



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 79
Sucre, 10 de julio de 2017

Expediente : 185/2015 CA
Demandante : Gerencia Grandes Contribuyente Santa Cruz (GRACO-SCZ)
Demandado : Autoridad General De Impugnación Tributaria (AGIT)
Proceso : Contencioso Administrativo
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

VISTOS: La Demanda Contenciosa Administrativa fs. 37 a 46, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO -SCZ) representada legalmente por Bernardo Gumucio Bascopé en calidad de Gerente; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT/RJ 0688/2015 DE 20 DE ABRIL DE 2015, EMITIDA POR LA Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por su Director Ejecutivo Lic. Daney David Valdivia Coria, la respuesta negativa de fs. 98 a 104; el Auto de 31 de julio de 2015 de fs. 49 que concedió el Recurso; los memoriales de Réplica y Dúplica de las partes., y:

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes administrativos del proceso

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, emitió la Resolución Administrativa N° 21-00007-14 de 27 de agosto de 2014, que resuelve denegar la devolución impositiva presentada por el contribuyente INPA PARKET LTDA del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por Bs.752.535. correspondiente a los periodos marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008.

En fecha 27 de diciembre de 2013 es notificada la entidad recurrente, con las Órdenes de Verificación N° 0008OVE0746, 0008OVE0869, 0009OVE00088, 0009OVE00206, 0009OVE00257, 0009OVE00326, 0009OVE00403, correspondiente a los periodos marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008, solicitando los documentos consignados en el form. 4003 y otorgando el plazo de 5 días hábiles para la presentación de los mismos, por lo que mediante notas de 16 de enero 9 y 30 de junio de 2014, se presentaron los descargos y argumentaciones a tales requerimientos.

La Administración Tributaria el 23 de septiembre de 2014 notificó la Resolución impugnada señalando que no se presentaron los descargos correspondientes, sin considerar que la documentación requerida se encontraba arrojada al Expediente ARIT/SCZ/RA 0431/2013 que se encontraba en la Corte Suprema de Justicia.

Resolución del Recurso de Alzada

De la determinación asumida por la Administración Tributaria, la empresa INPA PARKET LTDA., plantea Recurso de Alzada observando que la Resolución emitida no fundamenta las razones que llevaron a desestimar los argumentos presentados como descargo, ni el motivo porque no se consideró la situación antes mencionada

vulnerando el derecho a la defensa y al debido proceso. Adicionalmente observa que la Administración Tributaria reconoce que las facturas se encuentran en expediente ARIT/SCZ/RA 0431/2013, que se encuentra en la Corte Suprema de Justicia. Por lo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, resuelve mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0189/2015, **Anular** hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Resolución Administrativa N° 21-00007-14 de 27 de agosto de 2014.

Resolución de Recurso Jerárquico

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Lilian Moreno Cuellar, impugna la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0189/2015 de 26 de enero de 2015. Impugnación que la Autoridad General de Impugnación Tributaria Resuelve emitiendo la Resolución AGIT-RJ 0688/2015 de 20 de abril de 2015, que determina Confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0189/2015, en consecuencia, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución administrativa N° 21-00007-14, de 27 de agosto de 2014, inclusive, debiendo la Administración Tributaria emitir un nuevo Acto Administrativo debidamente fundamentado, conforme establece el artículo 28 inciso b) de la Ley N°1 2341 (LPA); todo de conformidad a lo previsto en el inciso b), Parágrafo I, artículo 212 del Código Tributario Boliviano.

II. MOTIVOS DE LA DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA

La determinación, motivó la interposición de la Demanda Contenciosa Administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ 0688/2015 de 20 de abril de 2015**, interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO-SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Bernardo Gumucio Bascopé, en su calidad de Gerente, quien en su memorial acusa agravios ocasionados a la entidad, señalando fundamentos de hecho y de derecho exponiendo que: Establece que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0688/2015, emitido por la Autoridad General impugnación Tributaria realizó una interpretación incorrecta de la normativa tributaria, resolviendo CONFIRMAR la resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0189/2015, de 26 de enero de 2015, señalando además que esta es atentatoria contra los intereses de la Administración Tributaria y por ende del Estado Plurinacional.

Luego de enumerar y exponer cada uno de los antecedentes del proceso Administrativo, pasa a desvirtuar lo observado por la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico, se refiere al punto IV.4. Fundamentación Técnico-jurídica, "IV. 4.1 Vicios de nulidad en la Resolución Administrativa. Parte xiv. Resaltando en el párrafo referido, que la documentación se encontraba en la Corte Suprema de Justicia arrimada al expediente ARIT-SCZ/RA 0304/2013.

La parte xv. Resalta "por lo que el Ente fiscalizador pudo rechazar la SDI, empero, analizó los antecedentes de la Orden de Verificación Interna W 0011 OVI04905, es decir la Vista de Cargo No. 7912-720-00110vi04905-0591/2012 (fs. 92-1 04 de antecedentes administrativos c.1)



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

La parte xv. Que destaca; es decir el Ente fiscalizador consideró la información de un proceso de determinación realizado bajo la modalidad "Verificación Interna", por los mismos períodos de la Solicitud de Devolución Impositiva"

Hace notar que de lo establecido en la Resolución Jerárquica en el trámite de verificación, se revisaron las compras declaradas por el contribuyente en los periodos sujetos a verificación, realizándose la depuración de las facturas de compras que no cumplen con lo establecido por los arts. 8 de la Ley N° 843 y el art. 2 de la Ley N° 1963 (que modifica el art. 13 de la Ley 1489), así mismo por Resolución Normativa de Directorio N° 10-0016-07, dando origen al crédito fiscal observado (depurado) observaciones realizadas de acuerdo a los siguientes conceptos: Código 1 (Compras por las cuales no presentó el original de la nota fiscal), código 2 (Compras por las cuales no demostró la vinculación a la actividad exportadora, facturas depuradas por no encontrarse vinculadas a la actividad gravada); código 3 (compras por las cuales el sujeto pasivo, no demostró la efectiva realización de las transacciones).

Establece además que de la revisión efectuada producto de la solicitud al contribuyente, se evidenció que la Orden de Verificación Interna N° 0110VI04905; si bien corresponde a los períodos que se encuentran sujetos a verificación en las Órdenes de Verificación Externa; ésta solo se refiere a la verificación específica del crédito fiscal de las facturas detalladas en el anexo de dicha orden, que se refiere a 44 facturas de las cuales únicamente 30 corresponden a facturas vinculadas a las SDI's, en consecuencia no se justifica el incumplimiento de la presentación de documentación e información requerida, aún más, cuando la misma contempla no solo a la presentación de estas facturas sino también de toda la documentación e información detallada en el requerimiento notificado.

Señala también, que la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-001093-14 emitido con CITE: SIN/GGSCZ/DF/VE/PROV/00208/2014, de 17/06/2014, se puso en conocimiento al contribuyente, la obligación de presentar la documentación requerida pudiendo el mismo recurrir; a efectos de presentar documentación solicitada, a la institución donde la misma fue presentada y requerir la devolución de los originales o en su caso la autenticación de las fotocopias.

Aduce que la Administración Tributaria de oficio dispuso otorgar el plazo de siete días hábiles a partir de la notificación del proveído señalado para que cumpla con la documentación e información requerida; ya que el contribuyente por negligencia propia no requirió la documentación ante las instancias judiciales a efectos de poder desvirtuar las observaciones realizadas legalmente por la Administración Tributaria.

Manifiesta que habiendo sido notificado legalmente el contribuyente INPA PARKET, con las Órdenes de Verificación, al haber solicitado los CEDEIM, el contribuyente no presentó ninguna prueba que desvirtúe las observaciones realizadas por la Administración Tributaria (documentación que respalde su solicitud), por lo cual aplicó el art. 76 del Código Tributario, norma que dispone sic. "En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos...". Arguye que el contribuyente INPA PARKET que pretendió hacer valer su derecho solicitando los CEDEIMS, debió

aportar las pruebas suficientes. Aspecto que la AGIT no tomó en cuenta a momento de emitir la Resolución ahora impugnada.

Continua informando que revisados los antecedentes se pudo establecer que la Resolución Administrativa cuenta con la debida motivación realizando correcta valoración de las argumentaciones legales presentadas por el recurrente, detallando factura por factura, la observación y motivación de las causales de observación que realizó la Administración Tributaria de la depuración efectuada. Observaciones, que se encuentran detalladas en los papeles de Trabajo.

Reitera que la Resolución Administrativa, cumplió con los requisitos exigidos por la normativa vigente, y cuenta con fundamentación, motivación y valoración de los aspectos observados por el contribuyente, y deja establecido que al ser un trámite de verificación previa de solicitud de devolución impositiva, el mismo tuvo conocimiento necesario para presentar sus pruebas y respaldar la verificación de la devolución impositiva previa, posibilidad garantizada pero también condicionada por ley, al cumplimiento de plazos bajo pena de preclusión, prueba de ello es la documentación adjunta al expediente o antecedentes del caso que se encuentran valoradas en los informes que cursan en los antecedentes administrativos, dejando constancia que todas esas pruebas fueron refutadas legalmente por la Administración Tributaria.

Señala que el art. 27 de la Ley 2341 establece los requisitos que deben contener los actos administrativos, de donde hace evidente que la Resolución Administrativa contiene todos los requisitos establecidos en la normativa citada, y dio respuesta a las alegaciones del contribuyente y la normativa que respalda la correcta actuación de la Administración Tributaria. Afirmando que la Resolución Administrativa contiene los antecedentes que generaron el proceso y la valoración de las alegaciones del contribuyente y elementos, constituyéndose en los fundamentos de hecho.

Concluye resumiendo en tres puntos su Demanda Contenciosa Administrativa, señalando que:

1. Se demostró y probó que la Resolución de Recurso Jerárquico, contiene interpretación errónea y aplicación indebida de la normativa tributaria, puesto que la Administración Tributaria demostró de manera inobjetable, técnica y jurídicamente que son válidas las observaciones del crédito fiscal porque el contribuyente no cumplió sus obligaciones formales y materiales para la validez del crédito fiscal, al no presentar documentación que respalda su solicitud de devolución impositiva.
2. También se demostró y probó que la ARIT y la AGIT al emitir sus Resoluciones no tomaron en cuenta lo establecido por la normativa tributaria, pues la misma señala que quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismo, conforme lo establece los numerales 4 y 5 de los artículo 70 y 76 de la Ley 2492 (CTB), en el cual indica que entre las obligaciones del contribuyente está el de respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponda, aunque los mismos se



refieran a periodos fiscales prescritos. Señalando que quedó claramente establecido que en el caso, la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo y que el hecho de no haber presentado los documentos que desvirtúen las observaciones detectadas por la Administración Tributaria, no corresponde la pretendida anulación de la Resolución Administrativa; pues es el contribuyente el que solicita la devolución de los impuestos.

3. Pone de manifiesto que la Administración Tributaria ha cumplido a cabalidad el procedimiento de verificación y que además en ningún momento ha violado o vulnerado los derechos y garantías constitucionales cumpliéndose y aplicándose objetivamente la normativa, tales acciones son determinantes para evidenciar que no existe violación alguna, sino una simple disconformidad con la aplicación de la norma tributaria toda vez que el contribuyente pretendería consolidar un beneficio indebido teniéndose de los hechos acontecidos, que todos los derechos y garantías del contribuyente fueron respetados debidamente y correspondía hacer notar que en la Resolución Administrativa se valoró y se detallaron las observaciones realizadas a la documentación presentada por el contribuyente además que contemplan a cabalidad todos los requisitos formales propuestos por ley, incluyendo la debida motivación y fundamentación del acto administrativo legalmente emitido por la Administración Tributaria.

Finalmente afirma sic. *"... que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, determinó erróneamente confirmar la Resolución de Recurso de Alzada y por ende anular la Resolución Administrativa N° 21-00007-14, toda vez que se ha demostrado que el Contribuyente tenía la obligación conforme al art. 76 del Código Tributario recayendo así la carga de la prueba sobre el contribuyente, afirmación que fundamenta en el aforismo "onus probando", señalando que "lo normal se presume, lo anormal se prueba", por tanto, quien invoca algo que rompe el estado de normalidad, debe probarlo (affirmanti incumbit probatio: a quien afirma incumbe la prueba), siendo así que el Sujeto Pasivo al omitir desvirtuar las observaciones referidas al crédito fiscal, no prueba los hechos en que sustenta el derecho que reclama".*

I.1.1. Petitorio

Concluye solicitando dictar Sentencia Revocando Totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT/RJ 0688/2015 de 20 de abril de 2015, solo la parte referida a la revocación parcial de dicho acto administrativo y en definitiva declaren firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 21-00007-14 de 27 de agosto de 2014.

II.2. Argumentos de la Contestación a la Demanda

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, representada legalmente por su Director General, se apersona y responde negativamente a la demanda planteada por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO -SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales.

A tiempo de establecer que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0688/2015 de 20 de abril de 2015, se encuentra debidamente fundamentada y

motivada responde negativamente la demanda desvirtuando los argumentos esgrimidos señalando que:

1. Sobre la copia y transcripción textual de los numerales romanos de la Resolución de Recurso Jerárquico IV. 41.1 Vicios de nulidad en la Resolución Determinativa; La AGIT hace una sucinta conceptualización sobre los requisitos que debe contener la demanda Contencioso Administrativa, así también se refiere a lo que la doctrina entiende por proceso Contencioso – Administrativo, mencionando la Sentencia Constitucional 1273/2005-R de 14 de octubre para establecer la exigencia de la fundamentación en las resoluciones y la necesidad de dar respuesta a los planteamientos efectuados por las partes. Así también refiere la Sentencia 229/2014 de 15 de septiembre emitida por el Tribunal Supremo de Justicia, para explicar sic. "No corresponde pretender aclarar, o querer explicar y rectificar con una demanda contencioso administrativa lo que no se encuentra en el acto administrativo carente de falta de fundamentación y motivación".

2. Sobre la Acusación de Violación al Principio de Congruencia; y las Diferencias entre la Resolución de Alzada y la Resolución Jerárquica.

La AGIT, explica que no existe evidencia de una contradicción o una posible incongruencia entre los resuelto por la Resolución de Recurso de Alzada y la Resolución de Recurso Jerárquico, y tampoco produce vulneración al principio de congruencia y a ningún principio, derecho o garantía Constitucional, cuando se resuelve con otros argumentos. Al efecto señala el Auto Constitucional 0411/2014-CA, de 18 de noviembre de 2014 que señala textualmente "Por consiguiente, la autoridad administrativa consultante, al haber rechazado la presente acción, aunque con otros argumentos, obró correctamente.

Manifiesta que de la supuesta copia textual que la administración realizad del párrafo XV no es igual al que se encuentra verdaderamente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0688/2015 de 20 de abril, estableciendo que la Administración demandante basa su demanda en argumentos equívocos no contenidos en la Resolución que se impugna.

Continúa señalando que de la revisión de la Resolución Administrativa N° 32-00007-14, de 27 de agosto de 2014, en el subtítulo "Notas Fiscales verificadas en la anterior Orden de Verificación interna N° 0011 OVI 04905", encontró que el Ente fiscalizador consideró la información de un proceso de determinación realizado bajo la modalidad "Verificación Interna", por los mismos periodos de la Solicitud de Devolución Impositiva. Expone que evidenciaron también que de la revisión de la Resolución Administrativa N° 21-00007-14 donde la Administración Tributaria expuso un cuadro denominado "Detalle de las facturas observadas en la Orden N° 0011OVI04905 en los periodos de enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre diciembre/2008, donde se detalla una a una las facturas de compras por cada uno de los periodos sujetos a verificación, también señala el importe de cada factura en la columna "Imp. Sujeto a Crédito Fiscal Bs.". y el código de observación en la comuna "Clasif/cont".

También en el cuadro denominado: "Detalle de las facturas observadas en la Orden N° 0011OVI05905 y en las ordenes Nos. 008OVE0746, 008OVE0869,



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

009OVE00043, 009OVE00088, 009OVE0206, 009OVE0257; 009OVE0326 y 009OVE0403" en la columna "observaciones" señala que la "factura ya fue verificada en la Orden 0011OVI04905"(fs.528-529 de antecedentes administrativos c.3). Establece que en ambos cuadros se expone la columna "Clasfi/cont", en la que se observan las facturas en el Código 2: "Compras por las cuales no demostró la vinculación a la actividad exportadora, facturas depuradas por no encontrarse vinculadas con la actividad gravada", y con el Código 3: "Compras por las cuales el Sujeto Pasivo, no demostró la efectiva realización de las transacciones".

Asimismo, indica que cursa en antecedentes administrativos c.1, a fs. 94-97, la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-0591/2012, correspondiente a la Orden de Verificación Interna N° 0011OVI04905, emitida por la Administración Tributaria en cuyo "Cuadro N° 2 – Análisis de Notas Fiscales", expone por periodo fiscal, cada una de las facturas observadas y en la columna "Código observación", observa las facturas, con el código 1: Notas fiscales con respaldo insuficientes, falta documentación contable y/o medio de pago y con el Código 2: Notas fiscales no dosificadas, dentro de ese grupo de facturas que alcanzan a un número de (44), se encuentran las facturas de compras que respaldan el Crédito Fiscal correspondiente a las Ordenes de Verificación – CEDEIM N° 0008OVE0746, 008OVE0869, 009OVE00043, 009OVE00088, 009OVE0206, 009OVE0257; 009OVE0326 y 009OVE0403, que fueron observadas con el Código 1: Notas Fiscales con Respaldo Insuficiente, falta de documentación contable y/o medio de pago.

Aduce que de manera fundamentada en la instancia Jerárquica la AGIT advirtió que la Administración Tributaria, en el proceso de Determinación con la Orden de Verificación Interna N° 0011OVI04905 observó las facturas de compras con el Código 1: Notas Fiscales con Respaldo Insuficiente, falta documentación contable y/o medio de pago; Código 2: Compras por las cuales no demostró la vinculación a la actividad exportadora y Código 3: Compras por las cuales el Sujeto Pasivo, no demostró la efectiva realización de las transacciones.

De donde evidenció que la Administración Tributaria cambió la observación de las facturas que respaldan el crédito fiscal de los periodos enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre gestión 2008, que fueron fiscalizadas, y por las que emitió la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-0591/2012 y la Resolución Determinativa N° 17-00541-12; a efectos de fundamentar la Resolución Administrativa N° 21-00007-14, de 27 de agosto de 2014, que resolvió denegar la Devolución impositiva al sujeto Pasivo.

Advirtiendo que la Resolución Administrativa N° 21-0007-14 incumplió con lo previsto en el art. 28, inc. e) de la Ley N° 2341 (LPA), respecto a que el Acto Administrativo debe ser fundamentado, puesto que las facturas que respaldan el crédito comprometido de los periodos marzo, mayo, junio, julio, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008, fueron observadas con el Código 2: Compras por las cuales no demostró la vinculación a la actividad exportadora y con el Código 3: Compras por las cuales el Sujeto Pasivo, no demostró la efectiva realización de las transacciones; cuando las mismas notas fiscales ya fueron fiscalizadas y fueron observadas en la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-

A

0591/2012 correspondiente a la Orden de verificación Interna N° 0011OVI04905, con el Código 1: Notas Fiscales con Respaldo insuficiente, falta documentación contable y/o medio de pago; generando incertidumbre en el recurrente, restringiendo su derecho a la defensa en el sentido de que este derecho se refiere al conocimiento de las razones por las cuales la Administración Tributaria observó las notas fiscales, que respaldan el crédito comprometido de la Solicitud de Devolución Impositiva.

Apunta que la legislación boliviana garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, y que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso; características establecidas en los arts. 115 pár. II y 117 pár. I de la Constitución Política del Estado, así también el art. 36 de la Ley 2341 (LPA) aplicable supletoriamente al caso, en virtud del art. 201 del Código Tributario Boliviano, y el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113 (RLPA) que prevé la procedencia de la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento únicamente cuando el vicio ocasione indefensión a los administrados o lesiones el interés público.

Se refiere a la Falta de Fundamentación y Motivación de una Resolución Administrativa, citando la Sentencia Constitucional Plurinacional 532/2014 de 10 de marzo de 2014. Concluyendo que la Resolución Administrativa No. 21-00007-14, de 27 de agosto de 2014, incumplió con lo previsto en el artículo 28, inciso e) de la Ley N° 2341 (LPA), y que carece de fundamentación y Motivación.

Petitorio

De lo expuesto solicita declarar Improbada la demanda Contencioso Administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz (GRACO –SCZ) del Servicio de Impuestos Nacionales.

REPLICA DE LA GERENCIA GRANDES CONTRIBUYENTES SANTA CRUZ (GRACO SCZ) DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES

Manifiesta que la AGIT, establece argumentos que carecen de lógica, pretendiendo desvirtuar los argumentos señalados por la Administración en la demanda Contenciosa Administrativa, bajo el argumento de que la resolución sería infundada y carente de motivación.

Se refiere también a lo mencionado por AGIT en cuanto a que se habría causado indefensión al contribuyente al haber cambiado la observación efectuada en una determinación anterior, que debió mantenerse en la Resolución Administrativa, emitida, estableciendo que el proceso de Determinación que deriva en la emisión de la Resolución Determinativa, es un proceso totalmente independiente y muy distinto al proceso de devolución de créditos fiscales de las actividades exportadoras, puesto que el primero como su nombre indica es una determinación de deuda tributaria por parte de la Administración Tributaria, que se base en el control, verificación fiscalización o investigación de los hechos, actos, datos, elementos valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo; mientras que el proceso de devolución impositiva o tributaria, es el acto en virtud del cual el Estado por mandato de la Ley, restituye en forma parcial o total



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

impuestos efectivamente pagados a determinados sujetos pasivos o terceros responsables que cumplan con las condiciones establecidas en la Ley que dispone la devolución, para lo cual la Administración Tributaria revisa y evalúa los documentos que sustentan sus solicitudes de devolución tributaria, en consecuencia, cada proceso tiene total independencia e individualidad al momento de la determinación. Señalando que el objeto en el caso de los CEDEIM es establecer la correcta devolución de Créditos Fiscales a los exportadores, y en el caso de la Resolución Determinativa, la determinación de una deuda tributaria de aquellos sujetos pasivos que se hubiesen apropiado de Crédito Fiscal Inválido.

Continúa explicando sobre las observaciones efectuadas por la AGIT en su memorial de respuesta a la demanda, referida a la Orden de Verificación Interna N° 0011 OVI014905, señalando los Códigos 1, 2, y 3 para explicar las características que se tomaron en cuenta en cada código. Concluyendo que la Autoridad Jerárquica establece una nulidad que no fue solicitada por el contribuyente, extralimitando sus competencias y causando indefensión a la Administración.

DUPLICA DE LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA.

La AGIT, se refiere sobre lo manifestado por la Administración Tributaria en cuanto a la observación que causó indefensión al contribuyente, que no mantuvo en la Resolución Administrativa dicha observación.

Reiterando el análisis de la Vista de Cargo N° 7912-20-0011 OVI 04905-0591/2012, correspondiente a la Orden de Verificación Interna N° 0011OVI04905, emitida por la administración Tributaria, estableciendo de manera repetida que la Resolución Administrativa N° 21 00007 14 de 27 de agosto de 2014, incumplió con lo previsto en el Artículo 28, inciso e) de la Ley 2341, respecto a que el Acto Administrativo debe ser fundamentado, puesto que las facturas que respaldan el crédito comprometido de los periodos marzo, mayo, junio, julio, setiembre, octubre, noviembre y diciembre 2008 fueron observadas con el Código 2: Compras por las cuales no demostró la vinculación a la actividad exportadora, y con el Código 3: Compras por las cuales el sujeto Pasivo, no demostró la efectiva realización de las transacciones; cuando las mismas notas fiscales ya fueron fiscalizadas y fueron observadas en la Vista de Cargo.

Aduce que se generó incertidumbre en el recurrente, restringiendo su derecho a la defensa en el sentido de que este derecho se refiere al conocimiento de las razones por las cuales la Administración Tributaria observó las notas fiscales, que respaldan el crédito comprometido de la solicitud de Devolución Impositiva. Afirmando que fue evidente que el Sujeto Pasivo no tuvo conocimiento de todas las actuaciones de la Administración Tributaria, porque si bien fue debidamente notificado con las Ordenes de verificación – CEDEIM y los requerimientos de documentación y la Resolución Administrativa, se le otorgaron los plazos pertinentes para la presentación de documentos que respalden el crédito comprometido, sin embargo, la observación inicial de las facturas establecidas en la Vista de Cargo N° 7912-720-0011OVI04905-0591/2012 fue modificada en la Resolución Administrativa.

Concluye señalando que al ser la motivación un elemento esencial de los Actos Administrativos, constituyéndose en garantía fundamental del derecho a la defensa y del debido proceso, y un requisito formal de orden público, cuya omisión no puede ser suplida por ninguna autoridad Administrativa ni Judicial a posterior, por lo que la Resolución Jerárquica estableció que la administración Tributaria vulneró el Principio Constitucional del debido proceso y el derecho a la defensa previstos en los artículos 115, Par. II y 117 de la Constitución Política del Estado y los numerales 6 y 7 del art. 68 de la Ley N° 2492.

CONSIDERANDO III:

III.1.FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Consideraciones Previas – El Proceso Contencioso Administrativo

El Tribunal Supremo de Justicia en su numerosa jurisprudencia, y en particular en la Sentencia 87/2015 de 24 de marzo, ha conceptualizado sobre el Proceso Contencioso Administrativo, explicando que sic. *“en Bolivia es el medio judicial en virtud del cual los administrados que se sientan afectados por la falta o la indebida aplicación de una ley administrativa o irregular acto administrativo que vulnere sus derechos, por las autoridades ejecutoras de la administración pública, puedan acudir a los tribunales competentes, para que de acuerdo con los procedimientos que establece la ley de la materia, se determinen si en efecto los órganos de la administración pública a los que se les imputa la violación cometida la han realizado o no y en caso afirmativo declaren la procedencia del procedimiento administrativo aplicado y de ser negativo, se disponga la nulidad o revocación del acto impugnado.*

La naturaleza jurídica de este proceso judicial, radica en que el propio órgano gubernamental demuestre a los administrados no solamente la legalidad de sus actos sino la legitimidad auténtica de los mismos, concibiendo la idea, que para justificarlos, podrían ser analizados por un organismo que no dependiera directamente de la administración y que sin embargo, fundara su acción en leyes, sin sujetarse al control del órgano jurisdiccional.

Queda patentado que el proceso Contencioso Administrativo, pertenece a la jurisdicción ordinaria, consiguientemente este tribunal a tiempo de emitir la resolución judicial definitiva en un caso concreto, esta compelido a aplicar los principios procesales contenidos en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado”.

En el marco de las bases jurídicas descritas precedentemente, e ingresando al análisis del caso concreto, es necesario precisar que la controversia expuesta por la Administración Tributaria radica en determinar si es evidente que la Resolución Jerárquica impugnada, violó el Principio de congruencia, y si al disponer la nulidad del acto administrativo emitido por la Autoridad Tributaria, la AGIT extralimitó sus competencias, causando indefensión a la entidad demandante.

CON RELACIÓN A LA NULIDAD DE LOS ACTOS PROCESALES

Antes de ingresar al análisis de la problemática, corresponde referirse sobre las nulidades procesales, que se encuentran reservadas únicamente a casos extraordinarios expresamente establecidos en la ley, relacionados por lo general a una **indefensión absoluta** provocada a las partes procesales o a terceros con interés



legítimo y que generen una situación injusta de cosas respecto a la cual los jueces no pueden quedar indiferentes.

Las nulidades procesales se rigen por principios, que la jurisprudencia constitucional ha establecido, a través de la Sentencia Constitucional 0731/2010-R de 26 de julio donde ha precisado dichos principios para que opere la nulidad procesal son:

1) Principio de especificidad o legalidad.- El acto procesal debe implicar la violación de prescripciones legales, sancionadas con nulidad. Este principio no se agota en que la ley establezca una determinada formalidad para que su omisión o defecto origine la nulidad del acto o procedimiento, sino que ella debe ser expresa, específica.

2) Principio de Finalidad del Acto.- Este principio se refiere a que si bien la inobservancia de determinadas normas de procedimiento constituye una irregularidad procesal, sólo podemos hablar de nulidad cuando no se cumple el fin propuesto y con ello se lesiona el derecho a la defensa de alguna de las partes, o como se ha pronunciado el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP): "...no basta la sanción legal específica para declarar la nulidad de un acto, ya que ésta no se podrá declarar, si el acto, no obstante su irregularidad, ha logrado la finalidad a la que estaba destinada" (Sentencia Constitucional Plurinacional 0876/2012 de 20/08/2012).

3) Principio de Trascendencia.- Este presupuesto nos indica que no puede admitirse el pronunciamiento de la nulidad por la nulidad misma, o para satisfacer meras solicitudes. Quién solicita la nulidad debe probar que el acto tildado de nulo le ocasionó perjuicio cierto e irreparable, que solo puede subsanarse mediante la declaración de nulidad, es decir demostrar cuál es el agravio que le causa el acto irregularmente cumplido y si éste es cierto e irreparable. La regla de este principio es: no hay nulidad sin daño o perjuicio.

4) Principio de Convalidación.- Conforme lo modulado por el TCP, en derecho procesal civil, toda nulidad se convalida por el consentimiento, de tal forma que aún en el supuesto de concurrir en un determinado caso los otros presupuestos de la nulidad, no se podrá declarar la nulidad si es que el interesado consintió expresa o tácitamente el acto defectuoso, la primera cuando la parte que se cree perjudicada se presenta al proceso ratificando el acto viciado, y la segunda cuando en conocimiento del acto defectuoso, no lo impugna por los medios idóneos (incidentes, recursos, etc.), dentro del plazo legal. Este principio concuerda con el principio general del derecho que establece que "nadie puede alegar su propia torpeza".

La Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada, establece de manera suficiente los aspectos técnico jurídicos en los que incurrió la Administración Tributaria a momento de emitir la Resolución Administrativa N° 21-00007-14 de 27 de agosto de 2014, que resuelve denegar la Devolución impositiva al Sujeto Pasivo, demostrando que cambió la observación de las facturas que respaldaban el crédito fiscal de los periodos enero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 que fueron fiscalizadas internamente y por las que emitió la Vista de Cargo N° 7912-720 00110VI04905-591/2012. Esa modificación en la observación inicial de las facturas verificadas y fiscalizadas en la Vista de Cargo ocasionó indefensión en el sujeto pasivo, puesto que él conocía sobre las observaciones con las que se le notificó y luego se emitió una Resolución que contenía diferencias que no fueron explicadas y por las que resultó afectado al denegarse una devolución impositiva ya comprometida.

La Determinación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria estableció que surgió una incongruencia insalvable cuando se cambiaron los códigos de respaldo para la devolución impositiva en la Resolución Administrativa, y adecuó esa conducta

a los principios establecidos para que opere la nulidad del Acto administrativo que denegaba la devolución impositiva al sujeto pasivo.

Según la Ley 2341 en su art. 28, inc. b), **el acto administrativo deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable**; En el presente caso los hechos y antecedentes previos fueron cambiados a tiempo de la emisión de la Resolución Administrativa, por lo que se configura en una causal de nulidad de dicha Resolución pues sus fundamentos ya no corresponden a los hechos y antecedentes de la Vista de Cargo 7912-720-0011OVI04905-0591/2012.

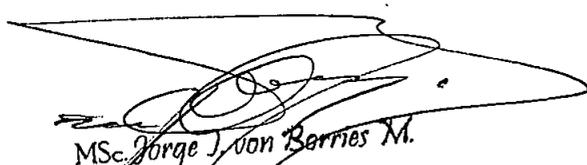
Dicha nulidad se encuentra amparada en el art. 212 del Código Tributario Boliviano, concordante con el art. 106 del Código Procesal Civil, que dispone en su pár. "I. La nulidad podrá ser declarada de oficio o a pedido de parte, en cualquier estado del proceso, cuando la Ley la califique expresamente"

En consecuencia, no habiéndose demostrado los extremos de la demanda se concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, actuó en concordancia con la normativa legal aplicable, precautelando los derechos y garantías del administrado

POR TANTO:

La Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 220 del CPC y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0688/2015 de 20 de abril de 2015.

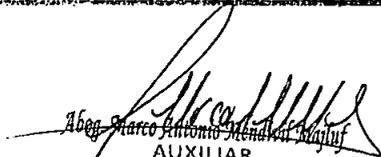
Regístrese, comuníquese y cúmplase.-

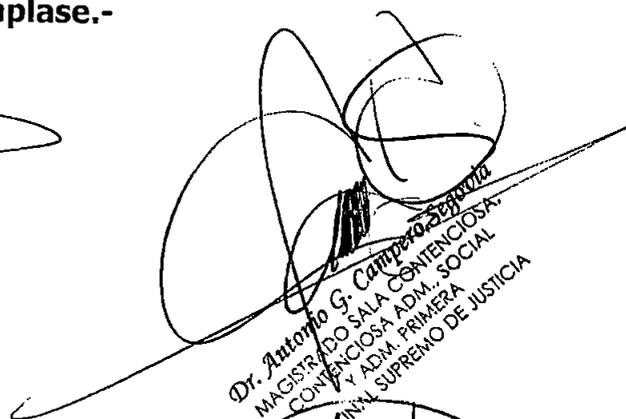

MSc. Jorge J. von Bernes M.
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

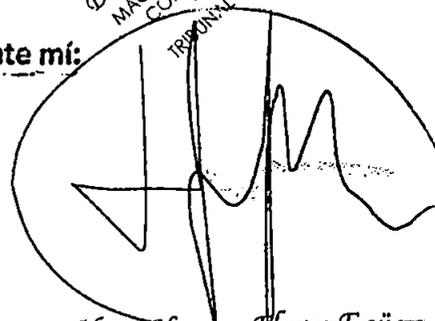
Sentencia N° 79 Fecha: 10 de julio del 2017

Libro Temas de Razón N°


Abog. Marco Antonio Mendicuti
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
Y SOCIAL ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Antonio G. Carrero Schwilke
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA,
CONTENCIOSA ADM. SOCIAL
Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:



Abog. Hermes Flores Egúez
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA