



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 1016 de 14/09/2012

H.R. N°

101-08-15

10:30

SALA PLENA

96 SENTENCIA: 08/2015.
FECHA: Sucre, 23 de febrero de 2015.
EXPEDIENTE N°: 512/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 60 a 72, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0840/2013 de 18 de junio de 2013; la respuesta de fs. 130 a 134; réplica de fs. 140 a 144 y 145 a 147 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que Tatiana Fonola Rúa en representación de la Compañía Minera Tiwanacu S.A. se apersona e interpone la presente demanda señalando lo siguiente:

1) La Vista de Cargo emitida contra la empresa que representa, vulnera los arts. 96 del Código Tributario boliviano, 18 de su Reglamento, 113, 116 y 117. II de la Constitución Política del Estado, al carecer de motivación, fundamento y sustento técnico tributario en su contenido, originando incertidumbre e inseguridad jurídica, y hasta dudando de si es la misma con la que fueron notificados al no consignar el número 2 después del numeral 291 (al haber sido signada con el número 2912OVE00008); tampoco indica que emerge de la solicitud de aprobación de Declaración Jurada Rectificatoria F-595, con número de orden 2030879512 correspondiente a la gestión 2007 (octubre-diciembre 2006 y enero-septiembre 2007) que fue rechazada por Resolución Administrativa N° 23-0189-120 de 7 de agosto de 2012, la que impugnada mediante recurso de alzada mereció la Resolución ARIT-LPZ/RA 0973 de 26 de noviembre de 2012 que anuló la impugnada hasta que la Administración Tributaria cumpla con la verificación formal de la información rectificada en el formulario 595 - Alicuota Adicional a las Utilidades por la gestión fiscal 2007 en cumplimiento del art. 28. II del DS N° 27310, con el argumento de que si bien el contribuyente realizó su proyecto de rectificatoria con la información reflejada en los Estados Financieros de la gestión 2007, estos datos rectificados no fueron observados por la Administración Tributaria de acuerdo al acto impugnado, habiéndose ampliado su revisión como si se tratara de un proceso de verificación y/o fiscalización, sin contar con orden expresa y excediendo sus facultades al solicitar documentación de respaldo de la cuenta "Amortizaciones, Castigos y Ajustes" del Estado de Resultados del Contribuyente y dictamen del Auditor Independiente con la información tributaria complementaria, pese a que en el trámite rectificatorio no se determinan deudas tributarias al tratarse de un proceso que efectúa la Administración Tributaria, que en el caso se rechazó al evidenciarse que la cuenta inversiones no fue registrada ni documentada, deduciéndose que el contribuyente no estableció

correctamente la Utilidad Neta de la gestión 2007.

Añade que lo referido prueba que tanto la Administración Tributaria como la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulneraron la seguridad jurídica y garantía del debido proceso, porque conforme dispone la Constitución Política del Estado nadie puede ser procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, al existir la Resolución Administrativa N° 23-0189-120 de 7 de agosto de 2012 por la cual la Administración Tributaria rechazó la solicitud de rectificación de la declaración jurada del IUE por la gestión 2007, estando en curso un procedimiento de impugnación como es el recurso de alzada que al igual que el recurso jerárquico tiene efecto suspensivo, razón por la cual la Administración Tributaria no debió iniciar ningún otro procedimiento mientras no se resolviera la impugnación presentada, aspecto que determina la existencia de un doble proceso por el mismo hecho (IUE gestión 2007) y sujeto (Compañía Minera Tiwanacu S.A.) que lesiona el principio del *non bis in idem* y el art. 117. II de la CPE, por lo que debe reponerse obrados hasta el vicio más antiguo, anular la Vista de Cargo y la Orden de Verificación Externa.

2) La Vista de Cargo y la Resolución Determinativa no se encuentran motivadas ni fundamentadas, respecto a qué medio o forma directa e indubitable utilizó la Administración Tributaria para establecer los hechos generadores del tributo y determinar la obligación tributaria sobre base cierta, al no proporcionar el detalle del procedimiento aplicado, siendo evidentes los vicios de anulabilidad de la Vista de Cargo conforme prevén los arts. 96. I del Código Tributario, 36. II de la Ley 2341 y 55 del DS N° 27.213 por falta de argumentación de la base imponible liquidada sobre "base cierta" que fue trasladada mecánicamente a la Resolución Determinativa impugnada 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, estando viciada igualmente de nulidad por carecer de motivación, la liquidación previa a la deuda tributaria y la determinación tributaria, por existir una errónea liquidación del tributo omitido al tener una diferencia injustificada que alcanza aproximadamente a un millón de UFV's por el tipo de cambio afectando la liquidación de intereses y la sanción por la conducta, sin que tampoco hubiera justificado la razón por la que se amplió la revisión al período diciembre 2006 RC-IVA e IUE gestión 2006, solicitando se disponga la nulidad de la Vista de Cargo que consignó un monto como tributo omitido que técnicamente no corresponde.

3) A momento de responder la Vista de Cargo SIN/CGLPZ/DF/VE/VC/356/2012 de 31 de octubre de 2012, se opuso y solicitó a la Administración Tributaria la prescripción liberatoria de la acción para verificar y determinar tributos sobre el IUE F-580 IUE sector minero por la gestión 2007, así como al prescripción de la acción de imponer la sanción por la contravención tributaria de omisión de pago, tal cual prevé el art. 59 del Código Tributario boliviano que dispone la prescripción de la Administración Tributaria a los 4 años, señalando el art. 60 del citado Código modificado por la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291 de 22 de septiembre de 2012, que dicho término se computará desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del pago respectivo. No obstante la Administración Tributaria en la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 512/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2012, expresó que de acuerdo con el art. 39 del DS N° 24051 los plazos para la presentación de las declaraciones juradas y pago de impuesto cuando corresponda, vencerán a los ciento veinte días posteriores al cierre de la gestión fiscal, debiendo computarse el término de la prescripción de acuerdo con la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291 desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del pago respectivo, concluyendo que de acuerdo con ambas normativas, el vencimiento para el pago del IUE-2007 sector minero era el 28 de enero de 2008 "gestión no prescrita" (sic), por lo que se advierte que la Administración Tributaria aplicó únicamente el art. 39 del DS N° 24051 referido al vencimiento del período de pago en los posteriores 120 días al cierre de la gestión fiscal lesionando la seguridad jurídica, debido proceso y derecho a la defensa, pues si la fecha de vencimiento de pago y presentación de las declaraciones juradas vence a los ciento veinte días posteriores al cierre de la gestión fiscal en el sector minero es el 28 de enero de 2008, el cómputo del plazo de la prescripción comenzó a correr el 1 de febrero de 2008 hasta el 28 de febrero de 2012, por lo que al no existir causal alguna de suspensión o interrupción del curso de la prescripción conforme el art. 61 y 62 del Código Tributario boliviano la prescripción liberatoria de la acción y sanción de la Administración Tributaria para verificar, determinar tributos y sancionar contravenciones ya se habría cumplido en la indicada fecha -28 de febrero de 2012- y no el 31 de diciembre de 2012 como ilegal, errónea y arbitrariamente se señaló prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, correspondiendo revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, emitida en forma posterior.

4) Con los mismos argumentos solicita de igual forma la prescripción de la sanción conforme los arts. 59. I, 60 y 150 del Código Tributario boliviano, al haber prescrito la acción de la Administración Tributaria para imponer sanciones sin que existan causales de suspensión o interrupción del curso de la prescripción, correspondiendo dejar nula y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, que debe ser revocada totalmente por haber operado la prescripción de la sanción.

Por lo manifestado solicita se declare probada la demanda y consecuentemente se revoque la Resolución Jerárquica N° 0840/2013 de 18 de junio de 2013 o en su defecto la anulación de obrados con reposición hasta la Vista de Cargo inclusiva, dejando nula y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, con costas.

CONSIDERANDO II: Notificada la Autoridad General de Impugnación Tributaria con la provisión citatoria emitida por el Tribunal Supremo de Justicia (fs. 80 a 107), dentro de plazo contesta la demanda (fs. 130 a 134) argumentando que:

Respecto de los num. 1 y 2 contenidos en el memorial de demanda expresó que, la Vista de Cargo se encuentra fundamentada y cumple con los requisitos mínimos señalados en el art. 96. I de la Ley N° 2492, advirtiéndose en el Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007,

deberado y presentado por el contribuyente que la cuenta observada N° 51105 "Amortizaciones, Castigo y Ajustes" compuesta de las Subcuentas 7062 "Div. Liq. Mat. y Mercaderías" y 17072 "Ajuste para Balance" fueron expuestas en la misma, por lo que el contribuyente no puede alegar que desconoce la composición del importe observado al estar declarado en sus Estados Financieros, habiendo la Administración Tributaria dado a conocer al contribuyente el inicio de la verificación cuando lo notificó con la Orden de Verificación; empero el contribuyente, omitió la presentación de la documentación solicitada siendo sancionado con la multa correspondiente. De igual forma en base a la documentación presentada por el contribuyente en la Declaración Jurada Rectificatoria F-595, número de orden 2030879512 correspondiente a la gestión 2007, se dio origen a la verificación, correspondiendo aclarar que se trata de dos procesos distintos, sin que se advierta falta de motivación.

Sobre los números 3 y 4, afirma que al ser la resolución del recurso jerárquico el acto administrativo definitivo que causa estado, en el presente proceso el demandante pretende introducir elementos que no fueron dilucidados en la instancia recursiva, en sede administrativa, desconociendo además que dicha decisión anuló obrados alegando que ante la ausencia de pronunciamiento en la resolución de alzada de aspectos de fondo planteados por el contribuyente la instancia jerárquica no podría valorar los antecedentes administrativos reclamados en primera instancia al no haber sido atendidos en la instancia de alzada, ya que ingresar a su análisis de fondo, significaría un pronunciamiento en única instancia que vulneraría el derecho de las partes a la doble instancia. Concluye pidiendo se declare improbadamente la demanda por carecer de sustento jurídico tributario al no existir agravio ni lesión, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0340/2013 de 13 de junio de 2012.

CONSIDERANDO III: Que al estar reconocida la competencia de la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución del presente proceso, en atención a su naturaleza contencioso administrativa que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que este Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante; corresponde realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, estableciéndose de los actuados procesales lo siguiente:

En el caso de autos, la controversia se origina en la Declaración Jurada Rectificatoria F 595, con número de orden 2030879512 correspondiente a la gestión 2007 (octubre-diciembre 2006 y enero-septiembre 2007) que fue rechazada y motivó se emita una Orden de Verificación Externa en la que se hubiera dictado una Vista de Cargo contra la empresa minera demandante supuestamente carente de motivación, fundamentación y de los requisitos exigidos por el art. 96. I del Código Tributario, al no conocer la base imponible y los hechos generadores del tributo que determinaron una obligación tributaria sobre base cierta, aspecto al que se sumó el inicio de la acción e imposición de sanción después de prescrito el plazo de la Administración Tributaria para ejercer la facultad de control, verificación, fiscalización e investigación.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 512/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Efectuada la revisión y compulsas de antecedentes, se llega a concluir lo siguiente:

1. Ante la solicitud de aprobación de rectificatoria del Formulario 595 Versión 2 Alícuota Adicional a las utilidades por la gestión 2007, alegando que la Compañía Tiwanacu presentó el F-595 período 09/2007 con datos incorrectos que no correspondían a la información reflejada en los Estados Financieros de dicha gestión debido al desconocimiento de la forma de llenado del indicado formulario, se pronunció el Informe CITE: SIN/GGLP/DF/INF/1539/2012 de 7 de agosto de 2012, recomendando se emita Resolución Administrativa de Rechazo, captura de datos en el SIRAT, notificación al contribuyente y posterior archivo en el Departamento de fiscalización, sugiriendo la programación de una verificación externa en el IUE F-580 sector minero modalidad puntual "Revisión en el Estado de Resultados al 30/09/2007 de la cuenta AMORTIZACIONES, CASTIGOS Y AJUSTES" y su efecto en la determinación del IUE gestión 2007 (fs. 5 a 10 del Anexo 1).
2. El 16 de agosto de 2012 se emitió la Orden de Verificación 2912OVE00008 Formulario 7531 para verificar los hechos y elementos de IUE de las Empresas derivados de la revisión en el Estado de Resultados al 30/09/2007 de la cuenta Amortizaciones, Castigos y Ajustes para la Compañía Minera Tiwanacu S.A. (fs. 11 Anexo 1) y el Requerimiento de Información N° 97276, documentos notificados mediante cédula al representante legal de la empresa, luego de dejarse dos avisos de visita (fs. 15 a 18 del Anexo 1).
3. Dentro de la Orden de Verificación 2912OVE00008, por Requerimientos N° 97295 (fs. 19 a 23 del Anexo 1), N° 97300 y 97304 (fs. 24 a 29 Anexo 1), que se reiteraron y notificaron al contribuyente mediante cédula se pidió mayor documentación al contribuyente. Por proveído N° 24-0100-2012 de 20 de marzo de 2012, ante la presentación de documentación complementaria para la Rectificatoria del F-595, Alícuota Adicional a las Utilidades gestión 2007, se solicitó mayor documentación otorgándose el plazo perentorio de 5 días hábiles, con la advertencia de procederse al rechazo de la solicitud efectuada (fs. 30 a 31 Anexo 1), término que el demandante pidió se amplíe entregando en el mismo la documentación requerida (fs. 33 a 38 Anexo 1).
4. De fs. 46 a 49 cursan las Actas de Contravenciones Tributarias N° 40889, 40890, 40891 y 40892, vinculadas al procedimiento de determinación, ante el incumplimiento al deber formal de entrega de la información requerida, determinándose la sanción correspondiente, emitiéndose posteriormente el Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE/INF/2664/2012 de 31 de octubre de 2012 (fs. 709 a 715 Anexo 4).
5. El 31 de octubre de 2012 se emitió la Vista de Cargo, al haberse establecido como resultado de la fiscalización que el impuesto objeto de revisión (IUE octubre 2006 a septiembre 2007) no fue declarado conforme a ley, al verificarse que el contribuyente registró en la cuenta de gasto "Amortizaciones, Castigos y Ajuste" el Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007 en la Subcuenta "Ajuste para balance" las compras de bienes, servicios y pago de planillas de sueldos con fondos

que provienen de los contribuyentes Compañía Minera Celeste y Empresa Minera Ayacucho; el traspaso de la Utilidad Distribuible del Estado de Resultados de la gestión 2006 a la cuenta de gasto "Amortizaciones, Castigos y Ajustes" en la Subcuenta "Ajuste por Balance" en un monto que afecta la determinación del IUE F-580 de la gestión 2007, registrándose también el pago de impuestos como el RC-IVA del período diciembre 2006 y pago del IUE del año anterior, 2006; no se presentó ningún documento de sustento de la Subcuenta "Diferencia en Liq. Mat. y mercaderías"; Se incumplió con la presentación de la información solicitada mediante los Requerimientos F-4003, N° 97276, 97276 y 97295 y segundos requerimientos N° 97300, 97304 estableciéndose una deuda tributaria de UFV's 8.004.367 incluyendo el impuesto omitido, intereses, sanción preliminar del 100% y multa por incumplimiento de deberes formales (fs. 716 a 719 Anexo 4), con la que se notificó a la empresa hoy demandante mediante cédula el 7 de noviembre de 2012, luego de haberse dejado dos avisos de visita (fs. 720 a 724 Anexo 4).

6. Por memorial de 30 de noviembre de 2012, la compañía Minera Tivanaqu S.A., solicitó la nulidad de la Vista de Cargo y la prescripción de la deuda tributaria, verificación y sanción por omisión de pago del IUE de la gestión 2007 (fs. 725 a 733 Anexo 4).

7. Mediante Informe CITE: SIN/GGLPZ/DF/VE/INF/3269/2012 de 17 de diciembre de 2012, se emitieron las conclusiones a los descargos de la Vista de Cargo GGLPZ/DF/VE/VC/356/2012 32-0312-2012 ratificándose su contenido (fs. 750 a 759 Anexo 4).

8. El 24 de diciembre de 2012 se emitió el Dictamen 00337/2012 que sugirió ratificar la configuración inicial de la conducta del contribuyente (fs. 915 a 918 Anexo 5), pronunciándose la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 el 26 de diciembre de 2012, que: 1° Determinó de oficio por conocimiento cierto las obligaciones impositivas del contribuyente por el IUE de la gestión fiscal comprendida entre octubre 2006 a septiembre 2007, del que se omitió el pago; 2° Se calificó la conducta como omisión de pago por adecuarse a lo previsto por el art. 165 de la Ley 2492; 3° Se lo sancionó con cuatro multas por el cumplimiento al deber formal de presentar documentación; 4° Se lo intimó para que dentro del plazo establecido por ley deposite la suma de UFV's 7.892.808 (fs. 920 a 933 Anexo 5), siendo notificado mediante cédula (fs. 934 a 937 Anexo 5).

9. Recurrida de alzada la Resolución Determinativa por el representante de la Compañía Minera Tivanaqu S.A., se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0008/2013 el 8 de abril de 2013 por la que se anuló la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, hasta la Vista de Cargo N° 32-0312-2012 de 31 de octubre de 2012, por falta de motivación y fundamentación de la forma de liquidación de la base imponible en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, vulneración al debido proceso y seguridad jurídica al pretender reabrir retroactivamente la verificación y determinación del IUE gestión 2006 y no consignar el monto del tributo omitido en UFV's sino bolivianos (fs.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

154 a 165 Anexo C).

Exp. 512/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

10. Interpuesto el recurso jerárquico, la autoridad demandada pronunció la Resolución AGIT-RJ 0840/2013 de 18 de junio de 2013, anulando la resolución del recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0308/2013 de 8 de abril de 2013, a objeto que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz emita una nueva resolución en la que se pronuncie sobre la prescripción de la acción y prescripción de la sanción planteadas por el sujeto pasivo en su recurso de alzada (fs. 210 a 226 Anexo 7).

Con carácter previo a resolver la problemática planteada, resulta necesario referirnos a lo manifestado por el demandante respecto a la lesión a la seguridad jurídica y garantía del debido proceso así como el art. 117. II de la CPE ante la supuesta lesión al principio del *non bis in idem* por la Administración Tributaria y la Autoridad General de Impugnación Tributaria, pues pese haberse pronunciado la Resolución Administrativa N° 23-0189-120 de 7 de agosto de 2012, por la que se rechazó la solicitud de rectificación de la declaración jurada del IUE de la gestión 2007, misma que fue recurrida de alzada, se inició contra la sociedad demandante un otro procedimiento por el mismo hecho (IUE gestión 2007) y contra el mismo sujeto (Tiwanacu S.A.), habiéndose emitido la Orden de Verificación Externa 2912OVE0008 de 16 de agosto de 2012 y posteriormente la Vista de Cargo CITE:SIN/GGLPZ/DF/VE/VC/356/2012 de 31 de octubre de 2012; correspondiendo aclarar que el principio del *non bis in idem* o prohibición de doble juzgamiento y doble sanción como elemento consustancial del debido proceso, mismo que se reconoce tanto en el ámbito penal como en el administrativo, implica en términos generales de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: *“...la imposibilidad de que el Estado sancione dos veces a una persona por los mismos hechos (...) En este sentido, existirá vulneración al non bis in idem, no sólo cuando se sanciona sino también cuando se juzga nuevamente a una persona por un mismo hecho”*(...). El principio -como quedó precisado- no sólo tiene aplicación protectora en materia penal, sino también en materia administrativa, cuando se imponen sanciones por contravenciones cometidas contra la Administración en el ámbito de sus diferentes sectores (contravenciones al medio ambiente, al Código Tributario Boliviano, a la Ley General de Aduanas, etc.), en las cuales, si existe identidad en el hecho, en los sujetos y en el fundamento, no es posible imponer una nueva sanción, siendo aplicable el principio *non bis in idem*” (SC 506/2005-R de 10 de mayo).

En ese sentido el art. 78 del Código Tributario boliviano refiere que las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos, presumiéndose que reflejan la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben; no obstante **pueden ser rectificadas** 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, o por el contrario 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 que establecerá la forma, plazos y condiciones

de estas declaraciones rectificatorias mediante Reglamento, debiendo la declaración jurada rectificatoria sustituir a la original con relación a los datos que se rectifican, estableciéndose en el art. 4.1 de la Ley 3092 que ante el rechazo de la Administración Tributaria a la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras será admisible el recurso de alzada ante la Superintendencia Tributaria; por lo que se concluye que **no puede alegarse la vulneración al principio del non bis in ídem** al no advertirse la existencia de dos procesos con identidad de sujeto, objeto y causa sino, por un lado la solicitud de rectificación que efectuó la empresa Tiwanacu S.A. y por otro, una sola Orden de Verificación Externa 2912OVE0008 de 16 de agosto de 2012 iniciada en cumplimiento de las atribuciones de control, verificación, fiscalización e investigación conferidas a la Administración Tributaria, razonamiento que queda confirmado con lo expresado en el INFORME CITE:SIN/GGLP/DF/INF/1539/2012 de 7 de agosto de 2012 que indica: *“Mediante memorial presentado en la Gerencia GRACO La Paz en fecha 26/07/2012 el apoderado de la representante legal de la Compañía Minera Tiwanacu S.A. señala que la rectificatoria que se ha presentado y se encuentra en trámite en realidad no es una rectificatoria, sino más bien una corrección del formulario original, ya que no se está modificando ni rectificando nada de la información contenida en el balance de la gestión 2007, que se ha llenado tal cual debía haberse hecho con la información de los Estados Financieros originales, conforme el instructivo y el DS 24780”* (sic), aspecto que no fue aclarado por el demandante, no habiéndose referido al mismo ni en el memorial de interposición de este recurso, estando previsto por el contrario en el art. 15. III del Código Tributario que: *“III. No es rectificatoria la Declaración Jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o dato brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación”*. Por lo referido no se advierte lesión alguna al principio del *non bis in ídem*, al no haberse sometido al contribuyente a un doble proceso por la misma causa.

No obstante, si bien como se dijo se trata de dos procedimientos distintos, al accionar de la Administración Tributaria se advierte una lesión al principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley N° 2341, por cuanto pese a que: *“La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo”*, la Administración Regional La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales en conocimiento de la solicitud de la declaración jurada rectificatoria F-595, con número de orden 2030879512 correspondiente a la gestión 2007 (octubre-diciembre 2006 y enero-septiembre 2007) que rechazó, decidió iniciar con la facultad que posee un procedimiento de verificación contra la Compañía Minera Tiwanacu S.A. respecto de dicho impuesto y período, sin considerar que de manera voluntaria el contribuyente pretendía, de existir, corregir los errores en que pudieron incurrirse al momento de pagar el IUE por la gestión 2007, tributo que el sujeto pasivo ya había declarado y pagado, pero que al estar sujeto a un mal cálculo, a iniciativa del contribuyente pretendía ser rectificado por la Administración Tributaria en el procedimiento que inició.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 512/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera Tiwanacu S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Respecto de la denuncias contenidas en los num. 1 y 2 del memorial de demanda consistentes en la falta de motivación y fundamentación de la Vista de Cargo N° 32-0312-2012 de 31 de octubre de 2012 y la duda para conocer cuál fue la base imponible y los hechos generadores del tributo que sirvieron de base cierta para determinar la obligación tributaria, resulta necesario afirmar que revisada la referida Vista de Cargo se advierte que esta incumple la exigencia del art. 96. I del Código Tributario boliviano, al no contener de manera detallada y específica los hechos, actos, datos precisos, elementos y valoraciones que sirvieron de fundamento para emitirla, por cuanto de manera general no especifica la razón por la cual se inició esta verificación externa, la base legal que permite a la Administración Tributaria cumplir esta tarea, cuál fue el trabajo desarrollado y la documentación que se revisó para llegar a las conclusiones, cuál fue el resultado de la verificación que se llevó adelante, limitándose a afirmar simplemente que la ***“Determinación (fue) realizada sobre base cierta, como resultado de la información revisada y documentación presentada por el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el parágrafo I del Artículo 43° de la Ley N° 2492”*** (sic) (fs. 716 anexo 4), sin existir mayor detalle ni fundamentación, explicación o indicación de cuales las acciones u omisiones en las que incurrió el contribuyente y que determinaron los posibles errores u descuidos en las cuentas de gasto observadas que no obstante haber sido identificadas no fueron expuestas ni observadas adecuadamente, siendo incomprensible explicar cómo se llevó a cabo dicha “verificación”, si a decir de la propia Administración Tributaria ***“El contribuyente no presentó ningún documento de sustento de la subcuenta N° 17062 “Diferencia en Liq. Mat. Y Mercaderías”, por lo que también se observa el importe registrado de Bs.173.209,56 (Ciento setenta y tres mil doscientos nueve 56/100 Bolivianos”*** (sic), sin que tampoco hubiere atendido los primeros y segundos requerimientos de información F-4003 N° 97276, N° 97295 N° 97300 y N° 97304 razón por la cual se extendieron las actas de contravención vinculadas al proceso de determinación N°s 40889, 40890, 40891 y 40892, aspecto que determina la lesión al principio al debido proceso y seguridad jurídica al no haberse argumentado con la documentación suficiente e identificado adecuadamente la Vista de Cargo y por consiguiente la base imponible sobre la que se determinó la magnitud del hecho imponible, habiéndose afirmado de manera indubitable que la misma se realizó sobre base cierta, sin que dicho aspecto pueda comprobarse ni advertirse de su lectura y revisión, estableciéndose sin explicación una deuda tributaria que asciende a UFV's 8.004,367 equivalente a Bs. 14.311,569 por el tributo omitido, intereses, sanción preliminar del 100% y multa por incumplimiento de deberes formales, y demostrando el incumplimiento a la facultad de control, verificación, fiscalización e investigación otorgada a la Administración Tributaria por los arts. 96. I de la Ley N° 2492, 36. II de la Ley N° 2341 y 55 del DS N° 27113, encargada de obtener los recursos necesarios para cumplimiento de los fines del Estado.

Por otra parte, corresponde aclarar al demandante que no se lesionó su derecho a la defensa, por cuanto revisadas las actuaciones procesales estas le fueron notificadas mediante cédula previo a dejarse los respectivos avisos de retorno, sin que el descuido, negligencia, dejadez en la entrega de la documentación que fue solicitada mediante los distintos

requerimientos sea atribuible a la Administración Tributaria, o que de manera interna los documentos con los que se lo notificó no hubieran llegado a destino o personal encargado de asumir las acciones pertinentes.

Respecto de los argumentos contenidos en los num. 3 y 4 del memorial de demanda referidos a la prescripción de la acción y la sanción tributaria conforme la Disposición Adicional Sexta de la Ley N° 291, es necesario afirmar que este Tribunal no puede emitir criterio jurídico alguno, pues si bien fueron fundamentos para la presentación de los recursos de alzada y jerárquico, los mismos no se sometieron a análisis y discusión en dichas instancias recursivas administrativas, en las que debieron ser objeto de consideración y examen.

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 Ley 620, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda, en los aspectos referidos a la falta de motivación, argumentación y cumplimiento de requisitos exigidos para emitir la Vista de Cargo, consecuentemente nula y sin valor legal la Vista de Cargo SIN/AGLPZ/DF/VE/VC/356/2012 de 31 de octubre de 2012 (32-0312-2012) emitida contra la empresa minera demandante, dejándose firme y subsistente la resolución de alzada ARIT-LPZ/RA 0308/2013 de 8 de abril de 2013.


No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Meritza Suntura Juaniquina y el Magistrado Fidel Marcos Tordova Rivas por emitir votos disidentes.

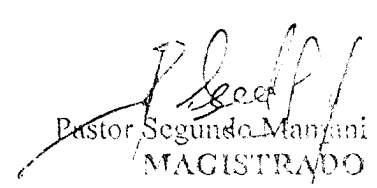
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

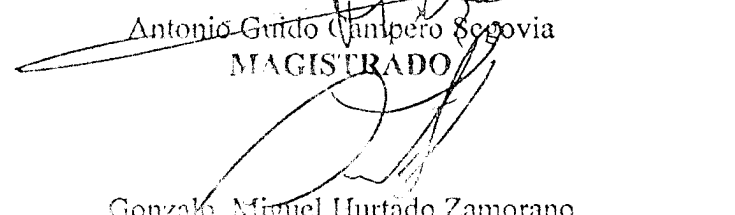
Regístrese, notifíquese y archívese.



Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guido Champero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Manjani Vilca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Abog. Sandra Mendieta Bejarano
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015

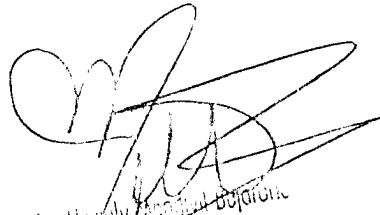
SENTENCIA Nº 08 FECHA 23 de febrero

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015

Dra. Rita S. Nava Duran - Dra. Maritza Santiva

Dra. Morka Mercedes Guzmán - Dr. Fidel Marcos Tridax

VOTO DISIDENTE:



Abog. Sandra Aguayo de la Cruz
SECRETARÍA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

FUNDAMENTA DISIDENCIA

1. Antecedentes.

1. Sobre el impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – Alícuota adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos Naturales no Renovables, la Ley 1731 de 25 de noviembre de 1996, incorporó al texto de la Ley 843, como Capítulo V del Título III. Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas de la Ley 843 (texto Ordenado en 1995), el siguiente: "Capítulo Adicional a las Utilidades Extraordinarias por Actividades Extractivas de Recursos Naturales No Renovables, artículo 51° bis, que señala: *"Además de lo establecido en los Capítulos precedentes, la utilidad neta anual resultante directamente de actividades extractivas de recursos naturales no renovables está gravada por una alícuota adicional del 25% (veinticinco por ciento) que se aplicará previa deducción de los siguientes conceptos:*

a. Un porcentaje variable, a elección del contribuyente, de hasta 33% de las inversiones acumuladas en exploración, desarrollo, explotación, beneficio y en protección ambiental, directamente relacionada con dichas actividades, que se realicen en un monto máximo equivalente al 100% de dichas inversiones.

b. El 45% de los ingresos netos obtenidos por cada operación extractiva de recursos naturales no renovables durante la gestión que se declara.... Para las empresas productoras de minerales y/o metales, los ingresos netos por cada operación extractiva son el valor del producto comercializable puesto en el lugar de la operación minera. Esta deducción tiene como límite un monto anual de Bs. 250.000.000 por cada operación extractiva.

2. El origen del proceso de verificación realizado por la Administración Tributaria, se encuentra en el Informe SIN/GGJ.P/DI/INI/1539/2012 de 7 de agosto de 2012, emitido respecto a la solicitud de rectificatoria de las Declaraciones Juradas F-595, gestión 2007 –Alícuota Adicional a las Utilidades de la Compañía Minera Tiwanacu (demandante), en el que a tiempo de sugerir el rechazo de lo solicitado, sugirió se efectuó una verificación externa en el IUI F-580 bajo la modalidad puntual Revisión del Estado de Resultados al 30(09/2007 en la cuenta Amortizaciones, Castigos y Ajustes y su efecto en la determinación del IUI.

3. Con ese antecedente, se emitió la OVI 2912OVI0008 de 16 de agosto de 2012, y se requirió a la empresa contribuyente, la presentación de la documentación solicitada en el formulario de fojas 14, actuaciones notificadas mediante cédula, el 21 de agosto de 2012. Consta también en obrados, que ambos fueron notificados mediante cédula, el 29 de agosto de 2012.

4. El 27 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación que cursan de fojas 46 a 49 de la carpeta I, por no haberse entregado la documentación requerida. En cada una de las referidas actas, se impuso la multa de 3.000 UFV.
5. El 31 de octubre de 2012, se dictó la Vista de Cargo 32-0312-2012, en la que se determinó sobre base cierta (Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007), que:
 - a. En la Subcuenta “Ajuste para Balance” compras de bienes, servicios y pago de planillas de sueldos con fondos que provienen de los contribuyentes Compañía Minera “Celeste” Ltda. y la Empresa Minera Ayacucho S.R.L.
 - b. En la Subcuenta N° 17062 “Diferencia en Liq. Mat. y Mercaderías” no se presentó documentación de sustento, por lo que se observó el importe registrado de Bs. 173.209,56.

Con esos antecedentes, se determinó una deuda tributaria de 8.004.367 UFV y se calificó su conducta como omisión de pago. La resolución incluye un cuadro de subconceptos y fundamentos legales de los cargos.

6. La Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012, determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones de la demandante, en la suma de Bs. 3.964.815 y aplicó la multa igual al 100% del tributo omitido y adicionalmente, la suma de 12.000 UFV por multas por incumplimiento a deberes formales.
7. La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, con Resolución ARTT-LPZ/RA 0308/2013 de 8 de abril de 2013, anuló la Resolución Determinativa, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo N° 32-0312-2012 de 31 de octubre de 2012 inclusive, por haber considerado que ambos actos administrativos son nulos en razón de que carecen de fundamento y sustento técnico sobre la liquidación previa de la deuda tributaria y la base imponible.
8. Por su parte, la resolución jerárquica, impugnada en el proceso, dejó sin efecto la resolución de alzada y dispuso que la Autoridad Regional de la ARTT se pronuncie en el fondo.

2. De la demanda.

La demanda es una reiteración de los argumentos expuestos en la Resolución ARTT-LPZ/RA 0308/2013 de 8 de abril de 2013 y se sustenta en las siguientes pretensiones:

- a) Nulidad de la Vista de Cargo por inobservancia de los arts. 96 del Código Tributario y 18 de su Reglamento, por falta de exposición de los hechos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan su contenido. Alca también, que nunca fue notificado con la Orden de Verificación y que emerge de una solicitud de aprobación de una declaración jurada rectificatoria. Asimismo, que si ya se dictó la Resolución Administrativa 23-0189-120 de 7 de agosto de 2012, con la que se rechazó la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada del IUI de la gestión 2012, no podía iniciarse ningún otro procedimiento por el mismo hecho, mientras no se resuelva la impugnación presentada, de modo que se incurrió en un doble proceso por el mismo hecho.
- b) Nulidad por carecer de fundamento la base imponible liquidada sobre base cierta y ser contradictoria, infundada y arbitraria porque vulnera la seguridad jurídicas y el debido proceso. Agregó que la Vista de Cargo no fundamentó sobre qué información se efectuó la revisión y peor aún, no detalla cuál fue la documentación entregada por el contribuyente. Error en el que también incurrió la Resolución Determinativa.
- c) Prescripción de la determinación tributaria, se vulneró el cómputo de la prescripción previsto por la Disposición Adicional Sexta de la Ley 291.

3. Del proyecto analizado.

En el proyecto del Magistrado Relator se propone declarar probada la demanda, con los siguientes argumentos:

1. Aunque no existe vulneración al no bis in ídem, existió lesión al principio de buena fe previsto en el art. 4.e) de la Ley 2341, al haberse dispuesto la verificación ante la presentación de la solicitud de rectificación/corrección a las declaraciones juradas del contribuyente.
2. Que son evidentes los vicios acusados en la Vista de Cargo, aunque no se lesionó su derecho a la defensa.
3. Respecto a la prescripción de la acción y sanción tributaria, no se emitió pronunciamiento por que no fueron objeto de resolución en sede administrativa.

4. Fundamenta disidencia.

- i. Es evidente que, en las instancias de impugnación tributaria no se emitió pronunciamiento de fondo respecto a la existencia o inexistencia del adeudo tributario, pues en alzada, se dispuso la nulidad de obrados hasta la vista de cargo, por la existencia de vicios de forma, mientras que en instancia jerárquica, se anuló dicha

resolución y se ordenó que la ARIT La Paz, resuelva en el fondo, por haberse considerado que no existen vicios de nulidad en los actos administrativos tributarios de la Administración Tributaria.

- ii. Se discrepa en la afirmación relativa a que se infringió el principio de buena fe, al haberse dispuesto una verificación especial como emergencia de la presentación de una solicitud de rectificación/corrección de la declaración jurada de la empresa contribuyente, en razón, de las facultades de control, fiscalización, verificación e investigación reconocidas por el art. 100 del Código Tributario que encontrarían su expresión, en la previsión del art. 78-I del Código Tributario, pues las declaraciones juradas gozan de presunción de verdad; sin embargo, ésta es *iuris tantum*.

Tampoco se sustentó con ningún argumento, cuál fue la **actuación objetiva** que permite afirmar que se vulneró el principio de buena fe, previsto en el inc. e) del art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que señala que "... en la relación de los particulares con la Administración, se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo...".

Sobre el punto, corresponde precisar que, la buena fe constituye uno de los pilares del ejercicio de los derechos y se constituye en uno de sus límites, el cual se encuentra reconocido en nuestra legislación en el art. 1279 del Código Civil, y, según la doctrina, exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una "*persona correcta*", de forma que los poderes públicos, no pueden defraudar la legítima confianza que los ciudadanos aprecian objetivamente en su actuación. En materia administrativa, se considera que el principio de buena fe, se expresa en los siguientes aspectos:

- La prohibición de ir contra los actos propios.
 - La doctrina del retraso desleal en el ejercicio de los derechos.
 - La doctrina del abuso de la nulidad por motivos formales (cuando un negocio jurídico ineficaz a consecuencia de un defecto formal es voluntariamente cumplido por las partes, puede ser contrario a la buena fe ejercitar después la acción de nulidad).
- iii. Por otra parte, en cuanto a los vicios de nulidad esgrimidos por la empresa demandante – quien reitera los fundamentos de la resolución de alzada, se tiene que en la demanda se ha señalado que

la Vista de Cargo es nula por inobservancia de los arts. 96 del Código Tributario y 18 de su Reglamento, por falta de exposición de los hechos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan su contenido.

Sobre el punto, el art. 96-I del Código Tributario, señala, que, bajo sanción de nulidad, la vista de cargo, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado.

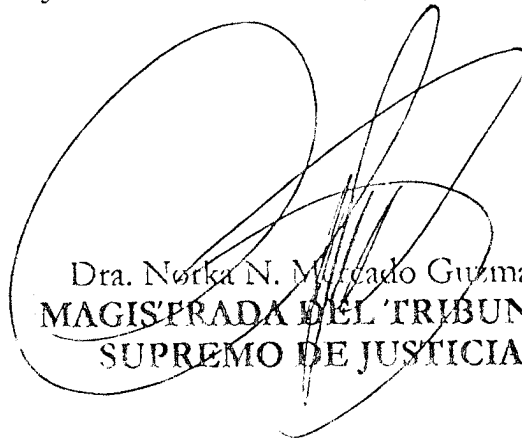
En autos, la Vista de Cargo 32-0312-2012 de 31 de octubre de 2012, expresa con claridad, que como emergencia de proceso de Verificación Externa emergente de la Orden de Verificación Externa N° 291OVI00008, se detectó que en la Declaración Jurada Formulario 580 IUIE, Sector Minero, no se determinó correctamente el impuesto. Se añade que la determinación fue realizada sobre **base cierta; con sustento en el Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007 (art. 43-I CTB).**

Se hizo constar que en la Subcuenta “Ajuste para Balance” compras de bienes, servicios y pago de planillas de sueldos con fondos que provienen de los contribuyentes Compañía Minera “Celeste” Ltda. y la Empresa Minera Ayacucho S.R.L.. También, que se verificó el traspaso de la Utilidad Distribuible del Estado de Resultados de la gestión 2006 a la cuenta de gasto “Amortizaciones, Castigos y Ajustes” en la Subcuenta “Ajuste para Balance” por un importe de Bs. 11.260.589,98, monto que – en criterio de la Administración Tributaria – afecta la determinación del IUIE-1-580 de la gestión 2007. Se observó igualmente, que en esa cuenta, el registro del pago de impuestos como el RC-IVA del periodo diciembre/2006 y el pago del IUIE del ejercicio anterior (2006). De igual modo, se hizo constar que en la Subcuenta N° 17062 “Diferencia en Liq. Mat. y Mercaderías” no se presentó documentación de sustento, por lo que se observó el importe registrado de Bs. 173.209,56.

Se concluye entonces, que el acto administrativo en análisis, expuso los hechos, actos, datos y elementos que sustentan la determinación efectuada. Consta también, de fojas 718 a 719, que se efectuó una valoración de los conceptos y fundamentos legales de los cargos.

En coherencia con la Vista de Cargo 32-0312-2012 de 31 de octubre de 2012, la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-1174-2012 de 26 de diciembre de 2012.

- iv. Respecto a la afirmación de la demandante, respecto a que nunca fue notificada con la Orden de Verificación Orden de Verificación Externa N° 291OVI00008, dicho aspecto no es evidente, pues a fojas 18 consta la diligencia practicada mediante cédula el 29 de agosto de 2012.
 - v. Tampoco es evidente que la Orden de Verificación Externa N° 291OVI00008, emerge de la solicitud de aprobación de una declaración jurada rectificatoria, pues conforme se evidencia de fojas 5 a 10, en el Informe SIN/GC/P/DF/INF/1539/2012 de 7 de agosto de 2012, emitido respecto a la solicitud de aprobación de Rectificatoria del Form-595, Versión 2 Alícuota Adicional a las Utilidades por la gestión 2007, el personal de la Administración Tributaria en ese documento, recomendó su rechazo y adicionalmente, sugirió la programación de una verificación externa en el IUE-I-580 Sector Minero, modalidad puntual "Revisión en el Estado de Resultados al 30/09/2007 de la Cuenta "Amortizaciones, Castigos y Ajustes" y su efecto en la determinación del IUE gestión 2007" Se concluye entonces, que son dos situaciones diferentes, razonamiento que resulta aplicable al argumento referido a que si ya se dictó la Resolución Administrativa 23-0189-120 de 7 de agosto de 2012, con la que se rechazó la solicitud de rectificación de la Declaración Jurada del IUE de la gestión 2012, no podía iniciarse ningún otro procedimiento por el mismo hecho, mientras no se resuelva la impugnación presentada, de modo que se incurrió en un doble proceso por el mismo hecho.
5. Con la argumentación precedente, voto porque se declare **IMPROBADA** la demanda, manteniéndose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0840/2013 de 18 de junio de 2013. .



Dra. Norka N. Mercado Guzmán
**MAGISTRADA DEL TRIBUNAL
SUPREMO DE JUSTICIA**