TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia Nº 143
Sucre, 16 de octubre de 2017

Expediente	: 111/2016-CA
Proceso	: Contencioso Administrativo
Demandante	: Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
Demandado	: Autoridad General de Impugnación Tributaria
Resolución Impugnada	: AGIT-RJ 0246/2016 de 08/03/2016
Magistrado Relator	: Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso Contencioso Administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda de fs. 22 a 30., la contestación de fs. 82 a 90; réplica de fs. 95 a 99; dúplica de fs. 102 a 104; decreto de fs. 105; los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y: los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada; y:

CONSIDERANDO I:

I. Antecedentes del Proceso

I.1. Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa

Que Mario Vladimir Moreira Arias Gerente a.i. de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, se apersona a este Tribunal, que a través de la presente acción, solicita la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo emitida por la AGIT, impugnada con los argumentos siguientes:

Quien luego de referir los antecedentes indicó que, el Servicio de Municipal de Agua Potable y Alcantarillado Sanitario (SEMAPA) a momento de interponer su Recurso Jerárquico, expuso únicamente argumentos de fondo, respecto al crédito fiscal en relación con donaciones y también sustentando su solicitud de nulidad de obrados al considerar que la Administración Tributaria (AT) habría determinado un reparo sin sustento normativo, limitándose a señalar que no se habría cumplido con los arts. 96 y 99 de la Ley Nº 2492, sin precisar cual el vicio de nulidad y mucho menos especificar la afectación resultante de un vicio de nulidad, señalando al efecto el art. 211 de la Ley Nº 2492, normativa que respondería a principio de congruencia establecido como elemento al debido proceso, consagrado en el art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE), advirtiéndose que la AGIT omitió analizar y entender el contenido del memorial interpuesto por SEMAPA, por lo que se habría emitido una resolución que no respondería al principio de congruencia, limitándose observar la jurisprudencia establecida en el Auto Supremo Nº 532/2014 de 19 de septiembre, no justificándose

la forma de resolución, debiendo haberse observado la vinculación entre el motivo recursivo y el petitorio a efectos de no disponer nulidades infundadas que causan perjuicio y dilación para ambas partes, como también el principio de trascendencia.

Refirió vulneración y omisión al principio de congruencia por parte de la AGIT, al conocer los argumentos del memorial de Recurso Jerárquico y los antecedentes administrativos, los fundamentos del reparo, realizando un análisis y emitiendo un criterio y contradictoriamente no emitió su resolución sobre estos fundamentos considerativos, vulnerando el señalado principio que también supone la concordancia de una resolución entre la parte considerativa y la parte resolutiva conforme la Sentencia Constitucional Nº 1009/2003-R de 18 de julio.

Que la AGIT determinó la inexistencia de fundamentación o pronunciamiento respecto de la depuración del 13% de las facturas observadas y que se debe emitir una nueva Vista de Cargo previo análisis del Acuerdo de Donación presentado por SEMAPA, empero se advertiría que dicho acto administrativo contendría todos los elementos exigidos en el art. 96.I de la Ley Nº 2492, estableciéndose con precisión y previo análisis de la documentación que SEMAPA no puede computarse crédito fiscal de facturas emitidas por transacciones realizadas por un tercero.

Refirió vulneración a la normativa que regula el cómputo del crédito fiscal arts. 17.1 y 70.5 de la Ley Nº 2492, 8 de la Ley Nº 843 y 8 del Decreto Supremo (DS) Nº 21530, toda vez que el crédito fiscal se encuentra condicionado al cumplimiento de requisitos los cuales determinan que el sujeto pasivo debe: 1. Poseer la factura original.; 2. Demostrar la efectiva materialización de la transacción con la participación de sujetos y objeto que conforman el acto comercial; y; 3. Demostrar y observar la vinculación con su actividad gravada, en el presente caso la AT observó el incumplimiento de dos requisitos a diferentes facturas; por un lado la tenencia de la factura original o documento equivalente y por otro lado la materialidad de las transacciones, requisito que mereció su desglose en dos conceptos: 1. Facturas de transacciones que no fueron realizadas por SEMAPA (observación no conformada y objeto de impugnación en administrativa) y 2. Facturas cuya transacción fue realizada por SEMAPA pero no por el monto declarado, así respecto a las facturas de transacciones que no fueron realizadas por SEMAPA, el contribuyente durante la determinación aludió que resultaría por un acuerdo de donación entre Bolivia y Japón para la ejecución de un proyecto de mejoramiento del sistema de agua potable, que una empresa japonesa (HAZAMA) era la encargada de realizar este proyecto, adquiriendo los productos la misma pidiendo al proveedor emitir factura a nombre de SEMAPA, quien las declara como compras propias, por lo que la AT depuró las facturas de transacciones que no realizó y en cuanto a las transacciones realizadas, no efectuó el pago total consignado en las facturas, depurando la diferencia detectada entre el monto realmente pagado por SEMAPA a su proveedor, con el monto consignado en la nota fiscal.

Así el art. 17.1 de la Ley Nº 2492 dispone que el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que se hayan completado y en consecuencia quien se imputa la realización de la transacción, debe demostrar que existió el hecho generador y que le corresponde el crédito atribuido conforme el art. 70.5 de la Ley Nº 2492.

Señalo que aparentemente la errónea aplicación normativa en la Resolución Jerárquica respondería al 13% efectivamente pagado por SEMAPA a HAZAMA, empero omitió considerar que ese 13%consisitiria en un reembolso a HAZAMA y que si bien este porcentajes pagado en cumplimiento al acuerdo de donación este hecho no configuraría el presupuesto jurídico para el beneficio del crédito fiscal y que tanto en la Vista de cargo como en la Resolución Determinativa se expone la salida efectiva y real del 13% como pago al emisor de las facturas depuradas, sino el pago por SEMAPA del 13% a HAZAMA, por lo que al no haberse realizado la transacción no podría beneficiarse con el monto equivalente a dicho porcentaje.

I.2 Petitorio

Con los fundamentos descritos precedentemente, solicitó se declare probada la demanda contenciosa administrativa y consecuentemente se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo emitida por la AGIT o en su caso se revoque la referida resolución, declarándose firme y subsistente el reparo determinado por la AT, por concepto de Impuesto al Valor Agregado crédito fiscal correspondiente al mes de enero de la gestión 2011, reflejado en la resolución Determinativa Nº 17-00281-15 de 5 de agosto.

II.1 Respuesta de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Que admitida la demanda mediante providencia de 20 de mayo de 2016 cursante a fs. 34, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, para responder negativamente a la acción incoada en su contra.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 82 a 90, señaló en síntesis los siguientes extremos:

Que la instancia jerárquica tiene la obligación de velar por el cumplimiento al debido proceso, por lo que evidencio que el ente fiscal al emitir la Vista de Cargo, se habría limitado a depurar el importe total contenido en 66 facturas observadas, con el argumento de que existiría salida real y efectiva de fondos de SEMAPA sólo por el 13%, sobre el importe total de facturas de compras, advirtiendo que en la emisión de dicho acto no se habría fundamentado, porque ese 13% contenido en las referidas facturas no son válidas para el computo del crédito fiscal, más aun cuando la AT reconoció el pago real y efectivo sobre dicho porcentaje, observándose el incumplimiento de los arts. 96.I y 99.II de la Ley Nº 2492, dando lugar a la nulidad.

Que en cuanto a la vulneración a la normativa que regula el cómputo del crédito fiscal arts. 17.1 y 70.5 de la Ley Nº 2492, 8 de la Ley Nº 843 y 8 del DS Nº 21530, refirió que no podría considerarse dichos argumentos al no haberse sido motivo de revisión en instancia recursiva como consecuencia de la existencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo, no demostrando además la errada aplicación de la normativa vigente, realizando afirmaciones generales.

II.2 Petitorio

Con estos argumentos solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de

Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo emitida por la AGIT.

III.1 Réplica y dúplica

En la réplica y la dúplica formuladas por el demandante y la autoridad demandada, se reiteraron los argumentos anteriores. Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme consta en la providencia de 29 de septiembre de 2016.

CONSIDERANDO II:

II.1 Fundamentos Jurídicos del Fallo

Que, así expuestos los fundamentos de la demanda, reconociendo expresamente la competencia de esta Sala Contenciosa y Contenciosa Adm., Social y Adm., 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 Nº 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 Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde ingresar a la resolución de la causa.

Una vez compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas aplicables, se extraen los siguientes datos relevantes para resolver la controversia:

Que la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación N° 0014OVI03492 de 27 de febrero de 2014, notificada al sujeto pasivo en fecha 12 de marzo de 2014.

En virtud del proceso de verificación señalado, se emitió posteriormente la Vista de Cargo N° 29-00009-15 (CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/VC/00010/2015), de 12 de marzo de 2015, y a continuación se pronunció la Resolución Determinativa N° 17-00281-2015 de 5 de agosto, notificada al contribuyente el 12 de agosto de 2015, a través de la cual se determinó de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, por un total de UFV 52.856, por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente al periodo fiscal enero de la gestión 2011, suma que comprende el tributo omitido, mantenimiento de valor e intereses, así como sancionar al sujeto pasivo con el 100% del tributo omitido actualizado por omisión de pago, por la suma de UFV 54.342.

Recurrida en alzada la Resolución Determinativa N° 17-00281-2015 de 5 de agosto por el contribuyente, se emitió la Resolución ARIT-CBA/RA 0903/2015 de 25 de noviembre (fs. 84 a 96, anexo 1), por la que se determinó confirmar la resolución impugnada, de conformidad con el art. 212.b).II de la Ley Nº 2492.

Deducido Recurso Jerárquico por SEMAPA, impugnando la Resolución de Alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo, que determinó anular la Resolución del recurso de alzada ARIT-CBA/RA 0903/2015 de 25 de noviembre, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo Nº 29-00009-15 (CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/VC/00010/2015), de 12 de marzo de 2015, inclusive, a objeto que la AT emita un nuevo acto administrativo debidamente fundamentado, de acuerdo a lo

previsto en los arts. 96 de la Ley Nº 2492 y 148 del DS Nº 27310, de conformidad al art. 212.c).I de la Ley Nº 2492.

Que, en el proceso, la entidad demandante principalmente cuestiona la validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, porque considera que dicho fallo vulneraria el principio de congruencia y la normativa que regula el cómputo del crédito fiscal. Por su parte, la autoridad demandada negó dichas acusaciones y afirmó el incumplimiento de requisitos en la Vista de Cargo.

Que, así referidos los antecedentes del procedimiento administrativo, resulta pertinente desarrollar los preceptos constitucionales referidos al caso de autos, es así que el art. 410 de la CPE, norma constitucional y piedra angular del ordenamiento jurídico, estatuye entre otros el sometimiento a la ley (legalidad), estableciendo que todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la Constitución como norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, asimismo las normas infra-constitucionales como las leyes y normas de menor jerarquía forman parte del Bloque de Constitucionalidad, dispositivos legales que deben ser también cumplidos por todas las personas, naturales y jurídicas, y más aún por los órganos públicos, funciones públicas e instituciones; vale decir que en el Estado Constitucional de Derecho el principio de legalidad de la norma se valida con la CPE y el Bloque de Constitucionalidad, acorde al principio de Supremacía Constitucional previsto en el articulado referido; entendimiento del cual se desprende que no solo las personas naturales y jurídicas deben ceñir sus actos en el marco de la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, sino también, y con mayor razón los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, cuyos actos administrativos deben necesariamente circunscribirse en el cumplimiento de la Constitución cuya aplicación directa conforme el art. 109 de la CPE garantiza la protección del derecho, en el cual debe circunscribirse el actuar normado y reglado de la Administración Pública, el actuar de los órganos administrativos de impugnación y los órganos jurisdiccionales de justicia, principio que otorgará la validez correspondiente a todo acto evacuado por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

Que, en el marco del Bloque de Constitucionalidad, el Art. 8º de Pacto de Costa Rica de noviembre de 1969, suscrito por Bolivia, en lo concerniente a las Garantías Judiciales señala que: *"1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."*[sic] declaración que debe ser observada también por instancias administrativas, administrativas impugnatorias y jurisdiccionales en el marco de las garantías procesales propias del derecho al debido procedimiento, en lo concerniente a la imparcialidad en el proceso administrativo, a la igualdad de las partes ante la Ley, al derecho a la defensa, el derecho de aportar pruebas, a la amplitud e informalidad de la misma en

procesos administrativos, al sometimiento pleno a la ley y sobre todo, a determinar en el procedimiento administrativo la verdad material de los hechos. Garantías fundamentales que se encuentran resguardadas por la Constitución Política del Estado y los tratados internacionales respecto a derechos humanos reconocidos como parte de la legislación interna del Estado Plurinacional de Bolivia, que forman el Bloque de Constitucionalidad.

Que, en esa línea la garantía jurisdiccional otorgada por la Constitución Política y el Bloque de Constitucionalidad a todas las personas naturales y jurídicas, se traduce en el cumplimiento por parte de las autoridades públicas al derecho al debido proceso, al derecho a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, esta garantía plasmada y avalada por el art. 115 I. y II; prevé también la protección oportuna y efectiva por parte de jueces y tribunales del ejercicio de derechos e intereses legítimos, que, asimismo el art 117.I de la CPE, estatuye el principio de presunción de inocencia señalando que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.

Que, una de las implicancias del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento; actividad procesal que debe gozar de protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales, de manera efectiva y oportuna, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; emergiendo de esa forma el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o imputaciones en su contra, asegurando de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119.II de la misma norma supra-legal.

Que, asimismo, no se debe perder de vista que uno de los aspectos fundamentales del Derecho Tributario Formal consiste en la facultad de la Administración para, controlar, verificar, fiscalizar y luego determinar la existencia y cuantía del hecho imponible y el sujeto de la obligación. Para poder realizar dicha tarea el art. 100 del Código Tributario Ley N° 2492, otorga a la administración las más amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación. En tal sentido, resulta imprescindible -en aplicación del principio de legalidad-, desentrañar cómo la Administración llega a constatar dichos hechos y cuál es el procedimiento probatorio y valorativo que sigue en esa determinación; así como cuál es la motivación y fundamentación de la vista de cargo y la posterior Resolución Determinativa; por tanto; el objeto de análisis del caso de autos se circunscribe en establecer la importancia del sustento probatorio del procedimiento de determinación tributaria realizada por la administración, la configuración de los hechos generadores que llevan a determinar la obligación tributaria y el responsable de su pago.

Que, el Código Tributario Ley N° 2492, art. 92, define a la determinación como *"La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia." [sic].* La doctrina ha sentado que la determinación tributaria es quizás una de las expresiones del Derecho Tributario en que se pone de relieve con mayor intensidad el natural

conflicto de intereses entre las pretensiones recaudatorias del Estado y los derechos individuales del contribuyente, toda vez que es el Estado quien entra a tomar parte del patrimonio al cumplimiento del presupuesto de hecho que generará el cobro del tributo; de lo cual se advierte en primer lugar, que la determinación tributaria es un acto administrativo, como tal es un acto unilateral de la administración, lo cual no significa de manera alguna que este acto sea discrecional y menos arbitrario, en tal caso, enunciará la existencia de un hecho imponible y cuantificará el tributo correspondiente e individualizará correctamente el sujeto pasivo de la obligación; asimismo, es también importante destacar los elementos que debe contener dicho acto administrativo, aquellos que se encuentran enumerados en el art. 99 de la Ley N° 2492, siendo un acto declarativo, porque se centra en constatar la individualización del sujeto pasivo, la existencia de un hecho generador y lo más delicado la aplicación de la correspondiente sanción, valorando y acompañando la prueba que demuestre la existencia de la materialización de los pre-supuestos de hecho de la obligación, la configuración del ilícito y la identificación del sujeto pasivo.

Que, en ese orden, el art. 96 de la nombrada Ley N° 2492 señala: *"Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias."[sic]*, asimismo el art 96 y posteriormente el art. 98, complementa el articulado señalando: *"La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado."*, la aplicación de este articulado es la parte más importante del proceso de determinación de la deuda tributaria, pues se constituye en el momento en el cual la administración hace conocer al sujeto pasivo los resultados de su labor de fiscalización, investigación, verificación mostrando los hallazgos, y su respeto al debido procedimiento administrativo, al derecho a defensa y la verdad material, principios que se consolidan en la debida fundamentación de la Vista de Cargo y la Resolución de Determinación en base a la recolección de pruebas y su respectiva valoración, todo ello en búsqueda de la verdad material.

Que, en esa línea, la vista de cargo cumple una función de hacer conocer al sujeto pasivo los hallazgos y fundamentos de la administración, con cuya notificación se le otorga al sujeto pasivo la posibilidad de asumir su derecho a defensa pues inmediatamente se abre un periodo de descargo de 30 días en favor del sujeto pasivo (art. 98 Ley N° 2492), con el fin de que éste formule y presente descargos que estime convenientes; este procedimiento es de tal trascendencia, pues permite al sujeto pasivo plasmar el derecho a defensa que la constitución y las leyes le otorgan y garantizan. Empero esta posibilidad de formular y presentar descargos está en directa correspondencia al contenido de las observaciones que formula la Administración

Tributaria en su Vista de Cargo, de ahí su esencial trascendencia, pues las observaciones que efectúe la administración deben ser de tal transparencia, claridad y certeza, que deberá fundarse en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos, específicos, conducentes y sustentados en el cumplimiento de la ley; pues si así no fuese, si los hechos en los que la administración fundó su decisión no hubieren existido o no hubieren sido tales como la administración creyó o afirmo al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo.

Que, siendo esta la razón por la cual la administración tiene el deber de encaminar sus actuaciones en conocimiento cierto y directo de los elementos configurativos de la obligación tributaría, ese poder-deber conlleva la carga de fundamentar en base a prueba y sin lugar a duda y en forma transparente los hechos considerados; pues si las observaciones que la administración efectúe en la Vista de Cargo son inconducentes o indeterminadas por cualquier motivo, estas estarán atentando al derecho fundamental a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que este será inducido por esa indeterminación o inconducencia de la administración a tomar un camino errado para su defensa, de ahí su fundamental importancia que exige a la Administración Tributaria un trabajo serio, profesional y principalmente enmarcado en la Ley, pues no existirá margen para la liberalidad y menos para la arbitrariedad al ser este un actuar reglado y en el marco de la Ley; pues el incumplimiento de una adecuada y transparente formulación de los elementos configurativos de la obligación tributaría en la Vista de Cargo y la aplicación de una sanción punitiva así sea esta preliminar, y dada su capital importancia reflejada en el presente entendimiento, traerá como consecuencia la nulidad de la Vista de Cargo y en su caso la Resolución Determinativa, conforme lo establece el parágrafo II del art. 96 y 99 de la Ley N° 2492.

Que, en el marco del entendimiento descrito este tribunal procede a examinar el argumento de la entidad demandante, advirtiendo:

Que, la entidad demandante acusa de vulneración al principio de congruencia al haber dispuesto en la Resolución AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo, la nulidad de la Resolución del Recurso de Alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, (Vista de Cargo Nº 29-00009-15), no se encuentra que la misma sea evidente, porque conforme el Considerando IV, Punto IV.4.2 que se refiere a la conclusión a la que arribó y la parte dispositiva de la resolución, existe plena congruencia, ello es así porque se advierte que ante la instancia jerárquica el contribuyente expuso aspectos de forma y fondo, procediéndose a analizar los de forma, señalando expresamente que en caso de no ser evidentes recién se ingresaría a los aspectos de fondo. Refiriendo en lo sustancial la existencia de una omisión de fundamentación cuando la o pronunciamiento respecto a cuál la razón para la que el 13% contenido en facturas de compras observadas sobre los que pago SEMAPA, no serían válidas para el cómputo del crédito fiscal IVA, correspondiente al periodo fiscal enero 2011, debiendo además previo análisis del acuerdo de donación suscrito entre la Agencia de Cooperación Internacional del Japón (JICA) y el Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia para el Proyecto de Mejoramiento del Sistema de Agua Potable en la Zona de Sudeste de la ciudad de Cochabamba, y el contrato suscrito entre SEMAPA del Estado Plurinacional de Bolivia y HAZAMA CORPORATION JAPON para dicho proyecto, establecer con precisión si los

pagos efectuados con fondos donados exclusivos para el proyecto, por compras de bienes y servicios, contenidas en las facturas observadas, son o no computables para el crédito fiscal IVA de SEMAPA, al tratarse de una donación para la ejecución de cierto proyecto que se encuentra como beneficiario o a cargo de SEMAPA, advirtiéndose en consecuencia el incumplimiento del art. 96.I de la Ley Nº 2492, al no haber considerado en su fundamentación todos los elementos sujetos a análisis.

Que, revisados actuados administrativos de la AT consistente en todo el procedimiento de determinación llevado adelante en el presente procedimiento administrativo y compulsados estos actuados al fundamento vertido por la AGIT, se advierte que tanto el art. 96 y 99 de la Ley N° 2492 establecen requisitos esenciales de cumplimiento obligatorio en la configuración tanto de la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa; siendo estos elementos configurativos de la obligación tributaría requisitos fundamentales de estos actos administrativos y cuya inconcurrencia acarreará la nulidad prevista en la misma norma tributaria, a cuyo efecto la AGIT evidencio la ausencia de elementos configurativos de la obligación desarrollados ampliamente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo; ante cuya inconcurrencia que atañe al derecho al debido proceso del contribuyente en su vulneración, procedió anular el procedimiento de determinación.

Sobre el particular se debe recordar que una de las implicancias esenciales del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento administrativo. Esta actividad procesal debe patentizarse de manera efectiva y oportuna con la debida protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; de cuya vertiente emerge el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o imputaciones formulados en su contra, asegurándose de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119.II de la norma constitucional.

Que, en ese entendimiento constitucional, la Vista de Cargo dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, tiene como una de sus funciones el hacer conocer al sujeto pasivo los hallazgos y fundamentos de la administración, con cuya notificación se le otorga al sujeto pasivo la posibilidad de asumir su derecho a defensa con la apertura un periodo de 30 días de prueba (art. 98 Ley N° 2492), con el fin de que éste formule y presente descargos que estime convenientes; este procedimiento, como ya se refirió *ut supra* "*...(...).es de tal magnitud y trascendencia, pues permite al sujeto pasivo plasmar se derecho a defensa que la norma supra legal y las leyes le otorgan y garantizan. Empero esta posibilidad de formular y presentar sus descargos está necesariamente en directa correspondencia con el contenido de las observaciones que formula la Administración Tributaria en su Vista de Cargo, de ahí su extrema importancia, pues estas observaciones que efectúe la administración deben ser transparentes, claras y ciertas, fundadas en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos, específicos, conducentes y sustentados en el cumplimiento de la ley; pues si así no fuese, si los hechos en los que la administración fundó su decisión no hubieren existido o no hubieren sido tales como la administración*

creyó o afirmo al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo, conforme lo establece el parágrafo II del art. 96 y 99 de la Ley N° 2492" (sic).

Que, en la especie se advierte una ausencia en la fundamentación de los hechos reflejados en la Vista de Cargo que es la base de la posterior emisión de la Resolución Determinativa, esta ausencia de estos elementos esenciales ha sido entendida por la norma tributaria como vulneradora del debido procedimiento administrativo en su vertiente del derecho a defensa, de ahí que la norma tributaria sanciona este incumplimiento de la administración tributaria con la nulidad del acto; nulidad evidenciada por la AGIT quien obró en aplicación estricta de la norma.

Finalmente en cuanto a la vulneración de la normativa que regula el cómputo del crédito fiscal arts. 17.1 y 70.5 de la Ley Nº 2492, 8 de la Ley Nº 843 y 8 del DS Nº 21530, cabe establecer como se dijo precedentemente que la AGIT al haber encontrado vicios de nulidad, no ingreso al análisis de fondo, haciendo inviable que este Tribunal pueda emitir criterio respecto a motivos que no fueron considerados por la instancia administrativa, no mereciendo mayor análisis al respecto.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT, no incurrió en conculcación de normas legales, efectuando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica jurídica respecto a la normativa aplicable, por lo que corresponde desestimar los fundamentos demandados.

Consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, en virtud de los fundamentos constitucionales citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115.I y 410 de la CPE, concordante con el art. 15.I de la Ley Nº 25 Ley del Órgano Judicial, siendo que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar firme y subsistente la resolución impugnada.

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 a nombre de la Ley y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias Gerente a.i. de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0246/2016 de 8 de marzo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

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

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

Ante mí:

Abog. James R. Liquitaya Medrano
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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

Sentencia Nº 143 Fecha: 16 de octubre de 2017

Libro Temas de Razón Nº 1

Abog. Marco Antonio [illegible]
AUXILIAR
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM. Y SOCIAL ADMINISTRATIVA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA