Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM SOCIAL Y ADM SEGUNDA
SUCRE BOLIVIA

SENTENCIA 42/2019

Expediente	: 218/2016
Demandante	: Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN
Demandado (a)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Tipo de proceso	: Contencioso administrativo.
Resolución impugnada	: AGIT-RJ 0635 de 14 de junio de 2016.
Magistrado Relator	: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez
Lugar y fecha	: Sucre, 8 de mayo de 2019.

VISTOS EN LA SALA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 16 a 24, interpuesta por Carlos Yamil Cuevas Urquiola, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución AGIT-RJ 0635/2016 de 14 de junio, la respuesta de fs. 30 a 34 vta., los antecedentes procesales, y

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Carlos Yamil Cuevas Urquiola, en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersonó interponiendo demanda contencioso administrativa, contra la resolución impugnada, expresando en síntesis:

Que mediante Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0024-2012, de 22 de septiembre, notificada al contribuyente el 9 de octubre de 2012, se instruyó tramitar por cuerda separada el procedimiento sancionador contra el contribuyente Maderera Boliviana Etienne S.A. MABET S.A., emergente de la obtención de valores fiscales por concepto de la sanción del IVA, indebidamente devuelto, al encontrarse su conducta prevista en el art. 165 de la Ley N° 2492, como contravención de omisión de pago, habiendo el sujeto pasivo interpuesto recurso de alzada contra la resolución administrativa de devolución indebida, resuelta por la ARIT, mediante Resolución N° 0085/2013 de 4 de febrero, que dispuso revocar parcialmente la Resolución N° 21-0024-

2012, modificándose el crédito fiscal indebidamente devuelto de Bs. 74.20|1 a Bs. 73.310, acto impugnado por el sujeto pasivo mediante recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución N| 0482/2013, que dispuso revocar

Emergente de los procesos de verificación externa, se establecieron reparos por Depuración de Crédito Fiscal en el IVA, toda vez que se estableció que el contribuyente indebidamente beneficios fiscales mediante CEDEIM´s, al incluir dentro de su crédito fiscal, facturas por servicios prestados fuera del territorio nacional, y por otro lado, el contribuyente considera como parte del crédito fiscal sujeto a devolución impositiva, facturas por compras no vinculadas con la actividad exportadora, contraviniendo los arts. 8.a) de la Ley N° 843, 8 del DS N° 21530, 13 y 15 de la Ley 1489.

La Resolución 0482/2013, establece la existencia de apropiación indebida de crédito fiscal por los conceptos señalados ut supra, evidenciándose que el contribuyente, obtuvo indebidamente CEDEIM´s, por el monto de UFV´s 43.988, equivalente a Bs.65.598, constatándose la existencia de indicios que configuran su conducta como contravención de omisión de pago.

Dentro del pazo plazo establecido en el art. 168 de la Ley N° 2492, para presentar descargos, el contribuyente presentó memorial con argumentos de descargo para desvirtuar la sanción establecida en el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-0482-2015.

Evaluados los descargos, éstos no pudieron desvirtuar el ilícito tributario incurrido por el contribuyente, por lo que en fecha 3 de diciembre de 2015, se emitió la Resolución Sancionatoria N° 18-0377-2015.

El 31 de diciembre de 2015, el contribuyente, interpuso Recurso de alzada contra la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, resuelto mediante Resolución Nº 0248/2016 de 28 de marzo, que dispuso anular obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 26-0482-2015 de 28 de septiembre, bajo el argumento de que previo a iniciar el procedimiento sancionatorio, se debe aguardar los resultados de la demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución Nº 0482/2013 de 22 de abril.

El 2 de marzo de 2016, la Administración Tributaria, interpuso recurso jerárquico contra la precitada resolución, que fue resuelta mediante Resolución Nº 0635/20167 de 14 de junio, que confirmó la Resolución Nº 0248/2016 de 28 de marzo, anulando obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 26-0482-2015 de 28 de septiembre, para que la Administración Tributaria,

inicie en su oportunidad el procedimiento sancionatorio correspondiente, de conformidad a lo previsto en el art. 212.b).I del Código Tributario (Ley Nº 2492).

I.2.- Fundamentos de la demanda

1.- Sobre la diferencia que existe entre un acto administrativo firme y la cosa juzgada, señaló que la AGIT, dispuso anular obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N°, bajo el fundamento que sobre la Resolución Nº 0482/2013, pesa una demanda contenciosa administrativa, cuya sentencia definirá la existencia o no de un monto indebidamente devuelto.

Al respecto, sostuvo que la AGIT no interpretó correctamente lo dispuesto por el art. 11.II.3) de la RND Nº 10-005-13, pues no comprende a cabalidad los efectos y elementos esenciales de un acto administrativo firme y la diferencia que existe entre cosa juzgada y acto administrativo firme.

Manifestó que es cierto que existe una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución Nº 0482/2013 y que lo resuelto en dicha demanda, tendrá incidencia en la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, sin embargo, el art. 11.II.3 citado ut supra, dispone de manera taxativa que la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador cuando la Resolución Administrativa adquiera firmeza.

En ese entendido debe considerarse que el procediendo sancionador fue iniciado de forma posterior a la emisión de la Resolución Nº 0482/2013, además contra dicho acto administrativo, no existe recurso administrativo posterior que pueda modificar lo resuelto en sede administrativa, constituyéndose esta resolución jerárquica, en título de ejecución tributaria, de conformidad a lo previsto en el art. 108.4 de la Ley Nº 2492, citando también lo previsto en el art. 131 del mismo cuerpo legal.

En ese contexto, la interposición de la demanda contenciosa administrativa impugnando la resolución jerárquica, no impide a la Administración Tributaria para que inicie el procedimiento sancionador por omisión de pago, en mérito al fallo contenido en la Resolución Nº 0482/2013 emitido por la AGIT.

Transcribiendo parte lo manifestado en las Resoluciones Nos. 113/0617/2007 de 29 de octubre y 1249/2015 de 21 de julio, sostuvo que la Administración Tributaria, en estricta aplicación del art. 131 de la Ley Nº 2492, párrafo cuarto, inició el cobro de la deuda confirmada y por ende el procedimiento sancionador, dando cumplimiento a la Resolución 0482/2013,

emitiendo el Auto Inicial de Sumario Contravencional y de forma posterior la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, y que de la revisión del citado acto administrativo, se evidencia que la gerencia operativa inició el procedimiento sancionatorio simplemente por el monto confirmado a favor del fisco en la Resolución Nº 0482/2013, y no así por el monto revocado, por lo que en ningún momento se estaría ocasionando daño alguno al contribuyente, pues dicho procedimiento sancionatorio por omisión de pago, se elaboró de conformidad con los arts. 165 de la Ley Nº 2492 y 42 del DS Nº 27310.

Por otro lado, cabe aclarar que lo dispuesto en el art. 11.II.3 de la RND Nº 10-005-13, no hace mención a que la resolución administrativa que inicia el procedimiento sancionador, deba adquirir la calidad de cosa juzgada, como erradamente interpreta la AGIT, pues solo establece que la Resolución Administrativa debe tener calidad de firme, señalando que no se debe confundir cosa juzgada con firmeza del acto administrativo, citando sobre el tema, lo establecido en la SCP Nº 1892/2013 de 29 de octubre y la SCP Nº 0249/2012 de 29 de mayo de 2012, y la Sentencia Nº 296/2015 de 25 de junio de 2015, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, consecuentemente, al haber adquirido firmeza el acto administrativo impugnado en su momento por el contribuyente, el mismo es susceptible de ser ejecutado en sede administrativa por la Administración Tributaria, independientemente de que sea sometido a control jurisdiccional.

Que de la jurisprudencia citada, se tiene que cualquier acto administrativo goza de obligatoriedad, exigibilidad, presunción de legitimidad y ejecutabilidad, asimismo es susceptible de ser impugnado en sede administrativa y sujeto a control jurisdiccional.

Por otro lado, adujo que corresponde tener presente lo dispuesto en el art. 131 párrafo cuarto de la Ley Nº 2492, disposición normativa que guarda relación con los arts. 25 y 108 del DS Nº 27350, marco legal del que se infiere que la resolución que resuelve el recurso jerárquico, se constituye en título ejecutivo susceptible de ser ejecutado por la Administración Tributaria, cualquiera sea el caso.

Que la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015 de 3 de diciembre, como acto administrativo, es susceptible de impugnación conforme el objeto del presente recurso de alzada, aspecto que refuerza el hecho de que lo dispuesto en la Resolución 0482/2013 y lo resuelto en la Resolución Sancionatoria Nº 18-

0377-2015, son actos administrativos independientes, consecuentemente la interposición de la demanda contenciosa administrativa contra la Resolución 0482/2013, no resulta ningún impedimento jurídico para el inicio del procedimiento sancionatorio correspondiente al ilícito tributario incurrido por el contribuyente.

En consecuencia, se tiene que para el inicio del procedimiento sancionador la resolución administrativa debe obtener la calidad de firme, más no la calidad de cosa juzgada, por lo que la AGIT, aplicó e interpretó incorrectamente los alcances del art. 11.II.3 de la RND Nº 10-005-13.

Denuncio vulneración al debido proceso en su elemento motivación de las resoluciones, pues el hecho que la AGIT haya interpretado ligeramente lo dispuesto en el art. 11.II.3 citado, no solo representa un error de apreciación, pues las resoluciones administrativas deben generar convicción en los sujetos procesales de la impugnación administrativa, para que cumplan las exigencias constitucionales de una debida motivación, en resguardo del derecho al debido proceso, citando al respecto, jurisprudencia contenida en la SC Nº 0758/2010-R de 2 de agosto, en ese sentido, se tiene que la fundamentación expuesta por la AGIT, no cumple con las exigencias constitucionales, pues no interpreta correctamente el art. 11.II.3 de la citada RND, al no diferenciar acto administrativo firme de cosa juzgada, tampoco lo contextualiza con otras disposiciones normativas, como los arts. 108 y 131 de la Ley Nº 2492, por lo que no se tiene que también se vulneró el derecho al debido proceso en su elemento motivación.

Denunció que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0635/2016, realizó una incorrecta interpretación y aplicación de la normativa correspondiente al presente caso, constituyéndose en una resolución *extra petita,* que introdujo indebidamente situaciones que no fueron planteadas por las partes, vulnerando el derecho al debido proceso en su elemento de congruencia de las resoluciones, pues de la lectura del recurso de alzada, el recurrente solamente solicitó, se dicte resolución revocando totalmente la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015 de 3 de diciembre, apreciándose que el contribuyente en ningún momento solicitó la nulidad de obrados, menos aún observó la validez del Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 26-0482-2015, por lo tanto, el fallo de la AGIT, es *extra petita.*

Finalmente añadió que, bajo los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, está se encontraba habilitada legalmente para iniciar el procedimiento sancionador por la devolución indebida, establecida en la Resolución Nº 0482/2013, sin embargo, en el hipotético caso de que la demanda contenciosa administrativa iniciada contra la Resolución AGIT-RJ 0482/2013, sea favorable para el contribuyente, y se deje sin efecto o revoque la citada resolución, los montos que fueran cobrados por concepto de la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, pueden ser devueltos a través de la acción de repetición, establecida en el art. 121 y siguientes de la Ley Nº 2492.

Por lo que en el caso hipotético de que la presente demanda, sea declarada probada, el demandante, tiene los mecanismos legales necesarios para hacer efectiva la devolución de los montos cobrados indebidamente por la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, situación que refuerza el inicio del procedimiento sancionador, en función a una resolución administrativa firme, en este caso la Resolución AGIT-RJ-0482/2013, no le causa perjuicio irreparable al contribuyente, aspecto que solicita se tenga presente a tiempo de emitir sentencia.

I.3 Petitorio.

En base a los argumentos resumidos, solicita se declare probada la demanda, y por consiguiente se revoque la resolución impugnada, manteniéndose firme y subsistente la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que admitida la demanda por providencia de fs. 26, mediante memorial cursante de fs. 30 a 34 vta., se apersonó Daney David Valdivia Coria, en representación legal de la AGIT, quien luego de exponer los antecedentes administrativos, en tiempo hábil contestó negativamente la demanda, expresando en síntesis lo siguiente:

Sobre la diferencia que existe entre un acto administrativo firme y la cosa juzgada, precisó que los arts. 9 de la Ley Nº 2166 y 64 de la Ley Nº 2492, reconocen a la Administración Tributaria, la facultad reglamentaria, que le permite dictar normas administrativas de carácter general para la aplicación de normas tributarias.

En el presente caso, dentro del marco del Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria, emitió la RND Nº 10-005-13 de 1 de marzo de 2013,

en la cual reglamenta los procedimientos sancionatorios para diferentes situaciones, entre las que se encuentra el procedimiento relacionado con la Devolución Indebida de Impuestos; por tanto, antes de ingresar al análisis de su contenido, se deja establecido que dicha resolución, está vigente y es fuente del Derecho Tributario Boliviano.

En ese entendido, de la lectura del art. 11.II.3 de la RND Nº 10-005-13 de 1 de marzo de 2013, se tiene que el proceso sancionador será iniciado una vez la Resolución Administrativa de devolución por CEDEIM, se encuentre firme *"considerando la suspensión del termino de prescripción de acuerdo a lo establecido en el art. 62 de la Ley Nº 2492, así como también lo señalado en el art. 1502 del Código Civil"*, sin embargo, en el presente caso, es evidente que la Administración Tributaria, en desconocimiento de su propia normativa, no consideró la suspensión prevista en dicha RND, emergente de lo dispuesto en el art. 62 de la Ley Nº 2492, iniciando el proceso sancionador contra el sujeto pasivo.

Que si bien los actos de la Administración Tributaria se presumen legítimos de acuerdo al art. 65 del Código Tributario, dichos actos deben ser emitidos en observancia y aplicación de la normativa tributaria vigente, en resguardo del principio de legalidad, aspecto concordante con el art. 48 del DS Nº 27113 (RLPA).

De tal manera que no existe confusión alguna entre firmeza del acto administrativo con la cosa juzgada y menos una aplicación o interpretación incorrecta, cuando de manera fundamentada y motivada, la instancia jerárquica sostuvo que es la propia Administración Tributaria quien estaría desconociendo su propia normativa y reglamentación como la RND Nº 10-0005-13.

Consecuentemente, siendo que en presente caso, la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0024-2012 de 20 de septiembre, en etapa administrativa fue revocada parcialmente por la por la Resolución AGIT-RJ 0482/2013 y en consideración a que dicho acto una vez concluida la impugnación por la vía administrativa, fue objeto de una demanda contenciosa administrativa, conforme lo establece el art. 2 de la Ley Nº 3092, se tiene que la Administración Tributaria inició el proceso sancionador del cual emerge la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, en clara vulneración de lo previsto en el art. 11.II.3 de la RND Nº 10-005-13, toda vez que para sancionar con una determinada cuantía al sujeto pasivo, debió contar con resolución firme

"considerando la suspensión del término de prescripción de acuerdo a lo establecido en el Artículo 62 de la Ley N°2492", extremo que no ocurrió al ser evidente que se encuentra en trámite la citada demanda contenciosa administrativa.

Con relación en sentido de que la resolución impugnada, es *ultra petita*, por haber introducido indebidamente situaciones que no fueron planteadas por las partes, toda vez que el contribuyente en ningún momento solicitó la nulidad de obrados, menos observó la validez del Auto Inicial de Sumario Contravencional, vulnerando el debido proceso, en su elemento congruencia de las resoluciones.

Al respecto, sostuvo que no corresponde bajo ningún concepto lo manifestado por el demandante, siendo que no solo pretende desconocer su propia normativa interna, sino desconoce los derechos, garantías y principios plasmados en la CPE, al haber iniciado un proceso sancionador en función a la devolución indebida del IVA, de los periodos, enero a diciembre de 2008, sin contar con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 23-0024-2012, con calidad de firmeza bajo los parámetros previstos en la citada RND, se tiene que dicho procedimiento no cumple con uno de los requisitos esenciales para estos procesos, es decir, que el Acto Administrativo carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, dando lugar a la indefensión del interesado, violando así lo dispuesto en el art. 36.II de la Ley N° 2341 (LPA), .

En consecuencia, todo lo vertido por la parte demandante, no expresa agravios de manera específica y puntual sobre la resolución impugnada, poniendo en evidencia el incumplimiento en que incurre el demandante, primero al emitir actos administrativos carentes de fundamentación y motivación, así como también respecto a los requisitos esenciales para la admisión de la demanda.

II. 1 Petitorio.

Concluyó solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-DJ 0635/2016 de 14 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCER INTERESADO Y SU PETITORIO.

Por memorial de fs. 80 a 84 vta., se apersonó Billie Echenique de Etienne, en representación de la Empresa Maderera Boliviana Etienne S.A., como tercer interesado, quien acreditando personería solicita se declare improbada la demanda.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, de la revisión de antecedentes procesales, se establece que:

El 20 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria, emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0024-2102, que resolvió establecer como importe indebidamente devuelto el monto de 75.164 UFV, que comprende impuesto indebidamente devuelto, mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del Crédito Comprometido, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, en observancia de lo establecido por el art. 128 de la Ley Nº 2492.

E 4 de febrero de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0085/2013, que resolvió revocar parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0024-2012, consiguientemente dejó sin efecto el importe de Bs. 73.108 más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor de crédito comprometido, correspondiente a los periodos enero diciembre de 2008, y mantiene firme y subsistente el importe de Bs. 1.093 más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido, correspondiente al crédito fiscal de facturas no vinculadas a la actividad exportadora de los periodos de mayo a julio de 2000.

El 22 de abril de 2013, se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ O482/2013 la cual resolvió revocar parcialmente la Resolución Nº 0058/2013, en la parte referida a la depuración del crédito fiscal IVA por los servicios prestados al exterior, manteniendo la misma firme y subsistente, cuyo importe alcanza a Bs.64.505, asimismo, mantener firme la revocación de la depuración del crédito fiscal IVA de Bs.8.400 observados por gastos no relacionados a la actividad las facturas Nos. 33, 80, 100, 116, 135, 5, 97, 124, 197 y 243, emitidas por Guevara & Gutiérrez SC, así como el crédito fiscal IVA de Bs. 204 por las facturas 148 y 42 del mismo proveedor, que corresponde al porcentaje del crédito fiscal depurado que no fue solicitado por el contribuyente su devolución, y mantener la depuración del crédito fiscal IVA de Bs. 1.0893 por las mismas facturas (148 y 42) en la parte no vinculada a la actividad gravada.

El 27 de octubre de 2017, la Administración Tributaria, notificó el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 26-0482-2015 que instruye Sumario Contravencional contra el contribuyente, conforme a los arts. 168 de la Ley Nº 2492 y 11 de la RND Nº 10-005-13, al existir indicios que configuran la contravención de omisión de pago prevista en el art. 165 de la citada ley, por concepto de devolución indebida de CEDEIM por el IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2008, concediendo un plazo de 20 días para la presentación de descargos.

El 12 de noviembre de 2015, la Sociedad Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET), presentó memorial de descargos, en el que solicita se deje sin efecto el Auto de Inicio de Sumario Contravencional Nº 26-0482-2015, en virtud a que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0482/2013, se encontraría impugnada.

El 11 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015 de 3 de septiembre, la cual resolvió, calificar la conducta del contribuyente como omisión de pago, previsto en el art. 165 de la Ley Nº 2492, asimismo, sancionarle con una multa de 47.956 UFV`s, correspondiente al 100% del tributo omitido, por la contravención de omisión de pago, por concepto de la sanción emergente de la devolución indebida de CEDEIM por el IVA de los periodos fiscales de enero a diciembre de 2008, aclara además que dicha multa fue reliquidada en función a lo establecido por la Resolución AGIT-RJ 0482/2013.

Ante esta circunstancia, la Sociedad Maderera Boliviana Etienne S.A. (MABET), a través de su representante legal, presentó Recurso de Alzada contra, resuelto mediante Resolución ARIT-LPZ/RA 0248/2016 de 28 de marzo, que anuló obrados hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional Nº 26-0482-215 de 28 de septiembre, emitido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del SIN, contra la Empresa Maderera Boliviana Etienne S.A., en consecuencia previos a iniciar el procedimiento sancionatorio, se debe aguardar los resultados de la demanda contenciosa administrativa interpuesta contra la Resolución AGIT-RJ- 0482/2013 de 22 de abril.

Como consecuencia de dicho fallo, el sujeto pasivo interpuso recurso jerárquico, resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0635/2016 de 14 de junio, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0248/2016 de 28 de marzo, en consecuencia, anuló obrados con reposición hasta el vico más

antiguo, esto es, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-0482-2015 de 28 de septiembre inclusive, para que la Administración Tributaria, inicie en su oportunidad el procedimiento sancionatorio correspondiente, de conformidad a lo previsto en el art. 212.b).I de la Ley N° 2492.

Contra esta determinación, el representante legal de la parte demandante, formuló demanda contencioso administrativa conforme consta de fs. 16 a 24, de obrados, dando lugar al proveído de fs. 120 que decretó "Autos para Sentencia".

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que del análisis y compulsa de antecedentes, se establece que la controversia en el caso objeto de análisis, se circunscribe en determinar si en el caso presente fue correcta la determinación asumida por la AGIT, en la resolución impugnada, al confirmar la Resolución ARIT N° 0248/2016 de 28 de marzo, que anuló el Auto de Sumario Contravencional N° 26-0482-2015 de 28 de septiembre, inclusive, bajo el fundamento de que contra la Resolución AGIT-RJ 0482/2013 de, pesa una demanda contenciosa administrativa, cuya sentencia definirá la existencia de un monto indebidamente devuelto, por el cual recién se podrá establecer la sanción correspondiente, señalando además que por la interposición de la demanda contenciosa administrativa, la citada resolución no adquirió calidad de firme, por lo que, en observancia al derecho del debido proceso, el procedimiento sancionatorio, está condicionado a los resultados de la mencionada demanda, acto administrativo con el que la parte demandante no está de acurdo, bajo el argumento de que la AGIT, no interpreta correctamente, lo dispuesto en la citada RND, pues no comprende a cabalidad los efectos de un acto administrativo firme, sus elementos y la diferencia que existe con la cosa juzgada, señalando además que el fallo es *"ultra petita"*.

ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

El Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, liberándolo del abuso de poder de los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control

de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En consecuencia, corresponde a este Tribunal, analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos por las instancias de impugnación, así como de la administración tributaria. Conforme los dispone el art. 109.I de la CPE, que todos los derechos por ella reconocidos, son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, por su parte los arts. 115 y 117. I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso, que se constituye en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria, conforme al mandato del art. 30. 12 de la Ley del Órgano Judicial.

En este contexto, una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos formulados por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos.

Ahora bien, a fin de dilucidar lo expuesto en la demanda, es pertinente, referirnos a la siguiente normativa.

Los arts. 9 de la Ley N° 2166 y 64 del Código Tributario Boliviano, reconocen a la Administración Tributaria, entre otras funciones, la facultad reglamentaria que le permite emitir normas administrativas, para la aplicación de normas tributarias, las cuales se convierten también en fuentes del derecho tributario, conforme señala el art. 5.7 de la citada ley.

En atención a lo descrito, la Administración Tributaria, emitió al RND N° 10-0005-13 de 1 de marzo de 2013, que reglamenta los procedimientos sancionatorios, entre los que se encuentra el relacionado con la devolución indebida de impuestos, misma que se encuentra vigente, y goza de presunción de constitucionalidad.

En ese contexto, el art. 11. Párrafo II. Numeral 3 de la citada resolución, se tiene que el Proceso Sancionador será iniciado una vez que la Resolución Administrativa de devolución de CEDEIM se encuentre firme, considerando la suspensión del término de prescripción de acuerdo a lo establecido en el art. 62 de la Ley N° 2492, así como también lo señalado en el numeral 2 del art. 1502 del Código Civil; sin embargo, en el caso de examen, es cierto que la Administración Tributaria, desconociendo su propia normativa, no consideró la

suspensión prevista en la nombrada RND, emergente de lo establecido en el art. 62 del Código Tributario Boliviano, iniciando el proceso sancionador contra el sujeto pasivo.

En ese contexto, si bien es cierto, los actos de la Administración Tributaria, se presumen legales, de acuerdo con lo previsto en el art. 65 de la Ley N° 2492, los cuales deben ser emitidos en observancia a aplicación de la normativa tributaria vigente, en resguardo del principio de legalidad previsto en el art. 180.I de la CPE, extremo concordante con lo estatuido en el art. 48 del DS N° 27113, que señala que el acto administrativo se presume valido mientras la nulidad del mismo no sea declarada en sede administrativa mediante resolución firme o en sede judicial mediante sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada.

De lo descrito precedentemente, es evidente que no existe confusión alguna entre firmeza del acto administrativo con cosa juzgada y menos con una aplicación o interpretación incorrecta, cuando de manera fundamentada y motivada, la AGIT, sostuvo que fue la propia Administración Tributaria, que estaría desconociendo su propia reglamentación, es decir, la RND N° 10-0005-13.

En consecuencia, en el caso objeto de examen, se advierte que la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 21-0024-2012 de 20 de septiembre, en fase administrativa, fue revocada parcialmente por la Resolución Nº 0482/2013 y considerando que dicho acto una vez concluida la impugnación por vía administrativa, fue objeto de una demanda contenciosa administrativa, conforme lo previsto en el art. 2 de la Ley Nº 3092, se evidencia que la Administración Tributaria, inició el proceso sancionador, emitiéndose la Resolución Sancionatoria Nº 18-0377-2015, vulnerando lo previsto en el art. 11.II.3 de la RND Nº 10-005-13, puesto que para sancionar al sujeto pasivo con una determinada cuantía debió contar con una resolución firme, considerando la suspensión del término de prescripción de acuerdo a lo establecido en el art. 62 de la Ley Nº 2492, extremo que no ocurrió en el caso objeto de análisis, al ser evidente que se encentra en trámite la citada demanda contenciosa administrativa.

Con relación, a que la AGIT, hubiera emitido una resolución *ultra petita,* por haber introducido indebidamente situaciones que no fueron planteados por las partes, vulnerando el debido proceso en su elemento congruencia, puesto

que el contribuyente en ningún momento solicitó la nulidad de obrados, menos aún observó la validez del Auto Inicial de Sumario Contravencional.

En este sentido, se advierte que al haber iniciado un proceso sancionador en función a una devolución indebida del IVA por los periodos enero a diciembre de 2008, sin contar la Resolución Administrativa de Devolución Indebida Nº 23-0024-2012 con calidad de firmeza, bajo los parámetros previstos en la nombrada RND, pues dicho procedimiento, es decir, el Acto Administrativo, carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, dando lugar a la indefensión del interesado, violando lo previsto en el art. 36.II de la Ley Nº 2341; hecho que motivó a la ARIT y a la AGIT, tomar la decisión de anular obrados, conforme se fundamentó precedentemente, no siendo por tanto evidente lo denunciado por la parte demandante.

CONCLUSIONES.

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0635/2016 de 14 de junio, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, errónea aplicación de la norma legal administrativa y tributaria que vulneran derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante, no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos de la resolución administrativa impugnada, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en los artículos 2.2 y 4 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, mantiene firme y subsistente la de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0635/2016 de 14 de junio.

Devuélvanse los antecedentes administrativos a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sea cumpliendo el procedimiento que corresponda.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

Magistrado Relator: Dr. Carlos Alberto Egüez Añez

Abog. Gualberto Torrez Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

Sentencia Nº 42/2019 Fecha: 08/05/2019

Libro Tomas de Razón Nº I

Dr. Jaime Alberto Cortez Zambrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA