TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA

Sentencia N° 122

Sucre, 28 de noviembre de 2018

Expediente	: 317/2016-CA
Demandante	: Gerencia Distrital La Paz II-Servicio Impuesto Nacionales
Demandado	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Resolución Impugnada	: AGIT-RJ 0989/2016 de 15 de agosto
Proceso	: Contencioso Administrativo
Distrito:	: La Paz
Magistrado Relator	: Dr. Esteban Miranda Terán

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 23 a 32 vta., interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II representada por Ranulfo Prieto Salinas en su condición de Gerente Distrital contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016 de 15 de agosto de 2016; el auto de admisión de fs. 35; la contestación a la demanda de fs. 42 a 50; la réplica de fs. 99 a 105 vta.; la dúplica de fs. 109 a 115 vta.; el decreto de autos para sentencia de fs. 116; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar; y:

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DEL PROCESO:

Dentro de la Verificación Externa realizada al contribuyente Compañía Minera Colquiri S.A. (en adelante el contribuyente), cuyo objeto fue la verificación de hechos elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido en los periodos fiscales: agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2010 y enero, febrero, marzo, junio, julio y agosto de 2011, del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), por solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (en adelante AT), emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0034-2014 de 29 de diciembre de 2014 (fs. 1 a 20 Anexo 1 de antecedentes administrativos), determinando como impuesto indebidamente devuelto mediante CEDEIM's, la suma de Bs 2.868.823.

Contra la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0034-2014, el contribuyente, presentó recurso de revocatoria ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (en adelante ARIT), emitiéndose la Resolución de

Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0772/2015 de 14 de septiembre de 2015 (fs. 25 a 64 vta. Anexo 1 de antecedentes administrativos), que resuelve revocar parcialmente la resolución impugnada dejando sin efecto las observaciones al crédito fiscal IVA como indebidamente devuelto en la suma de Bs 176.415 y manteniendo firme y subsistente el importe no sujeto a devolución en la suma de Bs 2.094.840.

Contra la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0772/2015, el contribuyente y la AT, presentan recurso jerárquico ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria (en adelante AGIT), emitiendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 de 30 de noviembre de 2015 (fs. 66 a 110 Anexo 1 de antecedentes administrativos), que resuelve revocar parcialmente la resolución recurrida, declarando como crédito fiscal válido la suma de Bs 34.060 y manteniendo como crédito fiscal indebidamente devuelto la suma de Bs 2.237.195.

Con base en lo resuelto por la AGIT, la AT emite el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015 de 28 de diciembre de 2015 (fs. 113 a 114 Anexo 1 de antecedentes administrativos), instruyendo el inicio del sumario contravencional en contra del contribuyente, al existir indicios de la contravención de omisión de pago por devolución indebida de CEDEIM' s del IVA periodos fiscales: agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2010 y enero, febrero, marzo, junio, julio y agosto 2011. Posteriormente, la AT emite la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016 de 3 de febrero de 2016 (fs. 124 a 131 Anexo 1 de antecedentes administrativos), resolviendo sancionar al contribuyente con la multa de UFV "s 1.403.591, correspondiente al 100% del tributo omitido, por omisión de pago, emergente de la devolución indebida de CEDIM's de la especie.

Contra la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016, el contribuyente interpone recurso de alzada ante la ARIT, emitiendo la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0420/2016 de 30 de mayo de 2016 (fs. 101 a 109 Anexo 1 de antecedentes, etapa recursiva), que resuelve anular obrados hasta el inicio de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015, debiendo aguardar los resultados de la demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015.

Contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0420/2016, la AT interpone recurso jerárquico ante la AGIT, emitiendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016 (fs. 189 a 202 Anexo 1 de antecedentes etapa recursiva), que resuelve confirmar la resolución recurrida, a objeto que la AT inicie en su oportunidad el procedimiento sancionador correspondiente.

Contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016, la AT interpone la presente demanda contencioso administrativa.

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA:

Señala que la AGIT aplica errónea e indebidamente el art. 36 parágrafo II de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y el art. 55 del Decreto Supremo N° 27113 Reglamento a la LPA (en adelante RLPA), al evidenciar que la AT no cumplió el procedimiento previsto en el art. 11 parágrafo II num. 3 de la Resolución Normativa de Directorio (en adelante RND) N° 10-005-13, con relación a no considerar el término de la prescripción antes de iniciar el procedimiento sancionador, sin tomar en cuenta que la demanda contencioso administrativa que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 emitida en etapa recursiva prejudicial iniciada contra la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0034-2014, solo suspende el término de prescripción para ejercer la facultad de cobro de la deuda tributaria por la devolución indebida, no así para ejercer su facultad de sancionar contravenciones.

Aclara que el hecho de interponer demanda contencioso administrativa, no significa que el inicio del proceso sancionador dependa de la resolución final de dicha demanda, siendo un proceso que se tramita por separado de la deuda principal, ya que la demanda contencioso administrativa tiene carácter de ser de puro derecho, sin valorar cálculos, ni aspectos técnicos que puedan hacer variar el monto de la deuda tributaria, por lo que conforme a los arts. 131 y 168 del CT, la AT se encuentra facultada para: iniciar el cobro coactivo (más aún si el contribuyente no solicitó suspensión) y el procedimiento sancionador por la contravención de omisión de pago, respectivamente.

Con cita en los arts. 108 parágrafo I num. 4 y 131 del CT y art. 25 del Decreto Supremo N° 27350 y en la Sentencia Constitucional Plurinacional N°1892/2013 de 29 de octubre de 2013, señala que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, se encuentra firme para ser ejecutada y solo puede ser suspendida en caso que el contribuyente cumpla con los plazos y requisitos formales previstos en el art. 131 antes citado, por lo que en el marco del art. 168 del CT, la AT se encuentra facultada para iniciar el procedimiento sancionador.

Con cita en el Auto Supremo N° 29/2012 de 29 de febrero de 2012, la Sentencia N° 196/2012 de 23 de julio y la Sentencia N° 12/2016 de 7 de marzo de 2016, afirma que para resolver por la nulidad, no solo debe existir formalmente un vicio, además, debe probarse que tal vicio ocasionó un estado de indefensión, lo cual no ocurrió, pues en sus palabras: "han sido efectuadas correctamente las notificaciones al contribuyente en los distintos estados del proceso de forma legal; por lo cual el contribuyente nunca impugnó las mismas, siendo que éste tuvo pleno conocimiento del proceso iniciado en su contra, participando activamente, solicitando ampliaciones, presentando descargos y finalmente recurriendo ante instancias de la ARIT". (sic); asimismo, con cita en los arts. 105 parágrafo I y 107 parágrafo II de la Ley N° 439 Código Procesal Civil, el art. 17 de la Ley N° 025 Ley del Órgano Judicial y doctrina (Couture), que versan sobre la especificidad y convalidación de la nulidad, respectivamente; señala que no existe nulidad si no está dispuesta expresamente en ley, por lo que la AGIT aplicó erróneamente el art. art. 36 parágrafo II de la LPA y el art. 55 del RLPA, bajo el

argumento de que (en sus palabras): "El Acto Administrativo carece de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin dando lugar a la indefensión del interesado", Sic.

Con cita en el art. 211 parágrafo II del CT, incorporado mediante Ley N° 3092 y las Sentencias Constitucionales Plurinacionales N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012, N° 796/2010-R de 2 de agosto de 2010 y N° 0731/2010-R de 26 de julio de 2010, que versan sobre el contenido de las Resoluciones de la AGIT, los principios de verdad material y convalidación, señala que la nulidad dispuesta fue aplicada de forma rígida y extrema, sin demostrar fundadamente el estado de indefensión en que se habría ocasionado al contribuyente y sin considerar la validación de la parte dentro el procedimiento sancionador.

Con cita en las Sentencias Constitucionales N° 1262/2004-R de 10 de agosto de 2004 y N° 0876/2012 de 20 de agosto de 2012, que versan sobre el principio de trascendencia en nulidades, asevera que la AGIT no considera que se llegarían a los mismos resultados, toda vez que de acuerdo con el art. 781 del Código de Procedimiento Civil, la demanda contencioso administrativa se tramita en la vía ordinaria de puro derecho, no correspondiendo dentro de ella la revisión de aspectos técnicos que pudieran incidir en el monto de la deuda tributaria emergente de la indebida devolución impositiva, del cual deriva por cuerda separada el sumario contravencional.

Petitorio

Solicita *"se declare probada la demanda, revocando totalmente la resolución impugnada y manteniendo firme y subsistente la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016 de 3 de febrero de 2016."*

Admisibilidad

Mediante auto de 24 de noviembre de 2018 cursante a fs. 35, éste Tribunal admitió la presente demanda contenciosa administrativa, de conformidad al art. 327 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC-1975) y el art. 2 num. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, disponiéndose traslado al demandando y al tercero interesado con provisión citatoria a objeto de que asuman defensa.

III. ARGUMENTOS DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La AGIT, mediante memorial cursante de fs. 42 a 50, a través de su Director Ejecutivo a.i., responde negativamente a la demanda contenciosa administrativa, bajo los siguientes argumentos:

Exponiendo la relación de hechos, cita los arts. 107 parágrafo I y 108 parágrafo I num. 4 del CT para señalar que habiendo culminado la fase de impugnación administrativa, la AT estaba facultado para ejecutar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, sin embargo, se debe considerar la demanda contencioso administrativa que impugna la citada resolución jerárquica, cuya sentencia definirá si existe o no realmente

una indebida devolución y su cuantía, lo cual tendría una incidencia en la sanción por omisión de pago.

Con cita en el art. 11 parágrafo II numeral 3 de la RND N° 10-005-13, señala que el procedimiento sancionador se iniciará una vez que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 adquiera firmeza, empero, reitera que dicha resolución se encuentra cuestionada por efecto de la demanda contencioso administrativa interpuesta por el contribuyente, por lo que la facultad para sancionar la conducta contraventora, se encuentra resguardada por la suspensión del término de la prescripción dispuesta por la misma RND al tenor del art. 62 del CT, con base en lo cual señala que el procedimiento sancionador está condicionado a los resultados de la mencionada demanda.

Asevera que la AT no cumplió el procedimiento previsto en el art. 11 parágrafo II numeral 3 de la RND N° 10-0005-13, iniciando el sumario contravencional sin que la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 adquiera firmeza, vulnerando el principio de seguridad jurídica, debido proceso y de legalidad, en ese sentido, cita los arts. 115 parágrafo II y 117 parágrafo I de la CPE y art. 68 num. 6 y 7 del CTb, para señalar que la potestad sancionadora no puede ser discrecional ni apartarse de los principios constitucionales, por lo que con base en el art. 36 parágrafo II de la LPA y el art. 55 del RLPA, se anuló obrados por que el acto administrativo carece de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, dando lugar a la indefensión del interesado, no pudiendo la AT alegar falta de imparcialidad.

Manifiesta que en observancia del principio de verdad material instituido en el art. 180 parágrafo II de la CPE, se pronunció sobre todos los puntos observados por las partes, por lo que no es evidente una falta de congruencia en la resolución impugnada.

Como doctrina de la AGIT, cita la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0737/2016 que versa sobre sobre un caso con identidad fáctica; asimismo, cita la Sentencia N° 510/2013 de 27 de noviembre de 2013, que versa sobre sobre el deber de la parte actora de establecer y demostrar con argumentos apropiados y solidos la errada interpretación de la normativa en la que habría incurrido la AGIT, también, cita la Sentencia N° 136/2013 de 18 de abril de 2013, que versa sobre la no aplicación de las nulidades cuando no existe perjuicio, finalmente, cita la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0824/2012 de 20 de agosto de 2012, que versa sobre la garantía al debido proceso en su componente de acceso a la justicia.

Concluye que los argumentos de la AT no son evidentes, la resolución impugnada se emitió en sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable ratificándose en todos sus fundamentos; y la demanda carece de sustento jurídico-tributario, siendo evidente que no existe agravio ni lesión de derechos.

Petitorio

Solicitó: "*declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la AT; manteniendo firme y subsistente la resolución impugnada.*"

Réplica y Dúplica.

La AT por memorial de fs. 99 a 105 vta., presentó réplica ratificando los argumentos de la demandada y su petitorio; la AGIT por memorial cursante de fs. 109 a 115 vta., presentó dúplica ratificando su petición de declarar improbada la demanda contenciosa administrativa y mantener firme y subsistente la resolución impugnada.

Tercero interesado

Por memorial de fs. 59 a 61 vta., se apersonó Carlos Raymundo Quintana Orsini apoderado del contribuyente en su condición de tercero interesado, solicitando se declare improbada la demanda contencioso administrativa que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016, considerando la Sentencia N° 1-1 de 24 de febrero de 2017.

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 N° 620 del 31 de diciembre de 2014; en concordancia con el art. 775 del CPC-1975, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439; y, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo como juicio de puro derecho, en el que sólo se analiza 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. Luego de los trámites de ley conforme se desprende de los antecedentes; se pasa a resolver el fondo de la causa de conformidad a los puntos traídos en la demanda, en los siguientes términos:

III.-FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

Que, reconocida la competencia de esta Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa, del Tribunal Supremo de Justicia, en previsión de los arts. 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC) y lo dispuesto por la Ley N° 620 art. 2-2, tomando en cuenta que el proceso contencioso administrativo es un juicio de puro derecho dirigido a verificar la correcta aplicación de la ley en los actos y resoluciones de la administración, en el caso por la AGIT, corresponde ingresar a la resolución de la causa.

Problemática planteada

De los fundamentos y argumentos de la demanda, respuesta y antecedentes contenidos en el expediente del caso en análisis, se advierte que la problemática traída a juicio de éste Tribunal se circunscribe a determinar, si la Resolución de Recurso Jerárquico

AGIT-RJ 0989/2016, de 15 de agosto, interpretó erróneamente y aplicó indebidamente el art. 36 parágrafo II de la Ley N° 2341 y 55 del D.S. N° 27113, anulando el sumario contravencional, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015, en consideración a que la interposición del proceso contencioso administrativo en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 de 30 de noviembre de 2015 que concluía la fase de impugnación administrativa de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre de 2014, no impediría a la Administración Tributaria, ejecutar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1983/2015, pese a que esta no se encontraba firme ni exigible para su ejecución, por interposición de demanda contenciosa administrativa en su contra.

Análisis y fundamentos legales

Expuestos los fundamentos de la demanda, fs. 25 a 32 vta., corresponde realizar las siguientes consideraciones, para su resolución:

Normativa aplicable al caso

La Constitución Política del Estado, prevé en su art. 115. II, que el Estado garantiza el derecho a la defensa, por otra parte el art. 116. II, dispone que se garantiza la presunción de inocencia, y asimismo, el art. 117. I determina que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso y que nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada, de tal modo que, la norma supra-legal, ha establecido determinadas garantías y derechos que deben ser aplicados en todo proceso y particularmente en un proceso sancionatorio, derechos y garantías como lo son el derecho a la presunción de inocencia, el derecho a la defensa y la garantía de que no se puede sufrir pena alguna sin sentencia ejecutoriada (derecho al debido proceso).

Sobre estos derechos y garantías constitucionales, la jurisprudencia constitucional estableció: a) *"…cuando el legislador atribuye a la administración facultades sancionadoras, no debe proceder por puro arbitrio, sino que deben cumplir determinadas condiciones para ser constitucionales, observando las garantías básicas de orden material y formal (…)"* (Sentencia Constitucional N° 0035/2005 de 15 de junio de 2005); b) *"Que, conforme lo ha definido este Tribunal en su jurisprudencia, la garantía del debido proceso que consagran el art. 16 de la Constitución Política del Estado y el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, es aplicable no sólo al ámbito judicial, sino también al administrativo cuando se tenga que someter a una persona a un procedimiento en el que deberá determinarse una responsabilidad"* (Sentencia Constitucional N° 1234/00-R de 21 de diciembre de 2000); c) *"Por consiguiente, de la normativa citada que conforma el bloque de constitucionalidad y las sub reglas establecidas por el Tribunal Constitucional sobre el debido proceso, se infiere que toda actividad sancionadora del Estado, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta previo proceso, en el que se respeten todos los derechos inherentes a la garantía del debido proceso, entre los cuales se encuentra el derecho a la defensa, que implica a su vez, entre otros elementos, la notificación legal con el hecho que se le imputa al afectado, y con todas las actuaciones y resoluciones posteriores, la contradicción y presentación de pruebas tendentes a desvirtuar la acusación, la asistencia de un defensor, el derecho pro actione ó a la impugnación; asimismo, el derecho a la defensa,*

se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la ley y ante su juzgador, al juez natural y a la seguridad.". También, cabe hacer notar que en la SC 136/2003-R, ese Tribunal ha establecido que: *"(...) el derecho a defensa debe ser interpretado conforme al principio de favorabilidad antes que restrictivamente; posiciones todas, afines a la doctrina administrativa contemporánea"* (Sentencia Constitucional 0042/2004 de 22 de abril de 2004).

Conforme las prescripciones constitucionales y al art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, determina que la garantía del debido proceso, es aplicable no sólo al ámbito judicial, sino también al administrativo y que el derecho a la defensa comprende entre otros derechos a la impugnación, misma que debe ser interpretada conforme al principio de favorabilidad; se concluye que, la norma preferente a ser aplicada al presente caso es primeramente la Constitución, de tal modo que los derechos y garantías constitucionales deben ser los que tienen aplicación preferente frente a cualquier norma inferior, así lo ha se ha establecido en la Jurisprudencia Constitucional que señala: *"En efecto, el art. 228 de la CPE evidentemente está referido al principio de la jerarquía normativa, pero además y fundamentalmente consagra el principio de supremacía o primacía constitucional al establecer que los tribunales, jueces y autoridades deben aplicar la Ley suprema del ordenamiento jurídico (Constitución Política del Estado) con preferencia a las leyes y éstas con preferencia a cualquier otra resolución. Uno de estos principios establece en definitiva cuál es básicamente el orden jerárquico de las normas dentro del plexo normativo nacional y el otro determina qué norma se encuentra en la cúspide de ese entramado normativo de modo que aquéllas de jerarquía inferior sean conformes en contenido y forma con las normas de jerarquía superior (Sentencia Constitucional N° 0015/2006 de 4 de abril de 2006)"*, esta jurisprudencia ha sido ratificada por la jurisprudencia constitucional referida a la Constitución vigente que añadió que la leyes inferiores no pueden contradecir la Constitución Política del Estado y por ello señala expresamente: *"El principio de la supremacía constitucional denota que tanto el orden jurídico como político de un Estado se encuentra establecido sobre la base de la Constitución afirmando así el carácter normativo de la misma, lo cual tiene por consecuencia el aceptar que las normas inferiores no pueden contradecirla"* (Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0552/2013 de 15 de mayo de 2013), de modo tal que la jerarquía normativa o norma preferente a aplicarse, es primero la constitución y que las normas secundarias a la Constitución deben ser conforme al contenido y forma de la Constitución Política del Estado y no pueden contradecirla.

Del caso concreto

Los antecedentes del proceso muestran que por proceso de verificación externa del IVA por solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), otorgada a Colquiri S.A., emitiendo GRACO La Paz la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre de 2014 (fs. 1 a 20 Anexo 1 de antecedentes administrativos), determinando como impuesto indebidamente devuelto, la suma de Bs 2.868.823. Contra dicho acto, el contribuyente, presentó recurso de revocatoria ante la ARIT La Paz, emitiendo dicha instancia la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0772/2015 de 14 de septiembre de 2015 (fs. 25 a 64 vta. Anexo 1 de antecedentes administrativos), que resolvió revocar parcialmente la resolución impugnada; contra la resolución de alzada, el contribuyente y la AT, presentaron recurso

jerárquico ante la AGIT, emitiendo esa instancia la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 de 30 de noviembre de 2015 (fs. 66 a 110 Anexo 1 de antecedentes administrativos), que resuelve revocar parcialmente la resolución recurrida, declarando como crédito fiscal válido la suma de Bs 34.060 y manteniendo como crédito fiscal indebidamente devuelto la suma de Bs 2.237.195.

Con base en lo resuelto por la AGIT en recurso jerárquico, la AT da inicio al Sumario Contravencional N° 26-1055-2015 de 28 de diciembre de 2015 (fs. 113 a 114 Anexo 1 de antecedentes administrativos), emitiendo posteriormente, la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016 de 3 de febrero de 2016 (fs. 124 a 131 Anexo 1 de antecedentes administrativos), resolviendo sancionar al contribuyente con la multa de UFV "s 1.403.591, correspondiente al 100% del tributo omitido, por omisión de pago, emergente de la devolución indebida a través de CEDEIM's.

Contra la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016, el contribuyente mediante memorial de fs. 43 a 45 (Anexo 1 de antecedentes administrativos) interpone recurso de alzada ante la ARIT La Paz, señalando como fundamento, haber impugnado mediante demanda contencioso administrativa la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 de 30 de noviembre de 2015, que resolvió la impugnación de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre de 2014, argumentando que estando pendiente la resolución jurisdiccional definitiva de dicha demanda, y ante inexistencia de un acto con calidad de cosa juzgada firme, no se abrió aún la competencia de la AT para el inicio del procedimiento sancionador, fundamentación que fue compulsada por las instancias impugnatorias administrativas, anulando el proceso sancionatorio hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015 de 28 de septiembre de 2015.

Ahora bien, la Administración Tributaria aduce en el fondo de su demanda que, la interposición del proceso contencioso administrativo en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 de 30 de noviembre de 2015 que concluía la fase de impugnación administrativa en contra de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre de 2014, no impediría a la Administración Tributaria, ejecutar la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1983/2015, pese a que esta no se encontraba firme ni exigible para su ejecución, aduciendo que el art. 168 del CT prevé el sumario contravencional, siempre que la conducta contraventora no estuviere vinculada al procedimiento de determinación y que la firmeza de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, deriva de que dicha resolución, se convirtió en título de ejecución tributaria al amparo de los arts. 108 y 131 del CT y parágrafo II numeral 3 art. 11 de la RND N° 10-0005-13, aspecto que motiva a la AT para señalar que la AGIT interpretó erradamente lo establecido en el art. 131 de la Ley N° 2492.

Al respecto se debe precisar que el sumario contravencional previsto por el art. 168 del CT, señala que; siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las

contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención; acreditándose de compulsa de datos del proceso que, en el presente caso de análisis, a la fecha de presentación de la demanda contenciosa administrativa por parte del contribuyente en contra de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, se evidencia la inexistencia de una sentencia judicial ejecutoriada conforme lo prevé y exige el art. 108 parágrafo I numeral 5 del CT.

Los señalados datos muestran que, la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014, fue cerrada en fase impugnatorias con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, resolución que fue impugnada por el contribuyente, mediante demanda contenciosa administrativa paralelamente a la fecha de emisión de la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016, sin que a la señalada fecha, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, hubiese adquirido firmeza para ser ejecutable y exigible, debiendo tomarse asimismo en cuenta que, el art. 131 del CT establece que la interposición del recurso de alzada así como el del jerárquico tienen efecto suspensivo y que los actos administrativos impugnados mediante los recursos de alzada y jerárquico, en tanto no adquieran la condición de firmes, no constituyen título de ejecución tributaria, conforme lo dispone el art. 199 del CT en aplicación de su art. 108.

De la normativa citada, se infiere que todo acto recurrible vía recurso de alzada y jerárquico, tienen efecto suspensivo sobre el acto recurrido, y en tanto dichos recursos no se resuelvan el acto no adquiere firmeza, y no puede ser ejecutable al encontrarse en suspenso, por determinación de los arts.131, 195 y 199 de la Ley 2492; bajo esa premisa, en el caso de autos la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, no había adquirido firmeza ni era ejecutable y se encontraba en suspenso al momento de la interposición de la demanda contenciosa administrativa por parte del contribuyente, por disposición expresa del art. 108 parágrafo I, numeral 5; por tanto, la Administración Tributaria estaba impedida de emitir el Auto Inicial de Sumario Contravencional y menos podía haber pronunciado la Resolución Sancionatoria N° 18-0003-2016 de 3 de febrero de 2016, para sancionar la conducta del contribuyente, sin que previamente, la citada la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015, hubiese adquirido firmeza, sea exigible y ejecutable, y consecuentemente exista un monto definido como devolución indebida para la aplicación de la sanción por omisión de pago; pues no cabe duda alguna que los resultados de esa demanda tendrán directa incidencia en la determinación del monto de la sanción si así se determinase en la decisión que de fin a la demanda.

Si bien, la Administración Tributaria sustento el procedimiento sancionatorio, en lo dispuesto por la última parte del art. 128 de la Ley 2492, y que a criterio de la Administración, el legislador insertó la frase "sin perjuicio", para separar el proceso sancionador por la conducta del sujeto pasivo, del proceso de restitución de lo indebidamente devuelto, sin que ello implique que la responsabilidad por su conducta

sea dependiente de que se interponga el recurso previsto en la Ley, dicho razonamiento no hace una lectura cabal y correcta de lo que establece el art. 128 que establece: *"Cuando la Administración Tributaria hubiera comprobado que la devolución autorizada fue indebida o se originó en documentos falsos o que reflejen hechos inexistentes, emitirá una Resolución Administrativa consignando el monto indebidamente devuelto expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda, cuyo cálculo se realizará desde el día en que se produjo la devolución indebida, para que en el término de veinte (20) días, computables a partir de su notificación, el sujeto pasivo o tercero responsable pague o interponga los recursos establecidos en el presente Código, sin perjuicio que la Administración Tributaria ejercite las actuaciones necesarias para el procesamiento por el ilícito correspondiente."*

De lo anotado se evidencia que, si bien la Administración Tributaria tiene amplias facultades para aplicar sanciones, en un procedimiento sancionatorio separado, en el caso de análisis, se observa el momento en que debe iniciarse dicho proceso sancionatorio separado, tomado en cuenta que el origen del proceso sancionatorio deriva del acto principal - Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre-, en este sentido, éste Tribunal establece que no resulta congruente procesalmente, dar inicio a un procedimiento sancionatorio, sin que el acto administrativo (Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0034-2014 de 29 de diciembre) que daría origen a dicho proceso sancionatorio, quede firme exigible y ejecutable en su monto original o en un monto menor producto de las impugnaciones en fase administrativa o en posterior sentencia de demanda contenciosa administrativa, momento en el cual la administración estaría en posibilidad de conocer el monto total de la sanción, luego de concluido el proceso, respetando el debido proceso; pues lo contrario a este procedimiento, como lo pretende la administración Tributaria, significa vulnerar las garantías y derechos constitucionales, como el derecho a la presunción de inocencia, el derecho a la defensa y que no se puede sufrir pena alguna sin sentencia ejecutoriada (debido proceso); así lo ha entendido en su jurisprudencia, la Sala Plena de éste Tribunal, reflejada en Sentencia N° 483/2015 de 3 de noviembre, 488/2015 de 3 de noviembre y 468/2015 de 3 de noviembre.

En efecto, y a mayor abundamiento, es la propia norma emitida por el mismo Servicio de Impuestos Nacionales, que ha sido interpretada discrecionalmente por la administración; Resolución Normativa de Directorio RND N ° 10-0005-13, que en su art. 11 parágrafo II numeral 3, señala: *"El procedimiento sancionador se iniciará una vez que la Resolución Administrativa adquiera firmeza,(...)"*, lo cual muestra que en el presente caso, es evidente que la Administración tributaria, en desconocimiento de su propia normativa, dio inicio a un proceso sancionador, sin considerar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1983/2015 no había adquirido firmeza ni exigibilidad para sancionar y ejecutar una contravención que aún no tenía calidad de cosa juzgada por encontrarse en revisión en fase jurisdiccional, no contando por consiguiente con exigibilidad y firmeza prevista por ley, para la aplicación de la sanción por omisión de pago.

Resulta imperioso reiterar que, el debido proceso involucra la garantía constitucional del derecho a la defensa, reconociendo nuestra legislación la tutela efectiva de los derechos,

garantizando el debido proceso; es así que el parágrafo II art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE) dispone que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, mientras que en su art. 117, Parágrafo I, prevé que, ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso, en la línea del contexto constitucional citado, el numerales 6 del art. 68 del CT, establece el respeto al debido proceso como un derecho del contribuyente, y si bien e evidente, la potestad sancionadora con la que cuenta el Estado se encuentra legitimada, según la moderna concepción del Estado de derecho, esta potestad no puede ser discrecional y arbitraria, ni apartarse de los principios constitucionales que rigen a efectos de la imposición de sanciones de cualquier naturaleza, evidenciándose en el caso de análisis que la Administración Tributaria demandante, pretende sustentar la falta de aplicación de su propia normativa, con argumentos inadmisibles que atentan al principio de seguridad jurídica, debido proceso y principalmente al principio de legalidad, pretendiendo que con la presente demanda se permita que la Administración Tributaria aplique de manera discrecional y a conveniencia sus mismos procedimientos, a efecto de salvar sus propias omisiones y discrecionalidades.

Conforme lo examinado, se advierte que la autoridad jerárquica en un correcto razonamiento evidenció el desacertado procedimiento adoptado por Administración Tributaria, aspecto que fue correctamente observado en la resolución impugnada, resolviendo confirmar la anulación de obrados dispuesta por el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0420/2016, no denotándose como consecuencia la interpretación errónea y aplicación indebida del art. 36 parágrafo II de la Ley 2341y art. 55 del D.S. N° 27113, al haber anulado obrados sin reposición, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015, porque el acto administrativo carece de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, dando lugar a la indefensión del contribuyente.

Por lo razonado, se concluye que la demanda Contenciosa Administrativa formulada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016, deviene en improbada, al no haberse demostrado que la resolución impugnada contenga interpretación errónea y aplicación indebida del art. 36 parágrafo II de la Ley 2341y art. 55 del D.S. N° 27113, al haber anulado el sumario contravencional, hasta el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 26-1055-2015.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm. Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el arts. 778 y 780 del CPC, art. 2-2 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia en única instancia, a nombre de la ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa de fs. 23 a 32 vta., presentada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por su Gerente Distrital Ranulfo Prieto Salinas, demandando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0989/2016, de 15 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria;

consiguientemente se mantiene firme y subsistente la resolución impugnada, conforme los fundamentos precedentemente expuestos.

Procédase a la devolución a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

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

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

Ante mí:

María del Rosario Villar Gutiérrez
SECRETARIA DE SALA
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° 122

Fecha: 28 de noviembre de 2018

Libro Tomas de Razón N° 1

Aracely Daniela Escalera Nogales
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA