24

Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

12-05-17
9:22

SALA PLENA

SENTENCIA:	42/2017.
FECHA:	Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE:	681/2008.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Estación de Servicio Surtidor "CANEDO ZONA MESA VERDE" contra la Superintendencia Tributario General.
MAGISTRADA RELATORA:	**Maritza Suntura Juaniquina.**

Pronunciada en cumplimiento del Auto de Acción de Amparo Constitucional Nº 3/2016 de 29 de julio, emitida por el Juez Segundo de Partido en lo Civil del Tribunal Departamental de Justicia de Chuquisaca, constituido en Juez de garantías que dispuso dejar sin efecto la Sentencia 96/2015 de 24 de marzo, emitida por Sala Plena de este Tribunal; y en consecuencia, ordenó la emisión de un nuevo fallo.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 33, interpuesta por la Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0425/2008 de 7 de agosto, dictada por el Superintendente Tributario General, la contestación de fs. 42 a 55, réplica, dúplica y los antecedentes de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

José Antonio Canedo Claros en representación legal de la Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde, formula demanda señalando que la Gerencia Distrital de Chuquisaca del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Determinativa Nº 177/2007 de 6 de diciembre de 2007, que fue anulada por la Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA 0049/2008, con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Vista de Cargo, determinación que fue recurrida por la Administración Tributaria en recurso jerárquico, que fue resuelto con la Resolución impugnada en el presente proceso, mediante la cual la autoridad demandada resolvió dejar sin efecto la Resolución de Alzada y mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa.

I.2. Fundamentos de la demanda.

1. **Falta de notificación con la resolución de radicatoria.** Señala que a pesar que en la resolución jerárquica impugnada, se hizo constar que ambas partes fueron notificadas con el decreto de radicatoria del recurso planteado por la Administración Tributaria, dicho actuado nunca fue puesto en su conocimiento, lo que demuestra la parcialización a favor de la Administración Tributaria, violando así los arts. 32 y 33 de la Ley Nº 2341 que señalan que debe notificarse al administrado con el recurso jerárquico, para que en uso de sus

derechos subjetivos, el debido proceso y el derecho a la defensa pueda contestar, razón por la cual son nulos los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

2. Señala que existe **nulidad de obrados** porque la Administración Tributaria puso en tela de juicio su personería para presentar cualquier memorial en el presente caso, no obstante, la resolución emitida por la Superintendencia General, apoyándose en los arts. 336 y 337 del Código de Procedimiento Civil aplicable por disposición del art. 5. II de la Ley N° 2492, estableció que "*es extemporánea y no corresponde pronunciamiento alguno*" (sic).

Agrega que ese razonamiento es plenamente contradictorio al ordenamiento jurídico, cuando el art. 58 del Código de Procedimiento Civil señala claramente qué documentos se deben presentar para representar a otra persona, además Víctor Camargo Marín, no dio por bien hecho lo actuado por su persona, haciendo aplicable el art. 254 num. 7) concordante con el art. 275 del procesal civil, dando lugar a la nulidad de obrados hasta el estado de que dicha persona, de por bien hecho lo gestionado a su nombre o asuma directamente su defensa, tal como reconoce la jurisprudencia en el Auto Supremo N° 2 de 3 de enero de 1987 de la Sala Civil I de la Excma. Corte Suprema de Justicia.

Continua indicando que el primer actuado fue notificado a través de cédula a Víctor Camargo Marín, la cual no le fue entregada, pese a que comunicó que la empresa tiene otro nombre y que desconocía el domicilio de Víctor Camargo, quien ya no vivía en la ciudad. Con esa información, la Administración Tributaria debió notificar mediante edictos, como lo estable el art. 121. III del Código de Procedimiento Civil.

3. Refiere también la **falta de apreciación de pruebas**, señalando que en el punto IV 3.2 (sic) extrañamente el SIN Regional Chuquisaca en el recurso jerárquico dice que las pruebas no fueron presentadas al SIN, cuando claramente indica que el proceso determinativo fue realizado sobre la base de las declaraciones juradas de la gestión 2003 que se presentaron oportunamente y con base en la documentación emitida por un tercero (Superintendencia de Hidrocarburos). Transcribiendo los arts. 48 y 71. I, 100 nums. 5 y 6) Ley N° 2492, argumenta que el SIN Chuquisaca debió solicitar información a las entidades o empresas con las que tuvo relación comercial, pues el SIN Chuquisaca tenía que recabar información de REFISUR, EMPRESA BOLIVIANA de REFINACION y YPFB., consistente en libros mayores, menores IVA, IT, copias de sus facturaciones, balances, auditorías internas y/o externas con el respectivo dictamen, porque esos son los documentos válidos para realizar comparaciones, cruce de información y otros; pues eran las indicadas para brindar la información por ser las que le vendieron el producto (gasolina y diesel oil).

4. Seguidamente se refiere a la **nulidad de reparos**, manifestando que la Administración Tributaria se basó en la información de un tercero, como es la Superintendencia de Hidrocarburos, que dio informes globales presentados por los mayoristas que vendían el producto a las

estaciones de servicio, y no de fuente directa, que en el caso serían REFISUR, EMPRESA BOLIVIANA de REFINACION y YPFB.

Hace mención a los arts. 200. I y 210. I de la Ley N° 3092, que señalan el camino que debe seguir la Administración Tributara para realizar el cruce de información, y que es más, la información que supuestamente fue adquirida, no se conoce de dónde salió, porque no está respaldada por una carta de solicitud, legalización de copias y firmas de la autoridad que hubiera emitido dichos documentos, tampoco fueron respaldadas por notas fiscales que acrediten la venta de combustible, como lo hacen con las ventas que realiza YPFB, por tanto carecen de valor jurídico como prevén los arts. 100 nums. 5 y 6 de la Ley N° 2492 concordante con los arts. 12, 13, 20, 21, 34, de la CPE, 19, 1296, 1523 del Código Civil y 13 del Código de Procedimiento Civil.

Agrega que si bien la Superintendencia Tributaria General por mandato del art. 210. I Ley N° 3092 puede pedir información, ésta debería ser puesta en su conocimiento tal como dispone el referido artículo, aspecto que no sucedió porque no le pidió sus Libros Mayores, Menores IVA, IT, copias de sus facturaciones, balances, auditorías internas y/o externas con el respectivo dictamen a los mayoristas Y.P.F.B., E.B.R. y REFISUR que le vendían diesel y gasolina en la gestión 2003, para saber la verdad material de los hechos y solo se limitó a pedir información sin su participación, contraviniendo la norma citada. Consiguientemente, los únicos llamados a certificar y confirmar ventas de diesel y gasolina que se realizó a su empresa en la gestión 2003 son los distribuidores mayoristas.

5. También se refiere a la **nulidad en la emisión de la Vista de Cargo**, indicando que a fs. 157 a 161 cursan las solicitudes de la Dirección de Fiscalización, tanto por carta como por correo electrónico, donde se solicita NNFFS de respaldo a detalle del SIRESE. De la misma forma, a fs. 160 cursa la impresión de correo electrónico que envió Yolanda Flores, donde claramente menciona que no tienen respaldo de notas fiscales, para lo cual ordenan que se tome en cuenta el detalle de volúmenes obtenidos de la Superintendencia de Hidrocarburos; es decir, documentación obtenida ilegalmente por no estar respaldada por el SIRESE, tal cual solicitó el Jefe de Departamento de Fiscalización.

Agrega que a fs. 163, en el cuaderno procesal cursa la nota GDCH- DER-366 de 19 de septiembre de 2007, dirigida al Jefe de Departamento de Recaudaciones del SIN, donde claramente señalan que las declaraciones juradas realizadas son veraces, y que surge la incongruencia, porque dicha carta fue recibida a horas 18:30 de la misma fecha, pero el Informe GDCH/DF/IF/VI/125/2007 de fs. 169 a 170 es de 17 de septiembre y la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800038/028/2007 de fs. 171 a 172, es de la misma fecha, de manera que puede apreciarse que fueron realizados sin tomar en cuenta las solicitudes del Jefe del Departamento de Fiscalización y las respuestas a esas solicitudes, evidenciándose que el SIN actuó sin tomar en cuenta la normativa legal vigente porque el plazo para entregar ese informe ya prescribió.

Añade que el Operativo 280-Gasolineras fue ordenado el 7 de septiembre de 2006, y el 18 de septiembre fue asignando a la Lic. Ericka Inclan G.,

como Fiscalizadora. Del 18 de septiembre de 2006 al 17 de septiembre de 2007, que supuestamente estaba el informe final y la Vista de Cargo, fue un año que tuvieron para dicho efecto, por tanto, ambos están fuera de término porque conforme consta a fs. 163, el 19 de septiembre recién recibieron las respuestas a solicitudes realizadas con anterioridad, apreciándose que existió mala fe, irresponsabilidad, violación al principio de debido proceso, además que existirían supuestas falsedades ideológicas y materiales de documentos e incumplimiento de sus deberes formales en el proceso de investigación conculcando así sus derechos fundamentales, afirmación que sustenta con la permisión del art. 104 de la Ley N° 2492 la cual señala el procedimiento de la fiscalización.

6. También se refiere a la **nulidad de acta**, señalando que el Acto N° 015/2007, no existe en el cuaderno procesal porque solo son hojas en blanco (ver fs. 205 a 207), que dice Acta de Comité, es o ha sido una reunión interna no sujeta a formalidades por parte de la normativa legal.

Esa Acta 015/2007, dice que las pruebas de descargo presentadas por SOMCO S.R.L. carecen de valor, fue mencionada en la Resolución Determinativa, la cual no existe; sin embargo el SIN Chuquisaca y la Superintendencia Tributaria General, señalan que solamente es un jueguito interno que pueden o no realizar y que la prueba que presentó fue de conocimiento de un grupito que se reunió para tomar en cuenta su descargo o no.

Continua señalando que lo cierto y evidente, es que en un Comité de Evaluación necesariamente tiene que haber recibido una instrucción de autoridad competente, que en el caso sería el Gerente de Impuestos Regional Chuquisaca, anomalías que se evidencian en el cuaderno procesal en perjuicio de su persona por el manejo irresponsable y malicioso hacia los contribuyentes, por lo que este Tribunal deberá ordenar la investigación respectiva para determinar la responsabilidad tal cual lo establece la Ley N° 1170 (LEY SAFCO).

7. Finalmente se refiere a la existencia de **confesión de parte** en los cuadernos de trabajo, menciona el Lic. Peter Campos, Jefe del Departamento de Fiscalización del SIN Chuquisaca, en la carta de 13 de julio de 2007 dirigida a la Lic. Marlene Ardaya Gerente de Fiscalización del SIN, la anulación OVI-Operativo 280-Gasolineras en razón de los problemas que se detallaron en el informe GDCH-DF-451/2007 que cursa en el cuaderno procesal a fs. 150 a 153.

En el numeral IV Impuestos Nacionales-Regional Chuquisaca, claramente manifestó que los reportes de la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB pueden tener errores de trascripción, por tanto, las copias de las notas fiscales emitidas a los contribuyentes son los únicos documentos válidos para el respaldo; asimismo, recomendó que se deje sin efecto la OVI Operativo 208-Gasolineras, porque las Estaciones de Servicio tienen tanques de almacenamiento de diferentes capacidades, solicitud que a su modesto entender, es una confesión de parte que se constituye en una de las pruebas más importantes y decisivas en un proceso la cual es corroborada por el art. 1321 de Código Civil concordante con los arts. 347

a 403 del Código de Procedimiento Civil, por lo que el juez sin más trámite, ni prueba pronunciara sentencia.

I.3. Petitorio.

En mérito a lo expuesto, pide se declare probada la demanda, se deje sin efecto la resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/425/2008 y la Resolución Determinativa N° 177/2007 y consiguientemente vigente la Resolución de Recurso de Alzada STR/CHQ/RA/0049/2008.

II. De la contestación a la demanda.

Que la autoridad demandada responde en forma negativa, señalando que conforme acredita la diligencia cursante a fs. 337 del expediente el 21 de mayo de 2008, el demandante José Antonio Canedo Claros fue legalmente notificado con el decreto de radicatoria STG/SC/DR/0199/2008 mediante copia de ley fijada en la Secretaría de la Superintendencia Tributaria General, de conformidad al art. 205. I de la Ley N° 3092, y añade que el procedimiento del recurso jerárquico no prevé la contestación del recurso, sino la etapa de prueba de 10 días siguientes posteriores a la fecha de notificación con la admisión, además pueden presentarse alegatos orales o escritos, consecuentemente manifiesta que la aseveración del demandante no se ajusta a la verdad de las actuaciones procesales, además infiere que el demandante de forma deliberada o por desidia no presentó sus alegatos en conclusiones.

Con relación a la nulidad, el art. 35 inc. c) de la Ley N° 2341, refiere a la nulidad de pleno derecho, no es aplicable al caso, porque la emisión y notificación del decreto de radicatoria, se sujetaron estrictamente a las normas procedimentales contenidas en los arts. 205. I y 219 de la Ley N° 3092 (Título V del CTb).

Refiriéndose a la afirmación de que el SIN Chuquisaca, puso en tela de juicio su personería, señala que los arts. 336 y 337 del Código de Procedimiento Civil aplicables por disposición del art. 5. II de la Ley N° 2492, la excepción de incapacidad o impersonería en el demandante, debe ser presentada antes de la contestación a la demanda, y en el caso de autos, en mérito a que le Administración Tributaria no planteó excepción antes de contestar el recurso de alzada, resultó extemporánea su observación, por lo que no correspondió pronunciamiento alguno.

Adicionalmente, el demandante, acompañó copias legalizadas del testimonio de transferencia de cuotas de capital, fotocopia de cédula de identidad, inhabilitación del NIT de SOMCO S.R.L., y otros documentos y se apersonó señalando expresamente el proceso, y que era propietario unipersonal de la empresa, por tanto, su argumento, no tiene sustento material ni jurídico.

Manifiesta que la Administración Tributaria, mediante nota GNF/DIF-N/733/2005 de 17 de mayo de 2005 solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos información sobre los volúmenes comercializados de Gasolina y diesel por la gestión 2003, información proporcionada con nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 3 de junio de 2005, consistente en un listado

de los mayoristas distribuidores de combustibles, listado de estaciones de servicio a nivel nacional; reportes mensuales de volúmenes de venta de productores a los mayoristas (por mayorista), reporte mensual de volúmenes vendidos por los mayoristas a las estaciones de servicio, movimiento mensual de volumen del producto por estación de servicio, información mensual sobre volúmenes importados y comercializados de diesel reportados por los importadores y precios vigentes en la gestión 2003, información emitida por un ente público competente y especializado en la materia, tiene pleno valor probatorio con arreglo al art. 217 *in fine* de la Ley N° 3092.

Continua señalando que como resultado de la verificación de la información proporcionada por dos fuentes (SOMCO S.R.L. y la Superintendencia de Hidrocarburos), la Administración Tributaria estableció diferencias que no fueron desvirtuadas documentalmente por el contribuyente puesto que no respaldó sus afirmaciones en la etapa de descargos, ni en la instancia de alzada, porque no existe en obrados prueba suficiente que desvirtué la determinación efectuada.

Refiere también, que de acuerdo con los antecedentes, la Administración Tributaria obtuvo información de la Superintendencia de Hidrocarburos SIRESE sobre la comercialización mensual mayorista de gasolina Especial y Diesel Oil y de YPFB sobre el diesel oil importado correspondiente a la gestión 2003 y que la Administración, en base a los volúmenes de gasolina especial diesel local e importado adquiridos por SOMCO S.R.L., según reportes remitidos por los proveedores mayoristas a la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB por un total de Bs.10.035.659, así como la información obtenida de la base de datos (SIRAT 2), estableció la cantidad de los productos vendidos a los consumidores finales, determinando cantidades mensuales para la gestión 2003, multiplicando por el precio del litro de gasolina y diesel, determinó diferencias a favor del Fisco en los periodos enero a diciembre de la gestión fiscalizada por Bs. 760.765 que dio, aplicado el impuesto omitido, dio como resultado la suma de Bs. 98.899. En consecuencia, se evidencia que la información obtenida por la Administración Tributaria se halló plenamente respaldada con sujeción a lo establecido en los arts. 43. I, 73 de la Ley N° 2492 y el art. 217 *in fine* de la Ley N° 3092, por lo que se concluye que no existe nulidad en los reparos efectuados por la Administración Tributaria como erróneamente aduce el demandante.
Por otro lado manifiesta que la Administración Tributaria no cuestionó la veracidad de las declaraciones juradas, sino que no declaró la totalidad de sus ventas.

Señala también, que el 4 de octubre de 2006 la Administración Tributaria notificó a SOMCO S.R.L. (actual Estación de Servicio Surtidor Canedo Zona Mesa Verde) con el formulario de Orden de Verificación Interna F-7520 y el 17 de septiembre de 2007 emitió la Vista de Cargo, el cual fue pronunciado en el plazo previsto en el art. 104. V) de la Ley N° 2492, por lo que el argumento del demandante carece de sustento jurídico.

En otro punto refiere que notificado el ahora demandante con la Vista de Cargo, presentó descargos consistentes en reportes de la cantidad adquirida de combustible, así como saldos de los combustibles al final de

mes y sus mermas, que no cuentan con documentación de respaldo, tales como las facturas de compras ni otra documentación que avale dicha información, la cual fue valorada en el Comité de Evacuación mediante Acta de Comité N° 015/2007 de 19 de noviembre de 2007, que concluyó señalando que los saldos de combustible expuestos en dichos cuadros fueron considerados como no facturados y que no cuentan con respaldo documental, razón por la que no modificaron los cargos establecidos, motivo por el cual, el demandante incurre en afirmaciones que no se sujetan a la verdad de las actuaciones procesales por lo que no existiría mérito para la investigación de responsabilidades de acuerdo a la norma 1178 como equivocadamente pretende el ahora demandante.

Finalmente refiere que al haber sido observada la información obtenida por la Administración Tributaria y con la finalidad de contar con mayores elementos de juicio, la Superintendencia Tributaria General en uso de sus facultades solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos confirmara la información supuestamente contradictoria proporcionada por esa entidad regulatoria, habiendo la Superintendencia de Hidrocarburos mediante nota SH-4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio de 2008 precisado que la aclaración pertenecía a otra Estación de Servicio (Oqharikuna), y con relación a SOMCO S.R.L. afirma que se mantiene invariable la información enviada mediante nota SH-4302 DRC-1905/2005 de 3 de junio de 2005 al SIN que fue reportada a la Superintendencia de Hidrocarburos por los ex-mayoristas e importadores en calidad de declaraciones juradas.

Complementariamente, la nota enviada por el Lic. Peter Campos tuvo respuesta mediante CITE GNH/DIF/N-1834/2007 de 29 de agosto de 2007 manifestándole que no son justificativos suficientes ni causales de anulación, por lo que no era procedente anulación del Operativo 280, debiendo proseguirse y cerrarse con los informes correspondientes para cada una de las Ordenes de Verificación, de modo que se evidencia que no existiría ninguna confesión de parte de la Administración Tributaria como erróneamente manifestó el ahora demandante. Por otra parte señaló, que la Administración Tributaria no es parte en el proceso por lo que es impertinente e inadmisible la confesión de parte.

II.1. 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.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil; habiendo sido presentadas la réplica y dúplica, posteriormente en atención al memorial de fs. 133 por el cual se hace conocer la determinación del Juez de garantías que dispuso dejar sin efecto la Sentencia 96/2015, a fs. 138 se dispuso el sorteo de la presente causa.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

De la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia que:

El 6 de octubre de 2006, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Víctor Camargo Marín representante legal de SOMCO S.R.L., con la Orden de Verificación Interna 00062800038, en la que comunicó que de la confrontación de la información proporcionada por empresas mayoristas sobre ventas de gasolina, diesel local e importado y gasolina premium (lo que corresponda), con las declaraciones juradas presentadas mediante Form. 143 (Débito Fiscal), se detectó que no declaró la totalidad de sus ventas durante la gestión 2003, estableciendo diferencias por Bs.760.764 que da origen al impuesto omitido de Bs.98.899, emplazándolo a que en el término de cinco (5) días presente la Orden de Verificación, Libro de Ventas, Declaraciones Juradas F-143 (IVA), F-156 (IT) y Notas Fiscales emitidas en los períodos enero a diciembre 2003 (fs. 2 a 9 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

Que el 17 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria labró el Acta de Infracción 125522 a SOMCO S.R.L., por haber incumplido la obligación de asentar cronológicamente las notas fiscales y no haber determinado en qué casos correspondía la agrupación de registro de sus ventas; igualmente en la misma fecha labró el Acta de Infracción 125531 por la falta de notariación de los Libros de Ventas de los períodos de septiembre a diciembre 2003 (fs. 15 y 18 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El mismo 17 de septiembre la Administración Tributaria emitió el Informe Final GDCH/DF/IF/VI/125/2007 que señala que de la verificación y análisis comparativo entre los ingresos consignados en las declaraciones juradas F-143 (IVA) y las compras realizadas por el contribuyente reportadas por la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB (gasolina, diesel local e importado), determinó diferencias a favor del fisco por ingresos percibidos y no declarados en los períodos enero a diciembre 2003, impuesto omitido que alcanza a Bs.98.899 (fs. 169 a 170 de antecedentes administrativos, carpeta 1).
8 de 22

El 20 de septiembre de 2007, la Administración Tributaria notificó mediante cédula al representante legal de SOMCO SRL, con la Vista de Cargo 10/VC/VI/00062800038/028/2007, de 17 de septiembre de 2007 e Informe Final GDCH/DF/IF/VI/125/2007, que determina sobre base cierta un saldo a favor del fisco por IVA, Deuda Tributaria que alcanza a Bs.167.656 equivalente a 134.086 UFV, que incluye el impuesto omitido, mantenimiento de valor e intereses, concediéndole el plazo de 30 días improrrogables para formular sus descargos y presentar prueba referida al efecto conforme el art. 98 de la Ley N° 2492 (CTb) (fs. 171 a 175 de antecedentes administrativos).

El 22 de octubre de 2007, José Antonio Canedo Claros, por SOMCO S.R.L., presentó nota a la que adjunta documentación de descargo a la Vista de Cargo, que consiste en detalles de compras de combustible y pérdidas por mermas (fs. 187 a 202 de antecedentes administrativos,

carpeta 1). El 19 de noviembre de 2007, el Comité de Evaluación emitió el Acta N° 015/2007, en la que analiza los descargos presentados, entre otros contribuyentes, por SOMCO S.R.L., de cuyo resultado establece que el descargo consistente en cuadro elaborados no cuentan con respaldo documental que desvirtúe la información proporcionada por la Superintendencia de Hidrocarburos y YPFB, por lo que decidió rechazarlos (fs. 205 a 207 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 21 de noviembre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Informe de Conclusiones GDCH/DF/IC/VI/070/2007, señalando que los descargos presentados fueron analizados por el Comité de Evaluación, según consta en Acta de Comité N° 015/2007, que los consideró no válidos, manteniendo el reparo determinado, y al no haber procedido el contribuyente a la cancelación de la Deuda Tributaria determinada, ni presentado descargos validos dentro de plazo establecido en la Vista de Cargo en aplicación al art. 98 de la Ley N° 2492 (CTb), se remite el expediente al Departamento Jurídico para la prosecución del trámite correspondiente, cuya Deuda Tributaria asciende a Bs.171.306 equivalentes a 134.561 (fs. 208 a 210 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 5 de diciembre de 2007, la Administración Tributaria emitió el Dictamen N° 116/07, que confirma la sanción preliminar, señalando que para los períodos de enero a septiembre de 2003, corresponde la sanción por Evasión conforme a los arts. 114, 115 y 116 de la Ley N° 1340 (CTb) y para octubre a diciembre 2003, incurrió en Omisión de Pago al tenor de los arts. 163, num. 3 y 165 de la Ley N° 2492 (CTb) (fs. 221 a 222 de antecedentes administrativos, carpeta 1).

El 14 de diciembre de 2007, la Administración Tributaria notificó al representante legal de SOMCO S.R.L. con la Resolución Determinativa 177/2007 de 6 de diciembre de 2007, que resuelve determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IVA correspondiente a los períodos de enero a diciembre 2003, que ascienden a Bs.251.402, equivalentes a 196.611 UFV e incluyen tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción (fs. 223 a 231 de antecedentes administrativos). La cual fue recurrida a través del Recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alada STR/CHQ/RA 0049/2008 de 15 de abril de 2008 que dispuso anular la Resolución Determinativa N° 177/2007 de 6 diciembre de 2007.

Habiendo la Administración Tributaria interpuesto recurso jerárquico el cual fue resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0425/2008 de 7 de agosto de 2008 que resolvió revocar totalmente la resolución de alzada y mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 177/2007 de 6 de diciembre que es impugnada en el presente proceso.

IV. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que en su demanda, plantea la existencia de causas de nulidad del proceso administrativo, atribuibles a la falta de notificación con la

resolución de radicatoria del recurso jerárquico que fuera planteado por la Administración Tributaria, así como no haberse admitido su personería para presentar cualquier memorial.

Sobre el proceso de fiscalización, señala que:

i) En la resolución de recurso jerárquico se afirmó que no presentó pruebas a la Administración Tributaria, a pesar de indicarse que el proceso determinativo fue realizado sobre la base de las declaraciones juradas de la gestión 2003 que se presentaron oportunamente y con base en la documentación emitida por un tercero (Superintendencia de Hidrocarburos). Además, que en dicho proceso, debió solicitarse información a las entidades o empresas con las que tuvo relación comercial, porque fueron las que le vendieron el producto (gasolina y diesel oil).

ii) Que desconoce de dónde salió la información porque no está respaldada siquiera por una carta de solicitud, legalización de copias y firmas de la autoridad que hubiera emitido dichos documentos, tampoco fueron respaldadas por notas fiscales que acrediten la venta de combustible, como lo hacen con las ventas que realiza YPFB, por tanto carecen de valor jurídico como prevén los arts. 100 nums. 5 y 6) de la Ley N° 2492 concordante con los arts. 12, 13, 20, 21, 34, de la CPE, arts. 19, 1296, 1523 del Código Civil, art. 13 del Código de Procedimiento Civil. Acusa también, que esa información no fue puesta en su conocimiento, conforme manda el art. 210. I) Ley N° 3092.

iii) Acusa la nulidad en la emisión de la Vista de Cargo, por no haber sido emitida en el plazo señalado por las normas.

iv) Agrega que a fs. 163 en el cuaderno procesal, cursa la nota GDCH-DER-366 de 19 de septiembre de 2007, dirigida al Jefe de Departamento de Recaudaciones del SIN, donde claramente señalan que las declaraciones juradas realizadas son veraces, nota que fue recibida a horas 18:30 de la misma fecha; sin embargo, el Informe GDCH/DF/IF/VI/125/2007 de fojas 169 a 170 es de 17 de septiembre y la Vista de Cargo N° 10/VC/VI/00062800038/028/2007 de fojas 171 a 172, es de la misma fecha, de manera que puede apreciarse que fueron realizados sin tomar en cuenta esa información.

v) Que el Acta N° 017/2007, es nula porque no existe en el cuaderno procesal porque solo son hojas en blanco (fojas 205 a 207); sin embargo fue mencionada en la Resolución Determinativa.

vi) Que existe confesión de parte, porque el Jefe del Departamento de Fiscalización del SIN Chuquisaca, en la carta de 13 de julio de 2007 dirigida a la Lic. Marlene Ardaya Gerente de Fiscalización del SIN, solicitó la anulación OVI-Operativo 280-Gasolineras en razón de los problemas que se detallaron en el informe GDCH-DF-451/2007 que cursa en el cuaderno procesal a fojas 150 a 153.

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 CPC establece que *"el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".*

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

Ingresando al control de legalidad sobre si las normativas tributarias fueron correctamente aplicadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la Resolución Jerárquica impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, con base a los antecedentes del caso se establece lo siguiente:

IV.2. De las nulidades planteadas.

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.

Con relación al Debido Proceso la Sentencia Constitucional N° 0788/2010-R de 2 de agosto, señaló que: "*...el debido proceso, es entendido como el derecho de toda persona a un proceso justo, oportuno, gratuito, sin dilaciones y equitativo, en el que entre otros aspectos, se garantice al justiciable el conocimiento o notificación oportuna de la sindicación para que pueda estructurar eficazmente su defensa, el derecho a ser escuchado, presentar pruebas, impugnar, el derecho a la doble instancia, en suma, se le dé la posibilidad de defenderse adecuadamente de cualquier tipo de acto emanado del Estado, donde se encuentren en riesgo sus derechos, por cuanto esta garantía no sólo es aplicable en el ámbito judicial, sino también administrativo*".

En el caso de autos y de la revisión de obrados, se advierte que el proceso de determinación fue tramitado en estricto apego a disposiciones legales vigentes, que pese a las observaciones que ahora formula el contribuyente, éste asumió defensa, presentando los descargos que consideró pertinentes; con relación a la nulidad de la Vista de Cargo, por no haber sido emitida en el plazo señalado, corresponde hacer notar que de la revisión se evidencia que la Orden de Verificación Interna F 7520, fue notificada por cédula el 6 de octubre de 2006 (fojas 12 Anexo 1) y que la Vista de Cargo fue emitida el 17 de septiembre de 2007; es decir, dentro el plazo señalado en parágrafo V del art. 104 de la Ley N° 2492, razón por la cual los argumentos del demandante no tienen asidero legal; asimismo, se tenga presente que la norma tributaria no sanciona con la nulidad el hecho que la Vista de Cargo se emita fuera de dicho plazo.

La nota GDCH-DER-366 de 19 de septiembre de 2007, evidentemente señala que las Declaraciones Juradas del contribuyente son veraces; sin embargo, dicho aspecto nunca fue puesto en duda, porque el reparo emergió de haberse pagado menos tributo con relación al combustible efectivamente entregado por los proveedores mayoristas y Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos.

La ausencia del Acta N° 017/2007 no implica nulidad, sino simplemente una omisión formal al no haberse demostrado su inexistencia, ni la vulneración de los derechos del contribuyente con relación a la valoración de sus descargos.

Es preciso mencionar que ante el reclamo del contribuyente, la Superintendencia Tributaria General, con la finalidad de contar con mayores elementos de juicio solicitó a la Superintendencia de Hidrocarburos, confirmar la información supuestamente contradictoria proporcionada por esa entidad regulatoria, solicitud que fue hecha mediante nota STG-IT-0077/2008 de 20 de junio de 2008 y reiterada mediante nota STG-IT-0086/2008 de 8 de julio, la cual fue absuelta mediante nota enviada por el Superintendente de Hidrocarburos con CITE SH-4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio, en la que señaló que la única aclaración de los volúmenes comercializados es para el caso específico de la Estación de Servicio Oqhariquna de la ciudad de Sucre; consecuentemente, la duda que hubiera existido sobre la variación de los volúmenes, fue ratificada por la entidad pública llamada por ley para controlar los hidrocarburos en territorio el nacional. Que en el afán de querer conseguir mayores datos que coadyuvan a la averiguación de la verdad por parte de funcionarios del SIN, no se puede considerar como confesión de parte, en el entendido de 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, razón por la que no puede considerarse parte en el proceso, sino es una entidad que cumple las actividades que son inherentes al Estado.

A ello se añade, que el criterio de uno de los funcionarios de la Administración Tributaria, no se puede fundar para expresar un agravio, de manera que no existe acto administrativo tributario que acredite la existencia de confesión de parte, porque a más de dicha opinión, no existe el cuaderno de antecedentes que demuestre que en algún momento de la verificación, la administración tributaria hubiera resuelto de manera contradictoria, sin que este acto procesal sea trascendente, para ser anulado, ya que no determina un resultado distinto en la decisión administrativa de la Autoridad Tributaria por no existir pruebas de descargo, o coloque al administrado en estado de indefensión; es decir, que de los actuados descritos, no se advierte lesión al debido proceso porque no tuvo incidencia en el derecho a la defensa del contribuyente.

Concluyendo que, conforme a los principios a ser aplicados sobre nulidades descritos precedentemente, en el caso de autos la empresa demandante, 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, por lo que la demanda respecto a este punto debe ser declarada improbada.

IV.3. Del proceso de determinación de la deuda tributaria.

Es preciso partir de uno de los métodos de determinación de la Base Imponible establecidos en el art. 43 de la Ley 2492, como es la base cierta, la cual se realizará tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; lo que significa que tanto los documentos e informes que permitan establecer el hecho generador de un tributo,

constituyen documentos válidos por el Código Tributario Boliviano; en ese entendido la Administración Tributaria, al haber considerado y otorgado el valor correspondiente al informe emitido por la Superintendencia Tributaria actuó correctamente; más cuando los arts. 100 y 101 de la Ley 2492, otorgan a la Administración Tributaria, las amplias facultades de controlar, verificar, fiscalizar e investigar todo lo concerniente a los actos del contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributario; en consecuencia, la documentación ofrecida por la ex Superintendencia de Hidrocarburos y el Sujeto Pasivo han sido confrontadas, valoradas y analizadas por la autoridad demandada conforme a procedimiento; no existiendo por tanto vulneración al art. 68 núm. 6) y 10) de la Ley 2492.

Por otro lado y dentro del mismo ámbito del punto central de la controversia, el art. 81 de la Ley 2492, enfatiza: "*Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica...*"; asimismo, el art. 217 de la misma Ley, incorporado por Ley 3092, señala que: "*La prueba documental hará fe respecto a su contenido, salvo que sean declarados falsos por fallo judicial firme*", bajo este contexto normativo, dicho documento base ha cumplido con los requisitos legales exigidos por disposiciones tributarias, puesto que en ningún momento fue declarado falso por autoridad competente, y con mayor razón si dentro de las facultades de la autoridad tributaria demandada, ha solicitado a la entonces Superintendencia de Hidrocarburos confirmar la información objeto de controversia en apego al art. 73 de la Ley 2492, confirmación que fue respaldada con la nota SH – 4922 DRC-2101/2008 de 11 de julio, mediante la cual indica que con relación a SOMCO S.R.L., se mantiene invariable la información contenida en la nota SH–4302 DRC-1905/2005 de 3 de junio; por lo que el procedimiento de fiscalización fue realizado en apego a las disposiciones tributarias administrativas, puesto que se ha establecido que la contribuyente no ha informado la totalidad de sus obligaciones tributarias conforme a norma y procedimiento. Asimismo el art. 200.I de la Ley 2492 y el Decreto Supremo 28138 de 17 de mayo de 2005, hacen referencia a la admisión de copias fotostáticas simples, en la que establece que se deberá aceptar copias simples en reemplazo de las fotocopias legalizadas, situación que ocurrió en el presente caso, puesto que de antecedentes administrativos se corrobora los documentos debidamente legalizados.

Con relación a que las Declaraciones Juradas y notas fiscales presentadas por la ahora demandante no fueron valoradas y menos desvirtuadas por la Administración Tributaria, puesto que el Servicio de Impuestos Nacionales está obligado a demostrar lo contrario; al respecto el art. 76 de la Ley 2492, determina que: "*En los procedimiento tributarios administrativos (...) quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...*", en este sentido la demandante dentro de la fase de fiscalización y recursiva, tenía la carga de la prueba de hacer prevalecer sus argumentos respaldados con la prueba que refiere, más aún si el documento objeto de controversia fue de conocimiento directo de la demandante y tenía a su alcance todos los medios legales para poder demostrar que ese documento no cuenta con los requisitos legales señalados en su pretensión; aspecto que no ocurrió en ningún momento, pues hasta la interposición de la presente demanda, no existe reclamo alguno sobre la invalidez del informe de la entonces Superintendencia de Hidrocarburos.

Por otro lado respecto al valor jurídico de la documentación a la que se refiere el contribuyente, está por demás demostrado que los Cuadros de Comercialización Anual de Carburantes Mayoristas de Ventas de la gestión 2003 de Gasolina Especial y Diesel Oil, de la Superintendecia de Hidrocarburos es una información oficial que es manejada por el ente encargado de supervisión del aprovisionamiento de combustible en el mercado interno. Con relación a los cuadros de YPFB y la fotocopias de facturas giradas a nombre de la empresa ahora demandante, evidenciándose de manera clara e inequívoca que la aseveración hecha por el Servicio de Impuestos Nacionales es evidente y verdadera, más cuando el contribuyente no presentó prueba idónea que desvirtué la información proporcionada por estos terceros, en resumen, es correcta la interpretación realizada en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada en el presente caso materia de autos, toda vez que la Administración Tributaria, debió hacer uso efectivo de sus facultades de investigación y verificación conferidas por mandato del art. 66 de la Ley 2492, por lo que al margen de requerir información a terceros, debió cumplir eficaz y diligentemente con la carga de la prueba, presentando mayores elementos probatorios que generen convicción de la existencia y perfeccionamiento de las ventas efectuadas por la empresa contribuyente.

IV.4. Conclusión.

Del análisis precedente, este Tribunal concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria 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 ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 28 a 33 interpuesta por la Estación de Servicio Surtidor Canedo, y mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0425/2008 de 7 de agosto de 2008, dictada por la entonces Superintendencia Tributaria General.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 42 FECHA 15 de febrero
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Dra. Rita S. Nava Duran
Dr. Antonio G. Campero Segovia.
VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA