursos y medios para probar este aspecto es precisamente el ahora demandante, a quien, en este caso, no se pretende exigirle que acredite más de lo que está obligado por norma, pues conforme lo dispuesto por el art. 70-5) de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, tiene la obligación de "Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que le correspondan,…"; por consiguiente, los argumentos vertidos en la demanda, respecto a la omisión en que habrían incurrido la administración tributaria, ARIT Cochabamba y AGIT, al no verificar los registros del proveedor o sus actuaciones, no resultan relevantes en este contexto, toda vez que como ya se expuso, los medios para desvirtuar los

cargos de la administración tributaria se encuentran al alcance del contribuyente, encontrando respuesta en su propios registros.

Asimismo, respecto a la denuncia de incorrecta valoración de los descargos presentados, el demandante no ha especificado en que forma el análisis efectuado por las instancias administrativas resulta errado o incompleto, evidenciándose de la revisión de actuados que tanto la administración tributaria en la resolución determinativa, como la ARIT Cochabamba en su resolución de alzada, han considerado y valorado toda la documental presentada por el contribuyente, detallando las observaciones o inconsistencias identificadas en ellas, por las cuales no fueron considerados descargos válidos y suficientes para acreditar la efectiva realización de la transacción, consiguientemente, el contribuyente tuvo conocimiento oportuno de tales observaciones, así como la oportunidad de presentar todos los argumentos y pruebas que consideró pertinentes para respaldar o aclarar sus registros, con el fin de acreditar sus operaciones y demostrar la verdad material de las mismas, sin embargo, no lo hizo, motivo por el cual no puede ahora, por negligencia propia, alegar vulneración al Principio de Verdad Material, con la finalidad de desconocer la carga de la prueba que le asiste por mandato del art. 76 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

VI.2. Sobre la vulneración al Principio de Legalidad.

La Cervecería Boliviana Nacional denuncia que la administración tributaria de forma contraria al Principio de Legalidad establecido en el art. 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, aplicó una línea doctrinal para determinar la validez de sus facturas, aspecto que habiendo sido reclamado en fase de impugnación no habría sido comprendido ni observado por la ARIT Cochabamba ni por la AGIT, sin considerar que sólo la ley puede regular y establecer las características de los tributos, y que el art. 8 de la L. Nº 843 establece como único requisito para la validez del crédito fiscal, el que las compras o adquisiciones se encuentren vinculadas a las operaciones gravadas.

Al respecto, corresponde señalar que si bien la administración tributaria en la vista de cargo, hace referencia a una línea doctrinal que establece la verificación de cuatro requisitos de validez en la factura, para que el contribuyente se beneficie del crédito fiscal, en el mismo párrafo menciona específicamente que esta línea proviene de la aplicación de la normativa vigente, evidenciándose, de la lectura de los cargos y observaciones realizadas a cada una de las facturas, que en estas se encuentra debidamente identificada la normativa infringida.

Asimismo, de forma coincidente, este Tribunal Supremo de Justicia, del estudio de la normativa y doctrina tributaria ha reconocido la existencia de los mismos requisitos sine qua non que debe acreditar el sujeto pasivo para poder beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA producto de las transacciones que declara (facturas), todos ellos amparados en el principio de legalidad previsto en el art. 6 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, estableciendo que debe demostrarse la concurrencia de los siguientes tres presupuestos, por mandato expreso de las normas detalladas a continuación:

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. Nº 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser presentado en original.

L. Nº 843.

"Art. 4.- 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; (...)".

"Art. 8.- Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo 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. (…)"

2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en los arts. 8-a), de la L. Nº 843 y 8 del D.S. N° 21530;

L. Nº 843.

"Art. 8.- (…) 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. (…)"

D.S. N° 21530

"Art. 8.- El crédito fiscal computable al que se refiere el art. 8-a) de la L. N° 843 (Texto Ordenado Vigente), es aquel originado en las compras, adquisiciones, contrataciones o importaciones definitivas alcanzadas por al gravamen, vinculadas con la actividad sujeta al tributo."

3) La realización efectiva de la transacción, es decir que se perfeccione el pago de la alícuota establecida en el art. 15 de la L. Nº 843, debiendo demostrarse la erogación del importe facturado y la contraprestación del servicio o transmisión de dominio del bien adquirido, a efecto de verificar la realidad de la operación facturada, conforme lo dispuesto en los arts. 70-1; 4 y 5 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, a través de los registros establecidos en los arts. 36, 44 y 57 del Cód. Com.

L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano.

"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. 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. (…) 5. Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan, aunque los mismos se refieran a periodos fiscales prescritos. (…)"

D.L. Nº 14379 Código de Comercio.

"Art. 36.- (Obligación de llevar contabilidad). 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 demostrar la situación de sus negocios y una justificación clara de todos y cada uno de los actos y operaciones sujetos a contabilización,

debiendo además conservar en buen estado los libros, documentos y correspondencia que los respalden."

"Art. 44.- (Registro en los Libros Diario y Mayor). En el libro diario se registraran 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 trasladaran 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."

"Art. 57.- (Examen de libros y papeles ordenado de oficio). Las autoridades judiciales o administrativas sólo pueden ordenar de oficio el examen de libros, correspondencia y documentos de los comerciantes, en los siguientes casos:1) Definir montos de tributos adeudados en casos de controversia.".

El primer y el último requisito, están estrechamente ligados a los medios fehacientes de pago, resultando insuficiente presentar la factura como prueba, ya que 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.

Consiguientemente, no se evidencia la vulneración al Principio de Legalidad, puesto que como se tiene expuesto precedentemente, si bien la administración tributaria y AGIT han condensado las exigencias legales en el cumplimiento de tres requisitos doctrinales, estos provienen y se encuentran respaldados por normativa tributaria vigente, cuyo cumplimiento es obligatorio, no siendo arbitraria sino legalista, la actitud de las instancias administrativas al momento de verificar su cumplimiento.

VI.3. Sobre la responsabilidad en la dosificación de las facturas.

Respecto al cargo referido a la falta de dosificación de las facturas Nos. 101,103 y 105 emitidas por el proveedor Edil Montaño Gutiérrez, es preciso aclarar que si bien es verdad que el art. 41-I-2) de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0016-07 establece que: “Las facturas, notas fiscales o documentos equivalentes generarán crédito fiscal para los sujetos pasivos del IVA, RC-IVA (modalidad dependiente y contribuyente directo), IUD (profesionales liberales u oficios) y STI, en los términos dispuestos en la L. Nº 843 (Texto Ordenado Vigente) y decretos supremos reglamentarios, siempre que contengan o cumplan los siguientes requisitos: 1) Sea el original del documento; 2) Haber sido debidamente dosificada por la administración tributaria, consignando el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo emisor, el número de factura y el número de autorización;(…)”; por su parte el art. 1-l) de la misma Resolución Normativa de Directorio, describe al proceso de dosificación como: “el procedimiento mediante el cual el sujeto pasivo o tercero responsable, solicita al SIN la habilitación de facturas o notas fiscales, para su posterior activación y emisión”, de donde se extrae que la responsabilidad de solicitar y efectuar la dosificación de las facturas recae en el emisor de las mismas.

En este contexto, en virtud a que el comprador no fue quien emitió las facturas observadas por la administración tributaria, no puede bajo este cargo privársele de su derecho al crédito fiscal, así como tampoco puede atribuírsele responsabilidades que son de

competencia de terceros, pues con ello se transgrede el principio de buena fe contenido en el art. 69 de la L. N° 2492, 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 prueba lo contrario conforme los procedimientos establecidos en este código, leyes y disposiciones reglamentarias”; considerando que el contribuyente es únicamente responsable por la recepción y pago de las facturas extendidas por sus proveedores, por lo que el pretender atribuirle la carga de la dosificación resulta incongruente por no constituirse en una obligación del comprador, sino del emisor, consiguientemente, este aspecto no impide que estas sean consideradas válidas para el crédito fiscal.

En este mismo sentido, la Sentencia de Sala Plena de este Tribunal Nº 16/2015 de 23 de febrero, refiriéndose a la dosificación de la factura indicó: “Entonces debe entenderse que las facturas observadas por la administración tributaria, no fueron emitidas por el demandante, sino por quienes concedieron en favor de éste el servicio solicitado, en consecuencia, la alteración, falsificación e inhabilitación de la factura constituye responsabilidad para el emisor y no para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quién conforme al art. 22 de la L. N° 2492, debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en dicha ley, no estando contemplada dentro de ellas la verificación de la validez y/o legalidad de las facturas, sino únicamente las establecidas en el art. 70-1) de la Normativa citada (…)”.

De lo anterior se entiende que en ningún caso la responsabilidad de la dosificación recae en el comprador o beneficiario del crédito fiscal, sino que por el contrario, quien se halla compelido a tal cumplimiento es el emisor de la factura, resultando responsable de la dosificación en el presente caso el proveedor Edil Montaño Gutiérrez en su condición de emisor de la misma y no así la Cervecería Boliviana Nacional, por ser una circunstancias ajena a su accionar y quien además no se encuentra posibilitado materialmente para verificar si esta se encuentra o no dosificada al momento de su emisión.

Consiguientemente, los cargos atribuidos al sujeto pasivo, referentes a la falta de dosificación de las facturas observadas no son válidos, al haberse determinado que la responsabilidad de la dosificación es el del proveedor/ emisor de la factura, sin embargo, corresponde aclarar que la desestimación de este cargo en contra del sujeto pasivo no implica la validez automática de las facturas observadas para el cómputo del crédito fiscal, debido a que conforme se tiene expuesto en acápites precedentes, aún subsiste el cargo de no encontrarse debidamente respaldada la efectiva realización de la transacción.

VI.4. Sobre la aplicación del régimen de reducciones.

El art. 156 de la L. N° 2492 Código Tributario Boliviano, establece: “Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando, se reducirán conforme a los siguientes criterios: 1. El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la administración tributaria y antes de la notificación con la, resolución determinativa o sancionatoria determinará la reducción de la sanción aplicable en el 80%”.

De los antecedentes del proceso se desprende que el contribuyente tras conocer los resultados de la verificación efectuada, y de forma previa a la emisión de la vista de cargo canceló los importes emergentes de las observaciones realizadas a las facturas Nos. 609118 y 712850, efectuando además el pago de la sanción por omisión de pago, para lo cual aplicó

el régimen de reducción de sanciones establecido en la norma, por lo que procedió a la cancelación del veinte por ciento (20%) de la misma, sin embargo, este beneficio fue invalidado por la resolución determinativa, al establecer en su por tanto, que : "(…) tomando en cuenta que el contribuyente no conformo la totalidad de la deuda tributaria calculada por periodo fiscal e impuesto, correspondiendo en consecuencia la reliquidación de la sanción por omisión de pago de las facturas Nos. 609118 y 712850, toda vez que el pago efectuado por el contribuyente lo realizó tomando el 20% de la sanción por omisión de pago, debiendo conformar la totalidad de la deuda tributaria del periodo fiscal para poder beneficiarse con la reducción de la sanción, por lo que corresponde tomar como pago a cuenta lo conformado por el contribuyente y consolidar la diferencia no cancelada por el contribuyente (…)"; criterio que ha sido confirmado por la ARIT Cochabamba y la AGIT, reiterando el argumento de que no corresponde el beneficio de este régimen por no haberse conformado el total de la deuda tributaria por período fiscal.

De lo expuesto, se advierte en primer lugar que no existe respaldo normativo para lo aseverado por la administración tributaria y las instancias de impugnación, en virtud a que de la lectura íntegra del art. 156 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, se advierte que establece como única condicionante el pago de la "deuda tributaria" para acceder al beneficio de la reducción de sanciones, sin especificar, que esto implique que deba conformarse el total calculado por período fiscal, o que esta no pueda alcanzar a los pagos parciales de la deuda determinada.

Asimismo, es necesario considerar que los procesos de verificación desarrollados por la administración tributaria, tienen como fin precisamente el verificar si el contribuyente ha cumplido con lo dispuesto en la normativa tributaria al momento de autodeterminar sus obligaciones tributarias, por lo que de conformidad con lo previsto en los arts. 104, 95, 96 y ss., de la L. N° 2492 y la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0005-13 "Reglamento a la Aplicación Operativa del Procedimiento de Determinación", este procedimiento se inicia con la notificación de la orden de verificación y el requerimiento de documentación, tras cuya verificación se comunican los resultados y las observaciones detectadas al contribuyente a través de la vista de cargo, estableciéndose todos los cargos contra el sujeto pasivo hasta esta etapa como simples presunciones iuris tantum, esto quiere decir que admiten prueba en contrario, toda vez que tras la notificación de dicho actuado se apertura el término de treinta días para la presentación de descargos establecido en el art. 98 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, en el cual el contribuyente puede aportar elementos que logren desvirtuar los cargos establecidos en la vista de cargo, consiguientemente hasta esta etapa del proceso no puede hablarse de la existencia de una deuda tributaria determinada y consolidada, sino hasta la emisión de la resolución determinativa, aspecto de vital importancia que establece la naturaleza de los cargos en cada una de las etapas de los procesos de determinación.

En el caso de autos, se infiere que la administración tributaria, de forma previa a la emisión de la vista de cargo, ha comunicado al contribuyente las observaciones emergentes de la verificación efectuada a su crédito fiscal y la documental respaldatoria aparejada en el proceso, habiendo el sujeto pasivo reconocido, aceptado y conformado las observaciones y en consecuencia la deuda emergente de la depuración de las facturas Nos. 609118 y 712850, esto implica un reconocimiento voluntario por parte del sujeto pasivo, pero solo en la proporción o importes contenidos en las referidas facturas, lo que quiere decir que al momento en que realizó el pago de estas facturas, la única deuda tributaria determinada es precisamente la reconocida por el sujeto pasivo, pues sobre las restantes facturas

observadas, si bien aún pesaban las observaciones realizadas por la administración tributaria, estas todavía no se consolidaron en deuda tributaria determinada, toda vez que el sujeto pasivo tenía la posibilidad de presentar descargos que puedan desvirtuar las mismas.

En este sentido, al haberse reconocido y conformado la deuda tributaria de las facturas Nos. 609118 y 712850, antes de la emisión de la resolución determinativa e incluso antes de la vista de cargo, pero después de iniciada la verificación, corresponde aplicar el régimen de reducción de sanciones establecido en el art. 156-1 de la L. Nº 2492 Código Tributario Boliviano, toda vez que no puede considerarse todavía deuda tributaria a las presuntas observaciones que pesan sobre las facturas restantes, cuya determinación se dilucidará en las siguientes etapas del proceso, dependiendo si estos cargos se consolidan en la resolución determinativa o si estos son desestimados a partir de los descargos que el sujeto pasivo puede presentar, consiguientemente, la deuda reconocida y pagada por el sujeto pasivo, no puede ser considerada como pendiente de pago en las siguientes etapas del proceso, ni condicionarse a la validez o invalidez de las demás facturas, puesto que como ya se expuso, las deuda se consolida como tal por el reconocimiento voluntario del sujeto pasivo, y no así por la subsistencia de los cargos al finalizar el procedimiento de determinación; siendo errónea e infundada la interpretación que realiza la AGIT al ratificar el criterio de las anteriores instancias, por cuanto la sanción por omisión de pago no puede subsistir, si esta fracción ya no se consolida como deuda tributaria determinada por la administración tributaria en la resolución determinativa.

VI.5. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al pronunciar la resolución impugnada, incurrió en error, al no considerar los principios constitucionales que rigen al proceso administrativo, habiéndose identificado infracción y vulneración de derechos, acto sobre el que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde enmendar el error y revocar parcialmente la resolución jerárquica impugnada, y en consecuencia dejar sin efecto los cargos en contra del sujeto pasivo referentes a la falta de dosificación de las facturas Nos. 101, 103 y 105, y el importe del 80% de sanción por omisión de pago establecido sobre las facturas Nos. 609118 y 71285018, y mantener firme y subsistente el referido fallo en los demás cargos, debiendo reliquidarse la deuda tributaria de conforme los parámetros establecidos en la presente sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la L. Nº 620, falla en única instancia declarando PROBADA EN PARTE la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Cervecería Boliviana Nacional Sociedad Anónima (C.B.N. S.A.), se revoca parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1360/2014 de 23 de septiembre emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, dejando sin efecto los cargos por dosificación de facturas y la sanción por omisión de pago de las facturas Nos. 609118 y 712850, debiendo la administración tributaria reliquidar la deuda tributaria determinada conforme los parámetros establecidos en el presente fallo.

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

Relator: Magistrado Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Regístrese, comuníquese y devuélvase.

Fdo.- Dr. José Antonio Revilla Martínez.

Dra. María Cristina Díaz Sosa.

Dr. Esteban Miranda Terán.

Dr. Marco Ernesto Jaimes Molina.

Dr. Juan Carlos Berrios Albizú.

Dr. Carlos Alberto Eguez Añez.

Dr. Ricardo Torres Echalar.

Dr. Olvis Eguez Oliva.

Dr. Edwin Aguayo Arando.

Sucre, 18 de abril de 2018.

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