



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA PRIMERA
SENTENCIA N° 45

Sucre, 16 de mayo de 2019.

DATOS DE LAS PARTES Y DEL PROCESO.

Expediente : 035/2016- CA
Demandante : PETROSUR S.R.L.
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria.
Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo.
Resolución Impugnada : R.J. N° 1858/2015 de 3 de noviembre.
Magistrada Relatora : María Cristina Díaz Sosa

VISTOS EN SALA PLENA.

La demanda contenciosa administrativa de fs. 2 a 20, interpuesta PETROSUR S.R.L., representado por Alberto Ernesto Emilio Lema Cavour, que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2015 de 3 de noviembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, Daney David Valdivia Coria; planteamiento de incidente de nulidad de obrados y respuesta a la demanda de fs. 148 a 150; memorial de solicita se tenga presente del tercer interesado de fs. 163 a 166 vta.; los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I ARGUMENTOS DE LA DEMANDA Y CONTESTACIÓN.

1.- Demanda y petición.

Manifiesta el demandante que:

Fue notificado con el Auto Motivado N° 25-000265-15 de 24 de febrero de 2015, que resuelve anular de oficio hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la notificación con la Orden de Verificación N° 0013OVE02310, vulnerando derechos constitucionales como son el debido proceso, seguridad jurídica, congruencia, el principio constitucional de non bis in ídem, pues mediante este auto motivado dictado por la administración tributaria impugnado, se decidió anular de oficio y sin cumplir previamente los requisitos exigidos en la normativa vigente, el proceso de verificación, más aún cuando de las pruebas cursantes en su poder en original

y fotocopia legalizada fueron entregadas y ahora se pretendería sin escuchar a la otra parte anular obrados y causarles graves perjuicios y volver a iniciar otro procedimiento ya habiéndose llevado a cabo el mismo y sin darles lugar a la defensa. Toda vez que durante la verificación llevada a cabo, se han entregado los documentos necesarios la misma que fue cotejada con el original conforme consta en el Acta de Recepción firmada por la funcionaria actuante y nota de entrega, haciendo notar que se realizó ésta presentación dentro de término establecido por ley, asimismo notificada con la Vista de Cargo, se presentaron los descargos necesarios y pasado el término de 60 días no emitieron el acto tributario definitivo y contradictoriamente, como si fuese su error, después de casi dos años, les notifican el 5 de marzo de 2015 con cuatro autos motivados de anulación de los procesos de verificación.

Conforme la revisión de antecedentes, un acto sólo será anulable cuando carezca de requisitos formales para alcanzar su fin o causen indefensión a los administrados, hecho que ocurre en el presente caso, empero, conforme al principio de preclusión se tiene que el proceso es un conjunto de actos recíprocamente coordinados de acuerdo a las reglas preestablecidas donde se: *"impone a las partes la carga de aprovechar libremente las oportunidades procesales en el plazo que tienen, señalando su producción, por lo que, dichos actos procesales deberán ser cumplidos en cada etapa procesal correspondiente, sin que pueda volverse atrás lo que se debió cumplir a su tiempo. (Manual e Derecho Procesal Civil Gonzalo Castellanos Trigo Tomo I)*. Aspecto por el cual debió proseguirse con el procedimiento ya que presentaron los descargos originales, los que fueron cotejados y devueltos. A continuación, transcriben los arts. 35 y 36 de la Ley N° 2341, concluyendo que las causales inmersas en tales artículos, cumple con la pretensión del ente fiscal, lo que se constituye en un agravio no sólo a la empresa sino a la propia normativa, por cuanto el auto no señala con claridad cual la violación a la norma, cual la infracción o la falta de los requisitos, no existe indefensión de su parte, ni de la administración tributaria o vicios de procedimiento, referida a la notificación de las ordenes de verificación y presentación de documentación, en su defecto si debió anularse este procedimiento con los actuados posteriores pero no retrotraerse hasta el inicio



del proceso de verificación. Lo que se pretendió con la anulación de este proceso, es encubrir el tiempo abundante transcurrido y evitar la defensa que en derecho les corresponde, eludir principios constitucionales del debido proceso, seguridad jurídica, non bis in ídem.

Por otra parte, la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0590/2015, ANULA obrados hasta el vicio más antiguo, hasta el Auto de Admisión de 16 de abril de 2015 inclusive y rechazar el Recurso de Alzada interpuesto por Petrosur S.R.L., que impugna el Auto Motivado N° 25-000265-15 de 24 de febrero de 2015, emitido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, por ser un acto no impugnabile conforme los fundamentos técnicos-jurídicos que anteceden de conformidad con el art. 212-c) de la Ley 3092. Señala que el art. 4 de la Ley 3092, aclara que además de los dispuesto por el art. 143 del Código Tributario Boliviano, el Recurso de Alzada ante la Superintendencia Tributaria hoy Autoridad de Impugnación Tributaria será admisible contra: 4. Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria.

Conforme a lo anterior indica que, el auto motivado impugnado es definitivo y en consecuencia se aplicó mal la norma, pues solamente se limita a señalar que es un acto impugnabile pero no explica por qué no se constituye en un acto definitivo, negando el derecho a la defensa. A continuación, transcribe el art. 27 de la Ley N° 2341, referido al acto administrativo, resumiendo que el acto administrativo es una manifestación o declaración de voluntad emitida por una autoridad administrativa en forma ejecutoria, es de naturaleza reglada o discrecional y tiene la finalidad de producir un efecto de derecho, ya sea crear, reconocer modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva frente a los administrados. Goza de obligatoriedad, exigibilidad, presunción de legitimidad y ejecutabilidad; es impugnabile en sede administrativa y sujeta a control jurisdiccional posterior cuando se trata de actos administrativos no definitivos, lo que no implica que aquellos actos administrativos no definitivos, no puedan ser cuestionados; sin embargo, en este último caso se lo hará en ejercicio del derecho de petición consagrado en el art. 24 de la CPE y solamente de manera preventiva. (SSCC N° 0249/2012 de 29 de mayo).

Prosigue e indica cuales los caracteres jurídicos esenciales del acto administrativo. Luego diferencia los actos administrativos definitivos indicando que son susceptibles de impugnación ya sea mediante recursos administrativos o por vía jurisdiccional posterior, son los definitivos y los equivalentes o asimilables, éstos últimos porque pese a que no resuelven el fondo de la cuestión, sin embargo, impiden totalmente la tramitación del problema de fondo y por tanto, reciben el mismo tratamiento que un acto denominado definitivo; mientras, los actos administrativos de trámite o de procedimiento son los pasos intermedios que suelen dar lugar a la obtención del acto final o último o que sirven para la formación del mismo, se refieren expresamente a los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico, que antes o luego de la emisión del acto administrativo, deben cumplirse.

En esa lógica el Auto motivado impugnado 25-00265-15, es un acto constitutivo porque modifica o extingue una relación jurídica ya que anula obrados incluso hasta antes de la notificación de las órdenes de verificación que conforme al art. 104 de la Ley N° 2492, dispone textualmente: " *Sólo en los casos que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con la Orden de Fiscalización, emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciendo su alcance, tributos y periodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación de él o de los funcionarios actuantes, conforme lo dispuesto en normas reglamentarias*". En el caso se ha emitido Ordenes de Verificación que determinan el inicio del procedimiento de fiscalización, en consecuencia, la nulidad e incluso la reimpresión de las mismas y notificación correspondiente implica continuar con el procedimiento y pone fin a una actuación administrativa, causando indefensión, más aún cuando la empresa ha presentado dentro de término hábil lo requerido conforme al acta de recepción de documentación. Por otra parte, el art. 57 de la Ley N° 2341, establece que los recursos administrativos no procederán contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión. Igual pronunciamiento es aplicable en materia tributaria conforme al



art. 195 de la Ley N° 2492. En conclusión, es aplicable lo dispuesto por el art. 27 de la Ley N° 2341, que dispone que los actos administrativos definitivos, los que tengan carácter equivalente y/o los de procedimiento que incidan directamente en la resolución administrativa definitiva, pueden ser objeto de los recursos de impugnación intraproceso y cuando éstos son agotados, la resolución administrativa adquiere firmeza o causa estado y en caso de crear derechos a favor de los administrados, solamente podrían ser modificados merced a un control jurisdiccional ulterior de los actos administrativos, aspecto que deviene del contenido del principio de "autotutela", disciplinado por el art. 4-b) de la Ley N° 2341. Por ende, la anulación de obrados e incluso el rechazo del recurso de alzada, vulnera sus derechos constitucionalmente protegidos conforme al art. 115 de la CPE. Así como el debido proceso, el de igualdad de las partes, el Non bis in idem, proporcionalidad, seguridad jurídica y de cosa juzgada.

Peticiona en ese sentido se declare PROBADA su demanda, en consecuencia, revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2015 que confirma la resolución de alzada y en consecuencia se admita éste recurso al constituirse en un acto impugnabile el Auto Motivado N° 25-000265-15.

2.- Contestación a la demanda y petición.

La AGIT, mediante memorial presentado el 26 de septiembre de 2016, cursante de fs. 127 a 136, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con el siguiente argumento:

El demandante expresa argumentos generales, reiterativos y subjetivos, que pretenden la verificación y análisis de argumentos ya resueltos por la AIT, demostrando con ello el incumplimiento de los requisitos indispensables para su interposición establecidos en el art. 327 num. 5), 6) y 7) del Código de Procedimiento Civil; pese a que tiene la carga procesal de demostrar la violación expresa, interpretación errónea o aplicación indebida de la ley en que se hubiese incurrido, se limita a exponer antecedentes y normas, sin señalar los motivos técnico jurídicos que respalden su demanda, resultando insuficiente, imprecisa y carente de relevancia jurídica por no fundamentar los agravios sufridos.

Después de una exposición suscita de los antecedentes administrativos, aclara que todos los actos que emanan de la AT en un proceso son actos administrativos,

empero se consideran definitivos sólo aquellos que dan fin al proceso o solicitud, siendo los previos y/o de mero trámite los que forman parte de los pasos procedimentales para llegar a la decisión final o cuando tienden a redireccionar y/o subsanar algún defecto advertido en el mismo, aspecto que es mal interpretado por el demandante, pues un proceso de determinación se encuentra conformado por un conjunto de actuados siendo los principales la Orden de Verificación, Vista de Cargo y Resolución Determinativa, pero emergen otros en el transcurso de su trámite con características particulares en cada caso que coadyuvan a la prosecución del proceso, pero que no concluyen el proceso, de donde se tiene que el Auto Motivado N° 25-000265-15 de 24 de febrero, se constituye en un acto administrativo que surge de las características y/o hechos sucedidos en el caso en particular, en el que se suscitó duda en la presentación de documentación original, dando lugar a que el ente fiscal, con el objeto de subsanar dicho vicio, decida anular el proceso de determinación, sin que ésta anulación de lugar a la conclusión del mismo como mal entiende el sujeto pasivo, cuando considera que el anular obrados hasta la orden de verificación daría lugar a un nuevo proceso, más aun cuando se ordena su reimpresión a efecto de que no se emita una nueva orden de verificación con diferente alcance, en resguardo a la seguridad jurídica y derecho a la defensa que tiene el sujeto pasivo.

De ello se concluye que, no corresponden los argumentos de la demanda, pues con la nulidad se precauteló el derecho a la defensa del ahora demandante, comunicándole además una decisión del ente fiscal que repercute en el proceso de determinación pero que no concluye el mismo, por lo que no puede considerarse un acto administrativo con carácter definitivo o equivalente, que sea recurrible, no encontrándose alcanzado por lo dispuesto en el art. 4 num. 4) de la Ley N° 3092.

Aclara que no corresponde invocar la Ley N° 2341, toda vez que los actos impugnables se encuentran claramente definidos en el CTB, no existiendo vacío legal que amerite su aplicación supletoria, evidenciándose que el Auto Motivado 25-000265-15 no da fin al proceso de determinación sino que es un acto administrativo que subsana un defecto de forma en cuanto a la recepción de documentos, tampoco determina la imposibilidad de proseguir el proceso de



determinación ni causa indefensión al Sujeto Pasivo, puesto que la anulación fue incluso solicitada por el propio sujeto pasivo en su memorial de descargo a la Vista de Cargo y en consideración a que la presentación en originales de la documentación requerida determina uno de los reparos, otorga la posibilidad de presentar de forma cierta e indudable las facturas observadas y la documentación de respaldo en originales en resguardo a su derecho.

Puntualiza que, el art. 195 – II. de la Ley N° 2492 CTB, dispone que el recurso de alzada no es admisible contra “otras actuaciones administrativas previas”, afirma que el Auto Motivado impugnado no se adecúa a los actos administrativos que puede ser impugnados de acuerdo a los artículos 143 de la Ley N° 2492 y 4 de la Ley N° 3092, por no ser un acto definitivo que finalice el proceso de determinación, sino un acto o medida interna que subsana un defecto de forma, pues con lo dispuesto proseguirá el proceso de determinación con la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda presentar las pruebas que crea convenientes, en resguardo del debido proceso y seguridad jurídica; resolver lo contrario generaría lineamiento contrarios al principio de legalidad, seguridad jurídica y afectación al debido proceso, abriendo la posibilidad de impugnar todos los actos administrativos intermedios generando dilaciones contrarias a derecho.

En cuanto al argumento del demandante, referido a la vulneración del principio constitucional Non bis in ídem, refiere que al tratarse de un argumento nuevo que no fue reclamado ante la AIT, no corresponde su consideración, por cuanto no puede pretenderse subsanar errores o negligencias con la presente demanda, por ser contraria a lo previsto en los artículos 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 CTB, y los artículos 198 inc. e) y 211 num. I de la Ley 3092, debiendo observarse el principio de congruencia, convalidación, preclusión e igualdad de partes.

Solicita se tenga presente lo señalado en la Sentencia 229/2014 de 15 de septiembre, emitida por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia y la jurisprudencia contenida en los Autos Constitucionales N° 099/2012 RCA de 6 de julio, 0056/2010-RCA, 0117/2010 RCA y 212/2012 RCA, además de la Sentencias Constitucionales N° 0733/2014-AAC y 0365/2005-R.

Por último, invoca como referentes doctrinales a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-1028/2012, y como jurisprudencia a la Sentencia N°

510/2013 de 27 de noviembre y las Sentencias Constitucionales N° 1444/2013 de 19 de agosto y 824/2012 de 20 de agosto.

Concluye peticionado, se declare IMPROBADA la demanda interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1859/2015 de 3 de noviembre, emitida por la AGIT.

II ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

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

1. El 26 de abril de 2013, la AT notificó a PETROSUR SRL, con la Orden de Verificación Externa (OVE) N° 00132OVE02310, dando inicio a la verificación del crédito fiscal IVA, contenido en facturas declaradas por la referida empresa, en los períodos octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, y otorgándole el plazo de cinco días para la presentación de la documentación requerida.

Mediante nota PTS/SCZ/GG/366/2013 de 6 de mayo de 2013, PETROSUR SRL hizo entrega a la AT de la documentación solicitada, consistente en Facturas de Compras, Medios de Pago, Declaraciones Juradas, Libros de Compras.

El 6 de septiembre de 2013, la AT notificó al sujeto pasivo con el Requerimiento N° 00119079, solicitándole nuevamente la presentación de la documentación inicialmente requerida. Ante este requerimiento, PETROSUR SRL, mediante notas PTS/SCZ/GG/744/2013 de 13 de septiembre y PTS/SCZ/GG/785/2013 de 9 de octubre, solicitó prórroga de veinte (20) días hábiles para su cumplimiento, emitiendo la AT el Proveído N° 24-002120-14 de 29 de septiembre, en el que, dando respuesta a ambas notas, otorga una última prórroga de cinco (5) días a partir de su notificación.

Transcurrido el plazo otorgado la AT emitió y notificó la Vista de Cargo CITE: SIN/GGSCZ/DF/PD/VC/00724/2014, de 10 de octubre de 2014, misma que establece sobre Base Cierta reparos a favor del Fisco en el IVA, determinando un importe total de la deuda tributaria de 1.917.588,99 UFV, equivalentes a Bs3.826.318,73.- y otorga al sujeto pasivo el plazo de 30 días improrrogables a partir de su legal notificación, para formular sus descargos y presentar prueba referida al efecto, de conformidad con el art. 98 de la Ley N° 2492.



Posteriormente el 19 de noviembre de 2014, PETROSUR SRL presentó memorial de descargos en el que además solicitó la nulidad de la Vista de Cargo, tras cuya evaluación e Informe CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/INF/0252/2015, la AT emitió y notificó el Auto Motivado N° 25-000265-15 de 24 de febrero, resolviendo Anular obrados de oficio hasta la notificación de la Orden de Verificación N° 0013OVE02310, recomendando su reimpresión y nueva notificación conforme lo establece el art. 83 de la Ley 2492 CTB.

2. Interpuesto el Recurso de Alzada contra el referido Auto Motivado, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZA/RA 0590/2015, que resolvió ANULAR obrados hasta el Auto de Admisión y RECHAZAR el Recurso de Alzada interpuesto por PETROSUR SRL, por ser el Auto motivado un acto no impugnabile.

3. Contra la determinación de la instancia de alzada, el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2015 de 3 de noviembre que, a su vez, CONFIRMÓ la Resolución de Recurso de Alzada.

III PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Consecuentemente, en virtud a las situaciones dilucidadas en la resolución jerárquica impugnada, encontrándonos limitados a tratar los agravios relativos al contenido del Auto Motivado, por no haber sido objeto de ninguna de las resoluciones de instancias de impugnación; se establece que el objeto de la controversia dentro del presente procesos, radica en determinar, si el Auto Motivado N° 25-000265-15 se constituye, o no, en un acto administrativo impugnabile.

IV ANÁLISIS JURÍDICO LEGAL JURISPRUDENCIAL.

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

administrativa. En consecuencia, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por las instancias de impugnación. Conforme lo dispone el art. 109-I de la Constitución Política del Estado, que señala que todos los derechos por ella reconocidos son directamente aplicables y gozan de iguales garantías para su protección, de su parte los arts. 115 y 117-I de la misma norma, garantiza el derecho al debido proceso que se constituye también en uno de los principios de la jurisdicción ordinaria conforme al mandato del art. 30-12 de la Ley del Órgano Judicial que señala: "...impone que toda persona tenga derecho a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido en disposiciones jurídicas generales aplicables a los que se hallen en una situación similar". En la que además se busque la averiguación de la verdad material, trascendente para que el proceso conduzca a decisiones justas, en un Estado Social Constitucional de Derecho, donde la solución de los conflictos, se basa en el establecimiento de la verdad como como única garantía de la armonía social.

V ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Previamente corresponde señalar que con el fin de dar concreción a la previsión contenida en el art. 180 - II. de la Constitución Política del Estado, que garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales, las leyes procesales han instituido sistemas y medios de impugnación a través de los cuales es posible corregir, modificar, revocar o anular los actos y resoluciones judiciales que le ocasionen agravios a las partes, tomando por principio general que todo acto jurisdiccional es impugnabile. Sin embargo, resulta no menos evidente, que en ocasiones la propia Ley, obedeciendo a criterios de trascendencia de la resolución o la necesidad de salvar dilaciones innecesarias del proceso, limita justificadamente el acceso a determinados medios de impugnación, sin que por ello se considere afectado el derecho a la impugnación que asiste a las partes.

En ese contexto, el ejercicio del derecho a la impugnación no puede concebirse como una potestad absoluta o ilimitada que otorgue al litigante la posibilidad de impugnar cuanta resolución considere gravosa a sus intereses, a través de cualquier medio de impugnación o en cualquier tiempo y forma; por el contrario,



este derecho, reconocido a nivel constitucional, debe ser ejercido conforme a los requisitos, exigencias y condiciones previamente normadas por la ley procesal. Para el caso de autos, al tratarse de la impugnación de un acto emitido por la Administración Tributaria en el desarrollo de un proceso de determinación, corresponde remitirnos a la Ley N° 2492 CTB, en cuyo art. 143 complementado con el art. 4 de la Ley 3092, establece que: *"El Recurso de Alzada será admisible sólo contra los siguientes actos definitivos: 1. Las resoluciones determinativas; 2. Las resoluciones sancionatorias; 3. Las resoluciones que denieguen solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; 4. Las resoluciones que exijan restitución de lo indebidamente devuelto en los casos de devoluciones impositivas; 5. Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias en defecto o en lugar del sujeto pasivo; 6. Acto administrativo que rechaza la solicitud de presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras; 7. Acto administrativo que rechaza la solicitud de planes de facilidades de pago; 8. Acto administrativo que rechaza la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación.; y 9. **Todo otro acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria**"* (la numeración y negrillas son nuestras)

Invocando el artículo transcrito precedentemente, **el demandante alega** que el Auto Motivado N° 25-000265-15 de 24 de febrero de 2015, se constituye en un "acto administrativo definitivo", pues la nulidad de obrados dispuesta hasta la notificación de la Orden de Verificación y la reimpresión de la misma, conllevan, a partir de lo dispuesto por el art. 104 de la Ley N° 2492 CTB, la conclusión de la determinación llevada a cabo y el inicio de una nueva fiscalización, siendo en consecuencia susceptible de impugnación. A efecto de verificar si los argumentos del demandante son ciertos, corresponde primeramente establecer qué actos administrativos ostentan la calidad de definitivos, al respecto el TCP en su SC 249/2012 de 29 de mayo, estableció que: *"(...) a) Los actos administrativos definitivos son aquellos **declarativos o constitutivos de derechos**, declarativos porque se limitan a constatar o acreditar una situación jurídica, sin alterarla ni incidir en ella; y constitutivos porque crean, modifican o extinguen una relación o situación jurídica. Éstos se consolidan a través de una resolución definitiva; ingresando dentro de este grupo,*

*por vía de excepción, aquellos actos equivalentes, que al igual que los definitivos, **ponen fin a una actuación administrativa.***

(...) los actos administrativos susceptibles de impugnación, ya sea mediante los recursos administrativos o por vía jurisdiccional ulterior, son los definitivos y los equivalentes o asimilables, estos últimos porque pese a que no resuelven el fondo de la cuestión, sin embargo, impiden totalmente la tramitación del problema de fondo, y por tanto, reciben el mismo tratamiento que un acto denominado definitivo, porque con mayor razón son impugnables."

Ante este entendimiento, resulta pertinente referirnos a La Ley N° 2341 LPA, aplicable supletoriamente por mandato del art. 74 – I. de la Ley N° 2492 CTB, que en relación a la procedencia e improcedencia de los recursos administrativos, en su art. 56, dispone:

*"I. Los recursos administrativos proceden contra toda clase de **resolución de carácter definitivo o actos administrativos que tengan carácter equivalente**, siempre que dichos actos administrativos a criterio de los interesados afecten, lesionen o pudieren causar perjuicio a sus derechos subjetivos o intereses legítimos. II. Para efectos de esta Ley, se entenderán por resoluciones definitivas o actos administrativos, que tengan carácter equivalente a aquellos **actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa.**"*, y

*"Artículo 57° (Improcedencia) No proceden recursos administrativos contra los actos de carácter preparatorio o de mero trámite, **salvo que se trate de actos que determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento o produzcan indefensión**". (las negrillas son añadidas)*

Por último, corresponde resaltar que el art. 55 del DS 27113 Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA) dispone: *"Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. **La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.**"*

Conforme lo previsto en la normativa expuesta precedentemente, se tiene que la nulidad de oficio dispuesta por autoridad administrativa, al igual que en el ámbito jurisdiccional, tiene como fin el saneamiento del procedimiento cuando en su



transcurso se detectaren omisiones o defectos procesales, que pudieran constituirse en vicios que conlleven nulidades de actos administrativos definitivos posteriores, situación que responde además a la observancia del principio de economía procesal, interrelacionado con los de impulso procesal, concentración, celeridad, preclusión, de conservación, saneamiento, etc.

Consiguientemente, en virtud a los criterios normativos y jurisprudenciales invocados, es posible inferir que el acto administrativo que dispone la nulidad de oficio, por lo general, en virtud a su fin y efectos, no se constituye en un acto administrativo definitivo o similar, susceptible de ser impugnado de forma independiente, ya que, en primer lugar, por su finalidad, sólo evidencia la existencia de errores procesales que puedan trascender en una revocatoria o nulidad de los actos administrativos definitivos con el objeto de sanearlos; y en segundo lugar, por el efecto que conlleva, de invalidar todas las actuaciones posteriores a los vicios identificados y reestablecer o retrotraer el proceso a su estado anterior, no puede declarar ni constituir derechos u obligaciones en favor o en desmedro del administrado, ni tampoco puede ingresar a dilucidar, alterar o modificar la situación jurídica, de la cuestión principal dilucidada en el proceso.

En tal sentido, encontrándose establecido que la nulidad de oficio no se constituye en un acto administrativo definitivo, corresponde ingresar a verificar si, como argumenta el demandante, para el caso de autos, la anulación dispuesta, se ha constituido, por sus efectos, en un acto administrativo definitivo.

A efecto de resolver aquello, es necesario identificar con precisión los efectos que conlleva la nulidad decretada en el presente caso en concreto, teniéndose dispuesto en el mismo Auto Motivado N° 25-000265-15 la anulación de obrados hasta la notificación con la Orden de Verificación N° 0013OVE02310, recomendando la reimpresión de dicha Orden de Verificación; situación que conforme a los argumentos del demandante, en virtud al art. 104 I. de la Ley N° 2492 CTB, implica la conclusión de una primera verificación y el inicio de una nueva.

Al respecto, la referida norma dispone: "***I. Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se***

iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan.”(las negrillas son añadidas)

De la lectura del artículo invocado, se advierte que esta norma regula sólo aquellas situaciones en las que la AT, además de hacer uso de su facultad de verificación, pretenda llevar a cabo una Fiscalización (dejando en claro que fiscalización y verificación no son lo mismo), estableciendo que dicha Fiscalización se iniciará con la emisión de una Orden de Fiscalización; consiguientemente, del contraste de los hechos acontecidos en el caso de autos con los presupuestos fácticos previstos en la norma invocada, se advierte que este precepto normativo resulta inaplicable a la situación analizada, por no concurrir las premisas descritas en la propia norma, pues en los antecedentes consta que la AT desde el principio hizo uso de su facultad de verificación, habiendo iniciado un proceso de Verificación Externa y no una Fiscalización, así como tampoco en el Auto Motivado se ha dispuesto la nulidad con el afán de modificar la facultad invocada por la AT y/o el alcance del proceso de determinación, o ampliarlos al de una Fiscalización, sino que por el contrario se ha mantenido el alcance de la verificación pues se ha instruido la reimpresión de la Orden de Verificación, sin ninguna alteración.

Asimismo, realizando incluso la aplicación del referido artículo por analogía al presente caso, resulta evidente que en su contenido establece que el hito que marca el inicio de la Fiscalización, es **la emisión de la Orden de Fiscalización**, situación que aplicada al caso de autos, se asimilaría a la emisión de la Orden de Verificación, aspecto que no ha sido instruido en el Auto Motivado impugnado, pues si bien en este se dispone la reimpresión de la Orden de Verificación, no puede considerarse a este acto mecánico como la emisión de una nueva Orden de Verificación, por cuanto este documento ya se encuentra generado con un objeto y alcance determinados, que no han sido objeto de modificación alguna para su reimpresión, desvirtuando con ello las aseveraciones del demandante, toda vez que en los hechos no se ha dado inicio a una nueva verificación.



Consiguientemente, se concluye que no es cierta la acusación que formula el demandante la señalar que el Auto Motivado N° 25-000265-15 es un acto administrativo, pues a partir de él no se inicia con un nuevo procedimiento de determinación sino que se subsanan situaciones que a futuro podrían conllevar la nulidad del futuro acto administrativo definitivo, como es la Resolución Determinativa, lo que no implica además afectación a los derechos del sujeto pasivo, ni tampoco le genera indefensión, quien con la nueva notificación se encuentra nuevamente con posibilidad ilimitada de presentar y producir cuanta prueba considere pertinente para demostrar la legitimidad de sus transacciones y su derecho al Crédito Fiscal, no habiendo demostrado además, ninguna situación extraordinaria que le imposibilite en la actualidad el presentar la documentación original extrañada por la AT y/o que justifique su solicitud de validar el contenido del acta de recepción de documentos anulada.

Por último, respecto al argumento expuesto por el demandante, en relación a la vulneración al principio Non bis in ídem, no corresponde ya su consideración por haberse evidenciado que el Auto Motivado, no constituye un acto administrativo definitivo, no existiendo un nuevo procedimiento que implique un doble procesamiento al demandante por los mismos hechos.

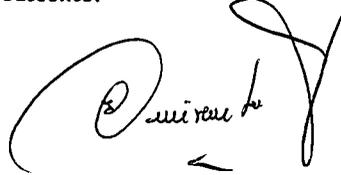
En mérito a los argumentos precedentemente expuestos, se evidencia que no ha existido violación, indebida aplicación o errónea interpretación de la ley por parte de la AGIT, quien acertadamente ha confirmado la Resolución de Alzada que rechazó la impugnación del Auto Motivado N° 25-000265-15, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo en consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos, mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley N° 620, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 2 a 20,

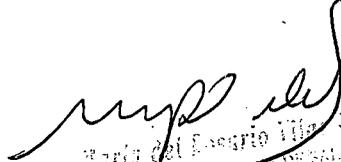
interpuesta por PETROSUR SRL y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1858/2015 de 3 de noviembre.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.


Abog. María Cristina Díaz Sosa
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Lic. Esteban Miranda Terán
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:

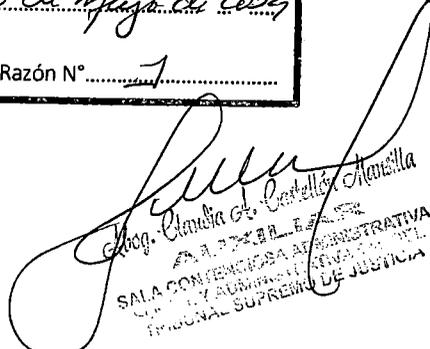

María del Rosario Illa
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Sentencia N° 45

Fecha: 16 de mayo de 2024

Libro Tomos de Razón N° 7


Abog. Claudia Castellanos
MAGISTRADA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA