TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 109
Sucre, 1 de octubre de 2019

Expediente	:	21/2018-CA
Demandante	:	Mario Córdova Pinto
Demandado	:	Autoridad General de Impugnación Tributaria
Proceso	:	Contencioso Administrativo
Distrito	:	La Paz
Magistrado Relator	:	Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por el Mario Cordova Pinto contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 260 a 264, interpuesta por Mario Córdova Pinto; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1774/2017 de 19 de diciembre; el decreto de admisión de fs. 267; la contestación a la demanda de fs. 306 a 315 vta.; la réplica de fs. 319 a fs. 320 presentada extemporáneamente y por consiguiente rechazada; emitiéndose en consecuencia, Autos para Sentencia por decreto de 1 de junio de 2018 de fs. 321; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO DE DETERMINACION ADMINISTRATIVA

La Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba (GRACO-CBBA), del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), inició procedimiento de determinación tributaria por Orden de Fiscalización N° 0015OFE00014 de 15 de septiembre de 2015 (fs. 4 de antecedentes administrativos), efectuando la revisión del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) de la gestión 2012 (enero a diciembre), notificado mediante cedula a Mario Cordova Pinto el 21 de septiembre de 2015, conforme la diligencia de fs. 8 de los antecedentes administrativos.

Desarrollado el procedimiento de determinación, el 19 de septiembre de 2016, se emitió la Vista de Cargo Nº 29-00187-16, (fs. 2925 a fs. 2969 de los antecedentes administrativos), que estableció una deuda preliminar de UFVs.1.371.598, otorgando al sujeto pasivo el plazo de 30 días para la presentación de descargos conforme a la normativa legal.

El 9 de enero de 2017, GRACO-CBBA., emitió la Resolución Determinativa (RD) N° 1717390000009, en la que determinó una deuda tributaria de UFVs.1.416.795 (fs. 3124 a fs. 3175 de los antecedentes administrativos), notificada al sujeto pasivo por cedula el 16 de enero de 2017.

Contra la RD, el contribuyente Mario Córdova Pinto, recurrió de Alzada, impugnación que previo procedimiento legal concluyó con la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA

0199/2017, de 2 de mayo de 2017 (fs. 109 a fs. 123 de los antecedentes de impugnación administrativa), que ANULÓ la RD N° 171739000009 de 9 de enero de 2017, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo N° 29-00187-16 de 19 de septiembre de 2019.

El 23 de mayo de 2017, GRACO-CBBA., presentó Recurso Jerárquico, que finalizó con la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2017 de 18 de julio (fs. 162 a fs. 175 de los antecedentes de impugnación administrativa), que ANULÓ la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0199/2017, de 2 de mayo de 2017, disponiendo la emisión de una nueva resolución que se pronuncie sobre todos los aspectos impugnados en el Recurso de Alzada.

Cumpliendo lo dispuesto en instancia jerárquica, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT-CBBA), emitió la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0374/2017 de 22 de septiembre de 2017, por la que CONFIRMÓ la RD N° 1717390000009 impugnada.

Mario Córdova Pinto, impugnando la Resolución de Alzada, interpuso Recurso Jerárquico, que concluyó con la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1774/2017 de 19 de diciembre de 2017 (fs. 285 a 305 vta. de antecedentes de impugnación administrativa), que CONFIRMÓ la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0374/2017.

Por memorial presentado el 17 de enero de 2018 el contribuyente Mario Córdova Pinto, formuló demanda contencioso administrativa de fs. 260 a 264, que fue admitida por decreto de 23 de enero de 2018 de a fs. 267 y que se resuelve en la presente Sentencia.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA Y LA CONTESTACIÓN:

Demanda.

1. Señala que la Resolución de Alzada es incongruente al incorporar aspectos no impugnados en el recurso de Alzada.

2. Manifiesta que los contratos de compra venta de Gas Licuado de Petróleo N° DLG:000167 de 30 de noviembre de 2011 y N° PG-CTO-009/2011 de 21 de diciembre de 2011, así como la documentación que la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) entregó a GRACO-CBBA. y son prueba para realizar una determinación en base cierta en su totalidad y no la determinación en base cierta y presunta, contando la Administración Tributaria (AT) con los elementos de prueba para realizar la determinación sobre base cierta porque la distribución y comercialización de gas licuado de petróleo es un sector regulado, controlado y verificando por el Estado Boliviano hasta el más mínimo detalle, respecto de los volúmenes, precios, almacenaje, venta y distribución.

3. Señala que la ARIT, en la Resolución de Alzada ARTI-CBA/RA 0199/2017, aplicó el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0017-13; sin embargo, la ANH habría acompañado todos los componentes de la obligación tributaria, entre los cuales se encuentran los contratos de Compra Venta, los que estarían controlados por la ANH conforme al art. 1 de la Ley N° 1600, cuyas competencias y atribuciones están previstas en la referida Ley y en los arts. 24 y 25 de la Ley Sectorial N° 3058; circunstancias que obligan a que sea la determinación sea sobre base cierta y no presunta..

Refiere que lo señalado vulneraría el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia transparente, así como al principio de seguridad jurídica, previstos en los arts. 115 y 178 de la Constitución Política del Estado (CPE) y 68-3) del CTB-2003.

4. Señala que la aplicación de la RND N° 10-0017-13 que fue emitida el año 2013 no puede aplicarse a un hecho ocurrido el año 2012, este aspecto ocasiona lesión al debido proceso y al principio de seguridad jurídica, al aplicarse de manera retroactiva una norma adjetiva infringiendo el art. 123 de la CPE.

5. El demandante afirma que, el cuadro de depreciación de los activos fijos, practicado el 31 de diciembre de 2012; que forma parte de los Estados Financieros (EEFF), detallan los activos fijos y su cuota de depreciación, sobre los que no se habrían realizado el análisis pormenorizado ni se respaldó los bienes que son de su propiedad, impidiendo asumir defensa.

Petitorio

Solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y se revoque la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1774/2017 de 19 de diciembre.

Admisibilidad.

Mediante decreto de 23 de enero de 2018 de fs. 267, se admitió la demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975) y el art. 2 núm. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose el traslado al demandando y la notificación al tercero interesado, mediante provisiones citatorias.

Contestación.

La AGIT representada legalmente por Daney David Valdivia Coria, por memorial de fs. 95 a 104, respondió negativamente la demanda contenciosa administrativa, alegando que:

1. Sobre la vulneración al debido proceso y a la defensa, la entidad demandada afirma que, no es suficiente referir la vulneración, sin señalar específicamente la manera en la que se produjo y sin señalar el nexo causal entre los hechos, el derecho y la lesión acusada; refiriendo que la demanda, no señala cómo la AGIT ha vulnerado lo reclamado.

Asimismo manifiesta que, si el demandante no estaba de acuerdo con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0909/2018 de 18 de julio de 2017, pudo plantear los recursos que la ley le franquea y al no haberlo realizado, queda plenamente aceptados por principio de convalidación.

2. Señala que la demanda no cumple con los requisitos esenciales para la admisión, debiendo haber observado lo señalado por el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975)

3. Sobre la aplicación de la base presunta, la AGTI refiere que, conforme a los arts. 43, 44 y 45 del CTB-2003, se establece que la determinación puede efectuarse sobre base cierta y presunta; sin que la normativa, establezca la exclusión respecto al uso de ambos métodos; es decir, que una fiscalización puede determinarse tanto en base cierta como

presunta, siempre que cumpla los preceptos establecidos en las normas citadas, considerando para la base cierta la información que permita conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y para la presunta, cuando habiendo requerido la información del sujeto pasivo, éste no la hubiera proporcionado, por lo que no se posee los datos necesarios para determinar sobre base cierta.

Refiere que dentro el marco de lo expuesto, se debe considerar que la AT, en base al análisis de la documentación presentada por el contribuyente y la solicitada a terceros, se emitió la Vista de Cargo N° 29-00187-16, en la que se expuso los resultados de la fiscalización, estableciéndose sobre base presunta ingresos percibidos por depósitos en las cuentas Bancarias Nº 44722-002-4 moneda nacional (M/N) y 44722-00201-9 moneda extranjera (M/E) del Banco BISA S.A., entidad bancaria que a solicitud del ente fisca remitió documentación consistente en depósitos en cuenta, copia de cheques, transferencia bancarias, formulario PCC-001 y otros, a partir de la cual se verificó las cuentas bancarias de Mario Córdova Pinto, determinando sobre base presunta la suma de Bs2.224.566,96.

Asimismo se habría realizado sobre base cierta la compra de GLP en garrafas, que no cumplieron con el pago a través del sistema bancario y/o intermediación financiera, al ser transacciones mayores a Bs50.000, conforme a los arts. 66 núm. 11 del CTB-2003, modificado por el art. 20 de la Ley Nº 062 y 37 del Decreto Supremo (D.S.) Nº 27310, estableciendo diferencias entre el importe consignado como gastos de operaciones en el Estado de Resultados de la gestión 2012; asimismo, se estableció gastos no deducibles imputados a los Estados de Resultado de la gestión 2012, por falta de respaldo, respecto de la vinculación con la actividad gravada del contribuyente.

Señala que se determinó gastos no deducibles, por concepto de depreciación de activos fijos establecido en el estado de resultado por la gestión 2012, por falta de derecho propietario; estableciéndose de esta forma, una deuda tributaria determinada sobre base cierta y presunta en la suma de Bs2.950.732, importe que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales correspondiente al IUE de las gestión 2012.

Refiere que el 16 de enero de 2017, se habría notificado al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa Nº 17173900009 de 8 de enero de 2017, efectuándose la determinación sobre base cierta y presunta de las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IUE correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre de 2012, que asciende a Bs3.080.919, que incluye el tributo omitido, los intereses, las sanciones por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Sobre la falta de fundamentación para la determinación sobre base presunta en la Vista de Cargo, este aspecto ya fue resuelto por la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0909/2017, la cual al no haber sido impugnada en su momento, se encuentra firme, no correspondiendo un doble pronunciamiento en esta instancia sobre una misma cuestión, por lo que no es evidente la falta de fundamentación de los métodos de determinación en la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa.

4. Sobre la aplicación de la RND N° 10-0017-13 que reglamenta la determinación sobre base presunta, la AGIT señala que, si bien se fiscalizó la gestión 2012, debe considerarse que el inicio del proceso según Orden de Fiscalización es del 21 de septiembre de 2015, y la Vista de Cargo se emitió el 19 de septiembre de 2016, en vigencia de la RND Nº 10-0017-13, por lo que debería observarse la disposición final única de la citada RND, que señala que esta norma se aplica a los procesos de determinación en los que la Vista de Cargo aún no haya sido emitida, no pudiendo considerarse la aplicación retroactiva, sino que se aplicó la normativa procedimental vigente según el tempus regis actum, no existiendo vulneración a los arts. 123 de la CPE y 150 del CTB.

5. Sobre la de precisión de activos fijos, el demandado refiere que la transcripción del acto impugnado no es correcta; además, este sería un argumento nuevo que no está en el Recurso de Alzada ni en el Jerárquico, por lo que en aplicación del Principio de Congruencia no puede ser analizado.

Asimismo señala que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente y no sobre la ANH conforme al art. 76 del CTB-2003, por lo que debió ser él quien identifique de manera específica la relación de las prueba y las formalidades de la Ley Nº 843, de manera que sean estas consideradas.

Petitorio.

Solicitó declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Mario Córdova Pinto; manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1774/2017 de 19 de diciembre.

Réplica.

La parte demandante conforme a diligencia de fs. 317, fue notificada con el decreto de 23 de abril de 2018, mediante el cual se corrió en traslado para replica; sin embargo, el demandante conforme al timbre electrónico de fs. 319 presento la réplica el 29 de mayo de 2018, cuando ya se encontraba fuera de plazo legal.

Tercero interesado.

Conforme a la diligencia de notificación de fs. 287, el tercero interesado fue citado el 26 de marzo de 2018, con la provisión citatoria; encontrándose apersonado por memorial de fs. 324 a fs. 327, por lo que habiendo resguardado sus derechos, se resuelve conforme a Ley.

III. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La demanda plantea la revisión de la Resolución Jerárquica Nº 1774/2017, en cuanto al cumplimiento del debido proceso y el principio de legalidad; asimismo, se debe revisar si la apreciación del método de determinación sobre base cierta y base presunta fue correctamente analizada por la AGIT conforme a la normativa legal.

IV. FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO:

Reconocida la competencia de esta Sala para la resolución de la controversia, de conformidad al art. 2 de la Ley Nº 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el artículo 775 del CPC-1975 y la Disposición Final Tercera de la Ley Nº 439; y,

tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, como juicio de puro derecho, en el que solo se debe analizar la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, corresponde realizar el control jurisdiccional y de legalidad sobre los actos ejercidos por la AGIT.

Doctrina aplicable al caso

Para la solución de la problemática puesta a conocimiento de este Tribunal, es necesario considerar lo siguiente:

1. Respecto a la demanda contenciosa administrativa como vía de impugnación de la Resolución Jerárquica, la Sentencia Nº 37 de 22 de abril de 2019, emitida por ésta Sala, estableció:

"Al respecto debe considerarse que el sujeto pasivo al momento de interponer recurso de alzada, debió exponer todos los agravios que considerada le fueron causados por la Administración Tributaria por medio de la Resolución Administrativa que impugnaba; sin embargo, al no haber efectuado reclamo alguno sobre la consignación del valor tomado en cuanto a la factura 919, se considera una aceptación sobre este punto, no pudiendo ser subsanado este extremo con la interposición del Recurso Jerárquico cuando no éxito pronunciamiento previo en instancia de Alzada; Asimismo este Tribunal, no puede ingresar a valoración de fondo en este punto al no haberse agotado sobre este aspecto las vías de impugnación administrativa, límite establecido por el art. 778 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

(...)

"Conforme a lo expuesto, éste Tribunal no puede pronunciarse sobre actos consentidos por el demandante, por cuanto la demanda contencioso administrativa no es la vía para sanear la omisiones del recurrente en los recursos administrativos; sino, para asumir el control de legalidad de la actividad administrativa, garantizando los derechos e intereses de los ciudadanos frente a las acciones de la administración; o sea, dar solución al conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa cuando éste vulnere derechos subjetivos o agravie intereses legítimos de las partes."

Lo expuesto se adecua a lo establecido en el art. 778 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975), debiendo considerar que la demanda contencioso administrativa, debe plantearse sólo cuando se ha agotado las vías de impugnación administrativas ante el ante el órgano ejecutivo; es decir, que previamente a efectuar un reclamo en la demanda contenciosa administrativa, ésta debe ser previamente reclamada mediante los recursos administrativo.

Es así que en materia tributaria, todos los aspectos que se pretenden reclamar ante este tribunal, deben ser reclamados previamente en instancia administrativa obteniendo un pronunciamiento expreso por parte de la Autoridad de Impugnación Tributaria; caso contrario, los aspectos no reclamados oportunamente son considerados como actos consentidos, delimitando la demanda contenciosa administrativa sólo a aspectos recurridos hasta ultima instancia administrativa.

2. Con relación a los métodos de determinación tributaria, antes de ingresar al análisis del caso, es necesario citar la Sentencia Nº 189 de 22 de marzo de 2019, emitida por esta sala, que estableció:

"Dentro la problemática planteada referente a la aplicación de la base imponible es necesario establecer que se entiende que la "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos

de acuerdo a las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar." (Artículo 42 del CTB-2003), es así que dentro la determinación tributaria, se pueden emplear: 1) La base cierta en la cual para su aplicación se toma: "en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo (art. 43 del CTB-2003)"; 2) La base presunta en la cual se considera: "...en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación (art. 44 del CTB-2003).

En ese sentido, se puede afirmar que la determinación de la base cierta es empleada por la Administración Tributaria (AT) cuando conoce con certeza el hecho imponible y su magnitud; para ello utiliza los datos propios del contribuyente, como son los libros, comprobantes, declaraciones juradas, etc., lo que permite conocer la obligación tributaria del sujeto pasivo; sin embargo, se debe entender que la información obtenida por la AT también puede ser obtenida por terceros informantes (arts. 71 y 73 del CTB-2003), que puede ser recabada en el desarrollo de la fiscalización y hasta antes de la emisión de la Vista de Cargo.

Por su parte la base presunta es empleada cuando la documentación obtenida por la AT no permite establecer con certeza el hecho imponible y su magnitud; para ello su aplicación se encuentra normada por el art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0017-13, que establece: "I. La Administración Tributaria, una vez agotados los medios para la obtención de la documentación e información que permita conocer en forma directa e indubitable la base imponible para determinar el tributo sobre base cierta, podrá aplicar la determinación sobre Base Presunta en la parte que corresponda y de acuerdo a las circunstancias que señala el Artículo 44 de la Ley N° 2492. II. Para realizar la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta, se considerará lo siguiente: 1. La determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta es aplicable cuando no se conozcan de forma directa e indubitable uno o más de los siguientes componentes de la obligación Tributaria: a) Hecho Generador. b) Periodo Fiscal. c) Base Imponible (Importe, cantidad, volumen, precios, etc.). 2. En la determinación deberá aplicarse todo dato o antecedente del sujeto pasivo de periodos anteriores o diferentes, inclusive bases imponibles de impuestos relacionados, teniendo éstos prioridad sobre la información de contribuyentes similares o cualquier otro."

El ente fiscal, dentro de un procedimiento de determinación tributaria, cuenta con dos métodos para establecer la base imponible, pudiendo emplear la base cierta y la presunta, debiendo buscar primero, los mecanismos que le permitan efectuar la determinación sobre base cierta, con la documentación proporcionada por el mismo contribuyente, información de sistemas y de terceros informantes; y solo en caso de no obtener la información suficiente que permita conocer de forma cierta e indubitable el hecho imponible, puede procederse a efectuar la determinación sobre la base presunta; para ello, puede recurrirse a presunciones lógicas, indicios, hechos y otra información que no se aparten de la realidad de los elementos del hecho imponible, encontrándose los requisitos esenciales conforme establece el art. 44 del CTB-2003, que ha instituido los casos en los cuales la AT puede efectuar una determinación sobre base presunta.

3. Con relación a la aplicación retroactiva de la norma es necesario considerar lo expuesto en el Auto Supremo N° 002/2014 de 18 de agosto, que señala:

"(...) no tomó en cuenta los principios que rigen la actividad fiscalizadora en materia tributaria, que son "tempus comici delicti" y "tempus regit actum". El primero de ellos orientado a definir el cumplimiento de las normas sustantivas y determinar la norma aplicable al momento en que se produjo el hecho generador del tributo; y el otro, como norma adjetiva, a determinar la disposición aplicable al momento de inicio del procedimiento o del proceso por la infracción en que el sujeto pasivo hubiera incurrido, lo que asimismo encuentra relación con el principio de retroactividad.

En ese sentido se expresan las Sentencias Constitucionales Nº 280/2001-R, Nº 837/2001-R, Nº 979/2002-R, 386/2004-R y otras, cuando señalan que "...la aplicación de derecho procesal se rige por el tempus

regit actum y la aplicación de la norma sustantiva por el tempus comissi delicti, salvo claro está, en los casos de la Ley más benigna..."

En el mismo sentido de lo citado debe considerarse también lo dispuesto en la Sentencia 52 de 28 de junio de 2016, emitida por esta sala, en la que estableció:

*"el Derecho Tributario tiene dos grandes gamas, el material (o sustantivo) y el formal (o administrativo); el primero, conforme señala Alfredo Benítez Rivas, constituye su ordenamiento jurídico medular conformado por el conjunto de normas que regulan la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el Contribuyente al producirse el hecho generador del tributo, así por ejemplo pertenecen al derecho tributario material las disposiciones que regulan las causas de extinción de la obligación tributaria por prescripción (Alfredo Benítez, Derecho Tributario, págs. 70 y 71); es decir, la prescripción, como forma de extinción de las obligaciones tributarias, pertenece al derecho tributario material y no al formal. En ese sentido, para efectos de la aplicación de la norma tributaria en el tiempo, se debe considerar dos principios: i) El principio del "tempus comici delicti" (aplicar norma vigente al momento del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria o de la comisión del ilícito); y; ii) El principio "tempus regis actum" (**norma aplicable es la vigente el momento de iniciarse el procedimiento**), de modo que si se trata de normas materiales (o sustantivas) se sujetan al primer principio anotado; consecuentemente, y considerando que la prescripción pertenece al derecho tributario material, corresponde aplicarse la norma vigente al momento en que el plazo de vencimiento de la obligación tributaria hubiese ocurrido; criterio concordante con el principio y garantía constitucional de la irretroactividad de la Ley establecida en el art. 123 de la CPE."* (Subrayado añadido)

En ese sentido dentro de la aplicación de la normativa en materia de derecho tributario, debe considerarse los principios de *"Tempus comici delicti"* y *"tempus regis actum"*, entonces para la aplicación normativa previamente se tiene que identificar si se pretende emplear el derecho material o formal; es decir, debe identificarse si se pretende aplicar normativa inmersa a un derecho o a un procedimiento, siendo esto de relevante importancia para el resguardo del derecho al debido proceso así como a los principios de legalidad e irretroactividad.

Resolución del caso concreto.

Para la resolución del caso, primero se analizará los vicios de forma reclamados en la demanda; y en caso de no ser evidentes y no encontrarse sustento suficiente que amerite la nulidad, se ingresara a la valoración y resolución del fondo del asunto.

Sobre los vicios de forma

1. Conforme a los antecedentes de impugnación administrativa, se establece que emitida la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0374/2017 de 22 de septiembre, Mario Córdova Pinto por intermedio de su apoderada Cinthia Tarrico Orellana, interpuso recurso Jerárquico, conforme se tiene del memorial de fs. 243 a fs. 248; sin embargo, dentro de la exposición del Recurso Jerárquico, el administrado no reclamó en momento alguno como vicio, la incorporación de aspectos no impugnados en el Recurso de Alzada.

En ese contexto se concluye que conforme a la doctrina aplicable expuesta en la presente Sentencia y lo dispuesto en el art. 778 del CPC-1975, solo puede ser objeto de impugnación en la demanda Contencioso Administrativa los hechos denunciados en la vía de impugnación administrativa y que llegaron hasta el Recurso Jerárquico; es así que,

este Tribunal se encuentra limitado a resolver sólo lo contenido dentro de la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0022/2016 de 11 de enero, en cumplimiento la congruencia de las resoluciones como parte del debido proceso, se establece que se pronunció sobre los reclamos contenidos en el Recurso Jerárquico, en el que no se denunció que la Resolución de Alzada fuere incongruente al incorporar aspectos no impugnados; por lo que este punto no puede ser resuelto, porque no fueron reclamados oportunamente, constituyendo una aceptación tácita.

2. Sobre la aplicación retroactiva de la RND N° 10-0017-13, debe considerarse que está normativa señala:

"Artículo 1.- (Objeto). La presente Resolución Normativa de Directorio tiene por objeto reglamentar los medios para la determinación de la Base Imponible sobre Base Presunta y establecer el tributo que corresponda pagar.

Artículo 2.- (Alcance). La presente Resolución Normativa de Directorio alcanza a los procesos de determinación practicados por la Administración Tributaria cuando se hayan producido las circunstancias previstas en el Artículo 44 de la Ley N° 2492.

(...)

CAPÍTULO V DISPOSICIÓN FINAL

Única.- (Vigencia). La presente Resolución Normativa de Directorio entrará en vigencia a partir de su publicación, alcanzando la misma a los procesos de determinación en los que la Vista de Cargo aún no haya sido emitida.

Los artículos transcritos acreditan que la RND N° 10-0017-13, establece el procedimiento a seguir para efectuar la determinación sobre base presunta; en consecuencia se encuentra dentro el ámbito del derecho tributario formal.

Considerando lo referido y conforme a la doctrina aplicable al caso, citada en la presente Sentencia, se debe considerar que la RND N° 10-0017-13 al establecer el procedimiento para aplicar la base presunta, dentro la determinación tributaria, se encuentra en el ámbito del derecho tributario formal; debiendo en consecuencia, ser aplicada en todos los procedimientos administrativos determinativos posteriores a su vigencia.

En consecuencia, se entiende que fue correcta la aplicación normativa realizada en la determinación efectuada por la AT, extremo que fue adecuadamente analizado por la AGIT en la Resolución Jerárquica impugnada, porque la determinación en análisis se inició con la Orden de Fiscalización N° 0015OFE00014 notificada el 21 de septiembre de 2015, fecha en la cual ya se encontraba en plena vigencia la RND N° 10-0017-13 de 8 de mayo de 2013; no correspondiendo el reclamo efectuado por el demandante, no existiendo la transgresión del art. 123 de la Constitución Política del Estado (CPE), ni del art. 150 del CTB-2003, al no haberse aplicado ninguna normativa sustantiva de forma retroactiva; y por el contrario, se aplicó correctamente la norma adjetiva vigente al momento de iniciar el procedimiento administrativo.

Asimismo, debe dentro lo expuesto debe considerarse que la Disposición Final Única de la RND N° 10-0017-13, establece su alcance a los procedimientos determinativos en los

cuales no se hubiesen emitido la Vista de Cargo al momento de su vigencia, como ocurrió en el presente caso.

Del fondo

No habiéndose identificado vicios de nulidad que afecte al procedimiento ni a la impugnación administrativa, se ingresara a valorar el fondo de la problemática, determinándose lo siguiente:

1. El demandante manifiesta que conforme al parágrafo I del art. 43 del CTB-2003, se dieron las condiciones para efectuar una determinación sobre base cierta sobre las compras ventas realizadas de GLP; esto, conforme la documentación acompañada por la ANH y los contratos de compra venta de gas licuado de petróleo DLG:000167 y PG-CTO-009/2011.

Al respecto, entre los antecedentes administrativos, se tiene la Resolución Determinativa N° 1717390000009 de 9 de enero de 2017, que en la página 2 señala:

I.2. <u>Base Cierta</u>

"- Compras de GLP en Garrafas incumpliendo con las condiciones de tratamiento a través del sistema bancario y/o de intermediación financiera para las transacciones iguales o mayores a Bs50.000.- (Bancarización), consideradas dentro del Costo de Ventas."

Asimismo, dentro los antecedentes de impugnación administrativa la Resolución Jerárquica objeto de la demanda, en la página 35 de 42 en el punto xvi, señaló:

"Por otras parte, sobre base cierta observo compras de GLP en garrafas que no cumplieron con el pago a través del sistema bancario y/o intermediación financiera al ser transacciones iguales o mayores a Ds.50.000.- según lo disponen los artículos 66, numeral 11 del Código Tributario Boliviano (CTB) modificado por el artículo 20 de la Ley N° 062; y 37 del Decreto Supremo N° 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano (RCTB), modificado por la disposición final cuarta del Decreto Supremo N° 772."

Considerando lo argumentado en la demanda y contrastados con los antecedentes transcritos, se advierte que las compras y ventas de GLP fueron determinadas sobre base cierta, estableciéndose como observación a estas la falta de bancarización de las transacciones, extremo que no fue rebatido en la demanda ni se expuso los motivos por los cuales el demandante consideró que esta observación no correspondía, limitándose a señalar los contratos y la documentación presentada por la ANH, los cuales establecerían los componentes de la obligación tributaria, sin enfocar sus argumentos en la observación efectuada sobre la bancarización ni exponer cómo esta no debería ser considerada o que habría sido superada por el sujeto pasivo.

Al respecto se debe recordar la obligación del demandante de sustentar la demanda y respaldar sus afirmaciones debiendo exponer los motivos y razones por los cuales cree que el objeto de la demanda (Resolución Jerárquica), esta errado, más aun considerando que este Tribunal, resguardando el debido proceso, debe cuidar que las resoluciones sean la congruentes; es decir, precautelar el nexo causal entre lo pedido y expuesto por las partes, la fundamentación que realiza del caso la prueba aportada y lo resuelto; motivo por el cual al no estar acreditada este reclamo, corresponde desestimar en resolución.

Es necesario referir también que la determinación sobre base presunta se efectuó respecto de los ingresos percibidos en las cuentas bancarias N° 44722-002-4 M/N y Nº 4472200201-9 M/E del Banco Visa S.A., registradas a nombre del contribuyente que no se encontrarían con registro contable ni con respaldo documentado; situación que dentro del presente proceso no fue objeto de impugnación, por lo cual se tendría por aceptada por el demandante.

2. Por último la demanda solicita la verificación de la composición de los activos fijos expresados en el balance general, en el cual se establecerían muebles e inmuebles entre los cuales, la Administración Tributaria habría eliminado la depreciación tanto de cada uno de los ítems, sin exponer análisis alguno; al respecto, el demandado refiere que este sería un nuevo argumento que no fue reclamado ni en instancia de Alzada ni en Jerárquica; al respecto, de la revisión de los Recursos de Alzada y Jerárquico de fs. 57 a fs. 65 y de fs. 243 a fs. 248, se evidencia que estos argumentos no fueron reclamados oportunamente en la instancia administrativa, al no encontrarse dentro el recursos de Alzada y Jerárquico no existe pronunciamiento al respecto dentro de la resolución objeto de la demanda, por lo que este punto tampoco puede ser considerado por este Tribunal en aplicación del art. 778 del CPC-1975, conforme ya fue expuesto anteriormente en la doctrina aplicable.

En conclusión el demandante Mario Córdova Pinto, no ha demostrado la existencia de vicios de nulidad que afecten el procedimiento y/o la impugnación administrativa, ni ha demostrado la incorrecta o errónea aplicación normativa de la AGIT en el acto impugnado; por consiguientemente, no existe fundamento legal que motive dejar sin efecto la Resolución del Recurso Jerárquico, por lo que no se ha generado vulneración a los derechos del demandante en calidad de sujeto pasivo.

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 art. 2 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014 y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 260 a fs. 264, interpuesta por Mario Córdova Pinto; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1774/2017 de 19 de diciembre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal, sea con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N° 109
1 de octubre 2019
Razón N° 1

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

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

Ante mí:

Abog. Eduardo de Castelvi Ollano
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

María del Rosario Vilar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA