



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

El Alto 7.

01-02-16

623-0108/ELA-0004/2009

78:28

SALA PLENA

INFORME N° 20/15 (01-02-16)

H.R. N° 509 (02-02-16)

SENTENCIA: 214/2015.
FECHA: Sucre, 19 de mayo de 2015.
EXPEDIENTE N°: 254/2009.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADO RELATOR: Jorge Isaac von Borries Méndez.

Pronunciada dentro del proceso contencioso-administrativo, interpuesto por la Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales de El Alto contra la Superintendencia General Tributaria, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 37 a 41, que impugna la **Resolución de Recurso Jerárquico N° 0050/2009 de 09 de febrero**, (cuya copia cursa de fs. 18 a 34), emitida por la entonces Superintendencia Tributaria General; contestación de fs. 56 a 60, réplica de fs. 86 a 88, dúplica de fs. 92 a 93 y demás antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que el Gerente Distrital de la ciudad de El Alto, dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales, a través del escrito de fs. 37 a 41, expone los siguientes antecedentes:

Que la Empresa Karim Import Export Ltda., a través de su representante, a principios de la gestión 2006 presentó al Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de El Alto, cuatro solicitudes de **devolución impositiva** (amparadas en el art. 125 del Cód. Trib.), correspondientes a los periodos fiscales de agosto, septiembre, octubre y noviembre de la gestión 2005.

Que la Administración Tributaria, facultada por el art. 126 del Cód. Trib., solicitó al contribuyente documentación de respaldo, para su verificación, **emitiendo, para cada uno de los periodos, una orden de verificación** bajo la modalidad de CEDEIM PREVIA.

Que como emergencia de todo este proceso de verificación, Servicio de Impuestos Nacionales de la ciudad de El Alto, el 12 de mayo de 2008 emitió el Informe Final GDEA-DF-I-467/2008 (ver fs. 2054 a 2061 de anexos), concluyendo en que (de cada una de las cuatro órdenes de verificación) a la empresa KARIM IMPORT EXPORT LTDA., se advirtió el incumplimiento de normas legales como "*facturas no válidas para la devolución impositiva del crédito fiscal y documentos contables observados, se concluye que los importes solicitados como DEVOLUCIÓN IMPOSITIVA por los periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, NO corresponde en su totalidad*"(textual).

Que como producto de dicho informe, la Administración Tributaria emitió la R.A. N° 011/08 de 16 de junio de 2008, por la que RECHAZA al

17

3

contribuyente sus solicitudes de devolución impositiva, correspondientes a los periodos fiscales de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, por concepto del impuesto IVA, mismos que llegaban a Bs. 48.255.

Que la empresa Karim Import Export Ltda., contra la referida R.A., interpuso recurso de alzada, respondido por SIN El Alto por escrito de 12 de septiembre de 2008 (ver fs. 6 a 8), siendo resuelto por la Superintendencia Tributaria Regional mediante R.A. N° 0389/2008 de 8 de diciembre de 2008 (fs. 9 a 16), disponiendo "ANULAR la R.A. N° 011/08, debiendo la Gerencia Distrital de El Alto, del Servicio de Impuestos Nacionales, emitir nueva resolución, que consigne el detalle de las facturas observadas, fundamentando los motivos de la depuración del crédito fiscal, correspondiente a los periodos, agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005".

Que la Gerencia Distrital de El Alto, interpuso Recurso Jerárquico contra dicha decisión, y luego de cumplida las formalidades procesales, la Superintendencia General Tributaria por Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/050/2009 de 09 de febrero de 2009 (cuya copia cursa de fs. 18 a 34), confirmó la decisión contenida en la R.A. N° 0389/2008. En virtud de estos antecedentes la Gerencia Regional del SIN El Alto, interpuso contra el representante legal de la Superintendencia Tributaria General, proceso contencioso administrativo, manifestando:

- 1) Que la Superintendencia Tributaria General "a momento de dictar la Resolución de Recurso Jerárquico... no revisó de forma exhaustiva los antecedentes administrativos del proceso, presentados por la administración tributaria en la parte que se refiere:al detalle de las facturas observadas y las causales de su rechazo, lo que vulnera el derecho al debido proceso..." (Textual).
- 2) Que la Gerencia Regional del SIN El Alto, luego de haber solicitado a la empresa Karim Import Export Ltda., presente determinada documentación, complementado, estos actuados con verificaciones que se hizo a todos los documentos de respaldo, correspondientes a los periodos fiscales de agosto, septiembre, octubre y noviembre de la gestión 2005, se evidenció de manera objetiva que la empresa contribuyente, incumplió con el art. 70 num. 4) de la Ley N° 2492 que dispone: "Respalda las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas respectivas", concordante con el art. 20 del DS N° 25465.
- 3) Argumenta que erróneamente el Superintendente General Tributario a tiempo de emitir la resolución jerárquica, observa la no existencia del detalle de las facturas observadas y las causales de su rechazo, situación que no es evidente, toda vez que la Gerencia Regional del SIN El Alto, fundamentó técnica y legalmente las observaciones a las notas fiscales correspondientes a los cuatros periodos fiscales, de los que pide devolución la empresa contribuyente.

Con estos argumentos pide que este tribunal, luego de cumplidas las formalidades procesales, emita Sentencia declarando probada la demanda



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 254/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

contencioso administrativa, y revoque en su totalidad la resolución emitida por el Superintendente Tributario General N° STG-RJ-050/2009 de 09 de febrero de 2009, por la que se confirmaba la decisión de anular obrados, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional a tiempo de resolver el recurso de alzada, manteniendo firme y subsistente la Resolución Administrativa N° 011/08 de 16 de junio de 2008, en todos sus aspectos técnicos y jurídicos.

A través de la resolución de 24 de junio de 2009, de fs. 44 se admitió la demanda contencioso administrativa, siendo citada la parte contraria, quien contesta por escrito de fs. 56 a 60, en los siguientes términos:

1) Primero aclara que al amparo del art. 141 del DS N° 29894 de 7 de febrero de 2009, la Superintendencia Tributaria General fue reemplazada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

2) Referente a la decisión de anular obrados, en vía administrativa responde: *"Nuestro ordenamiento jurídico señala que para que exista anulabilidad de un acto por la infracción de una norma establecida en la ley, deben ocurrir los presupuestos establecidos en el art. 36.II de la Ley N° 2341, aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato del art. 201 de la Ley 3092, es decir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados"*.

3) En el caso de autos -continúa la entidad demandada- la Administración Tributaria de El Alto, inició un proceso de verificación externa al contribuyente Karim Import Export Ltda., de los cuatro periodos fiscales correspondientes a agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, a través del informe final N° 0467/2008, se indicó que *"... las facturas de compras no se encuentran relacionadas con la actividad de exportación del contribuyente, no registra el NIT, y/o razón social del contribuyente, no corresponde al periodo fiscal y no cuenta con respaldo documental; asimismo no cuenta con registros contables que cumplan las disposiciones legales; lo que derivó en la emisión de la Resolución Administrativa N° 11/08, que rechaza totalmente la solicitud de devolución impositiva"*. **Estas y otras observaciones no fueron de conocimiento del contribuyente**, si bien todas estas observaciones provocaron que a través de la Resolución Administrativa N° 11/08 de 16 de junio de 2008, se rechace la devolución de impuestos, **a través de esta resolución no se aclara qué ocurrió con la diferencia "ya que el contribuyente solicitó la devolución impositiva por un total de 48.255 Bs. y la observación del crédito fiscal IVA sólo alcanza a Bs. 3.595, por un lado y por otro a Bs. 288" (textual).**

4) Que la Autoridad Tributaria practicó una fiscalización, previo a dar respuesta a las cuatro solicitudes de devolución impositiva que hizo Karim Import Export Ltda., no consideró que el sujeto pasivo tiene el derecho a ser informado del inicio y conclusión de la fiscalización tributaria, específicamente acerca de las observaciones o conceptos sobre la depuración del crédito fiscal IVA, situación que vulnera los derechos tutelados en el art. 68 num. 1 y 8 de la Ley N° 2492, por lo que la Administración Tributaria, al haber infringido la citada norma y no

observar los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, que constituyen uno de los presupuestos previstos en el art. 36. II de la Ley N° 2341, provocó la anulabilidad de sus actos.

Las omisiones que ocurrieron a tiempo de emitir la resolución administrativa N° 11/08, provocaron indefensión en el contribuyente, pidiendo finalmente que este tribunal declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la resolución que resolvió el recurso jerárquico.

Con los escritos de réplica de fs. 86 a 88, dúplica de fs. 92 a 93, cumplidas las formalidades procesales, la presente causa quedó para estado de emisión de sentencia.

CONSIDERANDO II: En mérito a los antecedentes descritos anteriormente, este Tribunal Supremo de Justicia, constituido en Sala Plena a objeto de resolver la presente controversia, considera necesario manifestar:

Que el proceso contencioso administrativo *“es el juicio o recurso que se sigue ante los tribunales judiciales y en otros países ante tribunales administrativos autónomos, sobre pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo que se litigan entre particulares y la administración pública, por los actos ilegales de esta que lesionan sus derechos”* (Manuel J. Argañaras).

Del concepto transcrito se asume que el proceso contencioso administrativo en Bolivia, es el medio judicial en virtud del cual los administrados que se sientan afectados por la falta o la indebida aplicación de una ley, que vulnere sus derechos por parte de las autoridades de la administración pública, puedan acudir a los tribunales competentes y de acuerdo con los procedimientos que establece la ley de la materia, se determine si en efecto la administración pública incurrió en los referidos agravios, en caso de no ser evidente lo acusado en la demanda, se mantendrá firme y subsistente el procedimiento administrativo, y de ser evidente el agravio, se revocará o dejará sin efecto el acto impugnado.

La naturaleza jurídica de este proceso judicial, radica en que el propio órgano gubernamental demuestre a los administrados, no solamente la legalidad de sus actos sino la legitimidad de los mismos, concibiendo la idea que para justificarlos, podrían ser analizados por un organismo que no dependiera directamente de la administración.

En relación al presente caso concreto, la parte actora a través de su demanda pide que ***este tribunal, revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/050/2009, emitida por el Superintendente Tributaria General, esto implicaría dejar sin efecto la nulidad dispuesta por la Resolución N° 0389/2008 de 8 de diciembre, de fs. 9 a 16, que resolvió el recurso de alzada, consiguientemente, se mantendría firme y subsistente, la Resolución N° 011/08, de 16 de junio, por la que se rechazó al contribuyente sus solicitudes de devolución impositiva, correspondientes a los periodos***



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 254/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

fiscales de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, por concepto del Impuesto IVA.

Precisado el objeto de la controversia, corresponde resolver el mismo con los siguientes argumentos:

1) En primer lugar, consideramos pertinente precisar que de una revisión íntegra del memorial de demanda, se advierte que la parte actora cita determinada normativa legal tributaria y actuados administrativos, que habrían sido los fundamentos con los cuales la Autoridad Tributaria, a través de la Resolución N° 011/2008 de 16 de junio, *rechazó la devolución* de crédito fiscal a la empresa Karim Import Export Ltda., por los cuatro periodos fiscales, correspondientes a la gestión 2005.

La referida Resolución -N° 011/2008- a consecuencia de un recurso de alzada, fue anulada por la Superintendencia Tributaria Regional, mediante **Resolución N° 0389/2008**, argumentando que la Resolución N° 011/2008 no contenía un detalle de las facturas observadas correspondientes al contribuyente, aspecto que presuntamente vulneraría lo previsto en el art. 68 num. 1 y 8 de la Ley N° 2492.

La Resolución N° 0389/2008 de 8 de diciembre, fue impugnada vía recurso jerárquico, confirmándose la misma a través de la Resolución Jerárquica N° 050/2009 de 9 de febrero, cursante de fs. 18 a 34.

2) Debemos precisar que la decisión asumida -de manera primigenia- por la Resolución N° 0389/2008, fue de carácter formal, es decir que presuntamente se evidenció un error procesal, por lo que se dispuso su corrección vía la nulidad de obrados. Las posteriores Resoluciones, números 0389/2008 y 050/2009, que confirmaron dicha decisión de forma, no ingresaron para ello a analizar el fondo de la resolución, es decir el rechazo al contribuyente de sus cuatro solicitudes de devolución de crédito fiscal.

En ningún momento las Resoluciones 0389/2008 y 050/2009, conminan a que la Autoridad Tributaria, deba devolver a la empresa Karim Import Export Ltda., determinados créditos fiscales, correspondiente a los periodos agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, lo que se dispuso es que la Autoridad Tributaria emita nueva Resolución que sea adecuadamente motivada y fundamentada, misma que deberá reemplazar a la Resolución número 011/2008.

3) Lo manifestado tiene total pertinencia, con el alcance de la demanda contencioso administrativa, la amplia explicación que hizo la parte actora sobre los motivos *de fondo*, que provocaron se rechace al contribuyente su solicitud de devolución impositiva, *no tiene pertinencia con lo dispuesto en las diferentes Resoluciones Administrativas emitidas por las diferentes instancias*, toda vez que la primera asumió anular la decisión de rechazo, pero *por cuestiones de forma y no de fondo, situación que posteriormente fue confirmada*. Consiguientemente lo explicado por la parte actora, en referencia al tema de forma y no de fondo, es lo que se tomó en cuenta a tiempo de emitir la presente resolución.

4) Analizado los antecedentes pertinentes al caso concreto, se evidencia que la empresa Karim Import Export Ltda., a principios de la gestión 2006 hizo llegar a la Autoridad Tributaria El Alto, cuatro solicitudes de devolución de crédito fiscal –una solicitud por mes-, correspondiente a los periodos de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005, referidos al IVA, devolución impositiva que presuntamente alcanzaba a Bs. 48.255. Solicitudes amparadas en el art. 125 de la Ley N° 2492 (Cód. Trib.)

La Autoridad Tributaria emitió cuatro órdenes de verificación, con la finalidad de acreditar si el contribuyente habría cumplido con todos los requisitos previstos por ley, para ser favorecido con dicha devolución. Ejecutada las cuatro órdenes de verificación, se emitió el Informe Final N° 0467/2008 de 12 de mayo de 2008 (ver fs. 2054 a 2061 de anexos), posteriormente el 16 de junio de 2008 se dictó la Resolución Administrativa N° 011/2008, que en su Considerando Segundo señala: “...como resultado del análisis y la verificación practicada al contribuyente Karim Import Export Ltda., al realizar la revisión de los documentos que respaldan las solicitudes de Devolución Impositiva, se evidenció que se devolvió indebidamente Bs. 48.255, en certificados de Devolución Impositiva por el Impuesto al Valor Agregado” (Textual).

En un párrafo siguiente, la Autoridad Tributaria explica que la presunta devolución indebida de Bs. 48.255 a través de certificados de devolución impositiva, se debió a que el contribuyente: “...en los periodos de Agosto/2005 y noviembre/2005 declaró en el formulario 143, importes mayores a la sumatoria de las facturas de compra, importaciones y boletos de avión.” (Textual).

5) Si bien en este Considerando Segundo, se señaló que la Autoridad Tributaria indebidamente habría devuelto al contribuyente Bs. 48.255 a través de certificados de devolución impositiva (*monto que coincide con el que el contribuyente pide se le devuelva*), **genéricamente** explica que dicha la devolución indebida se debió a que la empresa Karim Import Export Ltda., habría declarado en el formulario 143, importes mayores a la sumatoria de las facturas de compra, importaciones y boletos de avión, **pero no individualiza cuales serían estas facturas**, vulnerando dicha resolución los derechos que tiene todo contribuyente a ser debidamente informado del inicio y conclusión de la fiscalización tributaria, previstos en el art. 68 num. 1 y 8 de la Ley N° 2492.

6) La Superintendencia Tributaria Regional por Resolución N° 0389/2008, dispuso anular la Resolución N° 011/2008, y se emita nueva resolución en mérito a que la referida resolución no consignaba el detalle de las facturas observadas, tampoco fundamentaba los motivos por los cuales se habría depurado el crédito fiscal correspondiente a los periodos de agosto, septiembre, octubre y noviembre de 2005; en otras palabras fue una resolución que no fue adecuadamente motivada y fundamentada, vulnerando con ello el debido proceso, decisión que fue confirmada por la Superintendencia Tributaria General, quien emite la R.A. N° 050/2009 de 09 de febrero, aspectos corroborados por este Tribunal.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 254/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Complementando, el Tribunal Constitucional Plurinacional a través de la SCP N° 1500/2014 de 16 de julio, dispuso que cualquier resolución definitiva, vale decir que afecte a derechos y garantías, independientemente que sea esta judicial o administrativa, debe estar adecuadamente fundamentada y motivada, *“Es decir, que cada autoridad que dicte una Resolución debe exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma.”*, la omisión de estos requisitos convierte a la decisión en arbitraria y vulnera el debido proceso, toda vez que las partes tienen el derecho de conocer las razones por las cuales la autoridad en cuestión llegó a decidir su causa de una determinada forma.

A su vez la SCP N° 0100/2013 de 17 de enero, en relación a la motivación y fundamentación de las resoluciones que afectan a derecho, señala que las mismas deben cumplir con la *“...exigencia de la observancia del principio dispositivo, ello implica la exigencia que tiene el juzgador de otorgar respuestas a las pretensiones planteadas por las partes para defender sus derechos...”*.

7) Por todo lo manifestado, este Tribunal considera que la decisión asumida por la Superintendencia Tributaria General, está acorde al mandato previsto en el art. 108 num. 1 de la CPE, referente a *“cumplir y hacer cumplir, los derechos y garantías previstas en la Constitución y las Leyes”*, ello implica que la Autoridad Tributaria debía tener presente, a tiempo de emitir la Resolución N° 011/2008, lo previsto en el art. 68 num. 6 del Cód. Trib. (Ley N° 2492), referido a los derechos del contribuyente, lo que no ocurrió en el caso de autos. Consiguientemente la decisión de anular dicha resolución administrativa, vía recurso de Alzada, así como la de confirmar esta situación a través de la Resolución Jerárquica N° 050/2009, estuvo acorde al principio de legalidad, por tanto ambas fueron correctamente emitidas, consecuentemente la autoridad demandada a tiempo de emitir la Resolución Administrativa objeto de la *litis*, no incurrió en ninguno de los aspectos demandados por la entidad actora.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 37 a 41, en consecuencia mantiene FIRME y SUBSISTENTE la resolución de Recurso de Recurso Jerárquico STG-RJ-050/2009, cuya copia cursa de fs. 18 a 34 del expediente.

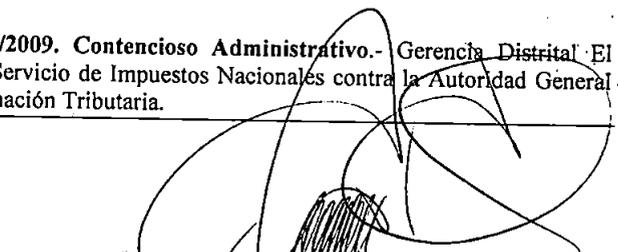
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada.

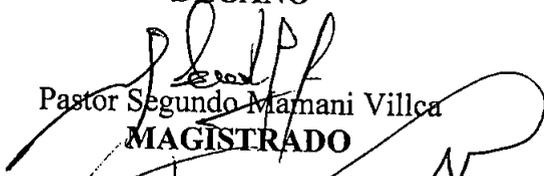
Regístrese, notifíquese y archívese.

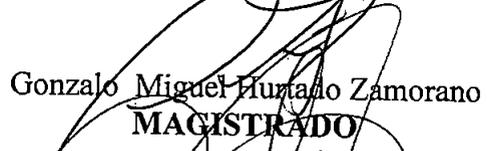

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

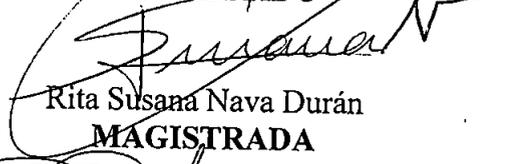
Exp. 254/2009. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

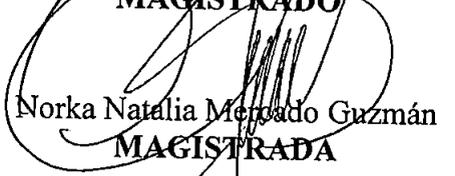

Rómulo Calle Mamani
DECANO

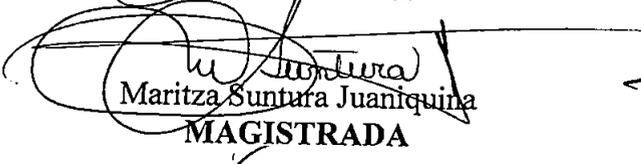

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

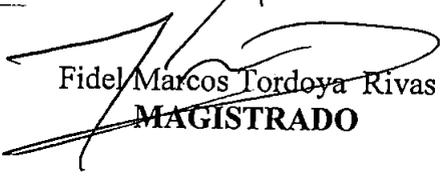

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

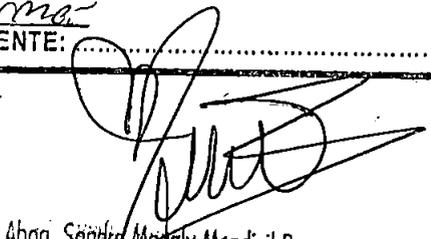

Maritza Suntara Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: ...2015.....
SENTENCIA Nº ...214... FECHA 19 de mayo...
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ...1/2015.....
Confirma
VOTO DISIDENTE:


Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA