Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA

SENTENCIA N° 291/2020

EXPEDIENTE	: 119/2018
DEMANDANTE	: Los Hierros S.R.L.
DEMANDADO (A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria - AGIT
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCION IMPUGNADA	: AGIT RJ Nº 0131/2018 de 15/01
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 21de septiembre de 2020

VISTOS: La demanda contencioso-administrativa de fs. 52 a 61, subsanada a fs. 70 y vta., interpuesta por el representante de Los HIERROS SRL contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria quien emitió la **Resolución Jerárquica Nº 0131/2018 de 15 de enero de 2018,** el memorial de contestación de fs. 400 a 414 y vta. correspondiente a la entidad demandada, la correspondiente réplica y dúplica, demás antecedentes y:

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes de la demanda.

Los Hierros SRL en su escrito de demanda, hace referencia a los siguientes antecedentes:

En fecha 14 de julio de 2016, la Administración Tributaria notificó a la parte demandante, con la Orden de Fiscalización N° 15990100102, dando inicio al procedimiento de determinación de oficio, respecto de los impuestos IVA, IT e IUE correspondiente a la gestión 2012, a este efecto requirió toda la documentación de respaldo, al contribuyente. En fecha 25 de enero de 2017 se llevó a cabo la inspección ocular del inmueble donde funciona Los Hierros SRL, verificándose la existencia real del restaurante churrasquería.

-Cumplidas las diligencias respectivas el 28 de abril de 2017, GRACO-SC notificó a Los Hierros SRL con la Vista de Cargo 291779000060 de 26 de abril de 2017, estableciendo una liquidación preliminar de la deuda tributaria de Bs.5.466.837 por concepto de IVA, IT e IUE, correspondiente a la gestión 2012.

-El 23 de junio GRACO-SC notificó a Los Hierros SRL con la Resolución Determinativa N° 171779000613 disponiendo:" *Determinar de oficio por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente Los Hierros SRL en la suma de 2.497.877 UFVs, equivalente a Bs.5.510.336.*

-Los Hierros SRL, impugno esta decisión, emitiéndose a consecuencia de ello la Resolución de Alzada Nº 0644/2017 de 13 de octubre, que dispuso **REVOCAR PARCIALMENTE** la Resolución Determinativa N° 171779000613 de 20 de junio de 2017, dejando sin efecto el tributo omitido por IVA por Bs.238; el IT por Bs.55, el IUE por Bs.399 y mantener firme y subsistente el tributo omitido del IVA por Bs.808.132; IT por Bs.11.089 y el IUE de Bs.1.226.806.

-Contra esta decisión Los Hierros interpuso recurso jerárquico, que fue resuelto por la AGIT, mediante la Resolución Jerárquica Nº0131/2018 de 15 de enero, resolviendo **REVOCAR PARCIALMENTE** la resolución de alzada, dejando parcialmente sin efecto la Resolución Determinativa N° 171779000613: "*modificándose el importe de ventas no declaradas según el Análisis de Comandas y Tarjetas de Crédito vs. Notas Fiscales emitidas" a Bs.1215,50 que genera dejar sin efecto el impuesto omitido de Bs.155 por IVA, Bs.36 por IT y Bs.264 por IUE, manteniendo firme y subsistente el impuesto omitido de Bs.808.215 por IVA, Bs.11.108 por IT y Bs.1.226.941 por IUE, correspondiente a los doce periodos de la gestión 2012.*

I.2. Fundamentos de la demanda.

Los Hierros, al no estar conforme con la referida decisión jerárquica, asumió la decisión de interponer demanda contenciosa administrativa contra la AGIT, acusando las siguientes infracciones legales:

2.1. <u>Inobservancia del principio de verdad material</u>

En la parte más relevante refiere: "*...en la etapa determinativa, demostrando un excesivo e ilegal celo en la aplicación del ritualismo formal, que no les permitió cumplir con el deber de averiguar la verdad material".* Seguidamente refiere: "*En resumen, la Resolución Determinativa y la Resolución Jerárquica, no han valorado los documentos presentados como descargos en el procedimiento administrativo..."*

2.2. <u>Violación del debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación de las resoluciones.</u>

En esta parte de su demanda, explica que tanto la vista de cargo, como la resolución determinativa, contendrían una deficiente fundamentación y motivación, no estando la misma acorde a los parámetros previstos en nuestro ordenamiento jurídico vigente.

2.3. <u>Nulidad del procedimiento de determinación por no existir fundamentación respecto de los reparos al impuesto sobre las Utilidades delas Empresas.</u>

En idéntica situación que la anterior, la parte actora, observa la manera en la que se fundamentó lo referente al IUE tanto en la vista de cargo, como en la resolución determinativa.

2.4. <u>Nulidad por aplicación indebida del método de determinación.</u>

Indica la parte actora en esta parte que la Administración Tributaria, respecto al IUE, realiza una determinación sobre base cierta, cuando podía hacer su determinación sobre base presunta en cumplimiento del art. 44 del CTB. En la última parte de su escrito de demanda, hace referencia al IVA, bajo el título "*Validez del crédito fiscal IVA*" y en esta parte nuevamente observa la fase de determinación tributaria.

I.3. Petitorio.

En la parte final de su demanda, pide se declare probada la presente demanda contenciosa administrativa y disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo.

Por resolución judicial de 5 de junio de 2018, cursante a fs. 71 se admite la demanda y se corre traslado a la parte contraria. Asimismo se dispone la notificación de GRACO-SC y de la Procuraduría General de Estado, en calidad de terceros interesados.

I.4. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria por escrito de fs. 82 a 107 contesta a cada una de las infracciones denunciadas por la parte actora, en forma negativa.

I.5. Petitorio.

En el epílogo de su contestación pide que se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica Nº 0131/2018 de 15 de enero.

Por la documentación cursante a fs. 162, se acredita que las personas colectivas, identificadas como terceros interesados fueron debidamente notificados.

CONSIDERANDO II.

II.1. Consideraciones Previas.

Luego de haber revisado minuciosamente los antecedentes cursantes en el expediente, compulsado los mismos con lo expuesto en el escrito de demanda y contestación, previo a emitir una decisión debidamente argumentada, respecto de los hechos controvertidos, corresponde realizar las siguientes consideraciones:

-Respecto a la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y el proceso contencioso.

La Justicia Administrativa, en palabras de Héctor Fix-Zamudio, citado por Favio Chacolla Huanca en su libro "*La Justicia Administrativa en Bolivia. El proceso contencioso administrativo y proceso contencioso. Pág. 109 Edición 2020*" es: "*un conjunto bastante amplió y crecientemente complejo de instrumentos jurídicos para la tutela de los derechos subjetivos y los intereses legítimos de los particulares frente a la actividad de la administración pública o de la conducta en materia administrativa de cualquier autoridad, por medio de los cuales se resuelven los conflictos que se producen entre la administración y los administrados*".

De lo transcrito se asume que la Justicia Administrativa, se constituye en el conjunto de instrumentos legales, mediante los cuales se limita el poder que ejerce el Estado a través de la administración pública, respecto del administrativo, el cual se materializar mediante actos administrativos unilaterales y actos administrativos bilaterales.

En la legislación nacional, la Justicia Administrativa, se efectiviza a través de dos procesos judiciales, como ser el contencioso administrativo y el contencioso, los cuales se diferencian entre sí en cuanto a su naturaleza jurídica por lo siguiente:

El proceso "contencioso administrativo", se constituye en el mecanismo idóneo para materializar el principio de control judicial de legalidad previsto en el art. 4 inciso i) de la Ley Nº 2341 (Ley de Procedimiento Administrativo) *respecto de los actos administrativos definitivos unilaterales*. La finalidad única de un proceso contencioso administrativo es realizar el control

judicial de legalidad, es decir evidenciar si en la tramitación de un proceso administrativo previo, se interpretó y por ende aplicó correcta o incorrectamente una norma sustantiva o una norma adjetiva, esta es la razón esencial, por la que un proceso contencioso administrativo siempre se lo tramitará como de derecho, no pudiendo ser tramitado como contencioso administrativo de hecho.

Los requisitos materiales de admisión, de una demanda contenciosa administrativa, establecidos en forma taxativa, en los arts. 778 y 780 ambos del Código de Procedimiento Civil de 1975 y que están vigentes, son haber agotado los mecanismos de impugnación administrativa, lo cual se acreditará a través de una de las formas establecidas en el art. 69 de la Ley Nº 2341 y que la demanda sea presentada dentro los noventa (90) días calendario, computables a partir de la notificación, con la resolución que agotó la vía de impugnación administrativa.

El proceso "Contencioso", es el mecanismo judicial, mediante el cual corresponde resolver cualquier clase de controversia, emergente de un contratos administrativo, negociación y concesión del Gobierno Central y demás instituciones públicas o privadas que cumplan roles de administración pública a nivel nacional o departamental. (arts. 2.1 y 3.1. de la Ley Nº 620), salvo disposición legal que expresamente disponga otra situación.

Para interponer un proceso contencioso, respecto de un acto administrativo bilateral, no es imperativo que la parte actora agote la vía de impugnación administrativa y tampoco existe un plazo de caducidad, respecto a su procedencia.

Complementando, el profesor Mariano Gomes Gonzales establece que los contratos administrativos: "*...son todos aquellos contratos en que intervienen la administración, legalmente representada y tienen por objeto la ejecución de una obra o servicio público ya sea en interés general o del Estado de la Provincia o Municipio*". A su vez el art. 47 de la Ley Nº 1178 prevé: "*...son contratos administrativos aquellos que se refieren a contratación de obras, provisión de materiales, bienes y servicios y otros de similar naturaleza*".

II.2. De la problemática planteada.

Precisada la naturaleza jurídica de una demanda contenciosa administrativa, en el caso concreto, lo que pretende la parte actora, es que se active el control judicial de legalidad, respecto del procedimiento de determinación tributaria que se aplicó, con relación al IVA, IT e IUE, en el caso concreto.

II.3. <u>Fundamentación y motivación de la decisión</u>.

Teniendo presente que el art. 108 núm. 1 de la Constitución Política del Estado, establece que es deber de todo boliviano y boliviana "*conocer, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes*", deber inexcusable de toda autoridad judicial a momento de emitir una decisión judicial, es coherente tener en cuenta el principio de supremacía constitucional previsto en el art. 410.II de la Constitución Política del Estado que dispone: "*La Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa*", concordado con el art. 15.I de la Ley del Órgano Judicial que refiere: "*En materia judicial la Constitución se aplicara con preferencia a cualquier otra disposición legal o reglamentaria*".

La Constitución Política del Estado, está conformada por *principios constitucionales* y por *normas constitucionales,* la diferencia conceptual entre ambos institutos jurídicos radica en que: "*los principios, son orientadores, guían a quien debe resolver una controversia, coadyuvan en la labor de ponderación de derechos, con la finalidad de lograr la decisión más justa y correcta, complementando, se debe tener en cuenta que no existe jerarquía entre los principios (...) decisiones que obviamente en correspondencia con el debido proceso, deben estar debidamente argumentadas. En cambio las reglas –normas-, al constituirse en una guía de conducta que la sociedad establece para que las personas puedan hacer o no hacer algo, acreditan su efectividad en función de la aplicación a casos fácticos concretos, siendo esta la única manera de materializar su contenido.* ***Los principios son esenciales a tiempo de interpretar y por ende aplicar una determinada norma o regla jurídica"*** (Pág. 41 Libro La Justicia Administrativa en Bolivia. El proceso Contencioso Administrativo y Proceso Contencioso).

Estando precisados estos aspectos, dentro el modelo de justicia contenido en la Constitución Política del Estado, (art. 180.I) destaca el principio de verdad material, definido por el art. 30 núm. 11 de la LOJ en los siguientes términos: "*Verdad Material. Obliga a las autoridades a fundamentar sus resoluciones con la prueba relativa solo a los hechos y circunstancias, tal como ocurrieron, en estricto cumplimiento de las garantías procesales*".

En términos procesales, consideramos que una sentencia judicial, <u>*estará a acorde con el principio de verdad material, el cual tiene raíz constitucional, si su argumentación probatoria tiene plena correspondencia con las pruebas*</u>

cursantes en el expediente, sí se cumple con esta premisa, la sentencia será jurídica, procesal y materialmente verdadera.

En el caso concreto, lo primero que corresponde precisar es **el concepto de congruencia en los procesos contencioso administrativos,** a este efecto debemos indicar que a diferencia de otros procesos judiciales –como los ordinarios- donde la congruencia básicamente es la correspondencia que debe existir entre lo demandado, lo contestado y lo probado con la decisión asumida dentro la referida causa, en los proceso contenciosos administrativos, *la congruencia es la relación causal que debe existir entre el contenido de la resolución administrativa o acto administrativo, lo explicado en el memorial de demanda contenciosa administrativa y la sentencia emitida dentro la referida causa,* ***es decir que la demanda no se constituye en el límite de la decisión judicial, sino el nexo causal que debe existir entre la resolución administrativa (en este caso el recurso jerárquico) y el contenido de la demanda.***

La razón para asumir este concepto es la naturaleza jurídica de esta clase de procesos judiciales, no debemos olvidar que un proceso contencioso administrativo, se constituye en el mecanismo a través del cual el actor pide que se efectivice el control judicial de legalidad respecto de la decisión administrativas, asumida por la autoridad demandada, es decir que *el objeto de la litis –si vale el término- es el contenido de la decisión administrativa,* consiguientemente lo que mínimamente debe cumplir el actor, ha momento de redactar su demanda es: **1.** Identificar las normas adjetivas o sustantivas que **la autoridad demandada** interpretó y por ende aplicó erróneamente **en su decisión administrativa, en este caso en la resolución jerárquica; 2.** Explicar en forma precisa el alcance jurídico *correcto* (en criterio del actor) de los referidos preceptos legales; **3.** Posteriormente en forma clara demostrar en cuales decisiones **contenidas en el acto administrativo objeto de la demanda,** aplicó e interpretó erróneamente los referidos preceptos jurídicos.

Estos requisitos, permitirán a las autoridades judiciales, contrastar la premisa jurídica con la premisa fáctica, por cuanto la única manera de saber con certeza si efectivamente una disposición legal se interpretó y por ende aplicó erróneamente, no es realizando una lectura precisa de su contenido, sino contrastando su contenido con un caso factico.

No es viable que dentro un proceso contencioso administrativo, se pretenda activar el control judicial de legalidad, respecto a otros actos administrativos ajenos a la resolución administrativa que puso fin al procedimiento administrativo, es decir la resolución jerárquica, en correspondencia con el principio de preclusión. El fundamento para esta postura se debe a que (por ejemplo en el caso de autos) la resolución jerárquica es el acto administrativo que puso fin al proceso administrativo de impugnación y es esta la decisión que se someterá al control judicial de legalidad, vía proceso contencioso administrativo, no es procesalmente lógico que el actor, omita referirse a la resolución jerárquica y directamente impugne la resolución de alzada o la resolución determinativa o la vista de cargo, por cuanto el actor asumió que la legitimación pasiva recae sobre la autoridad administrativa que emitió la resolución jerárquica.

Omitir esta situación, implica modificar la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y ello esencialmente implica generar inseguridad jurídica, lo cual no es viable.

Si es plenamente viable que al momento de identificar las infracciones legales, contenidas –según el actor- en la resolución jerárquica se relaciones con otros actos administrativos de instancias administrativas inferiores, aspecto que obviamente permitirá a que las autoridades judiciales, activen el control judicial de legalidad, respecto de estos otros actos administrativos, siempre que exista conexitud entre los mismos, aspecto que debe estar explicado por la parte actora, no pudiendo ser subsanado estos aspectos de oficio por las suscritas autoridades judiciales.

Tampoco es viable en una demanda contenciosa administrativa acusar infracciones que no fueron oportunamente reclamadas en el recurso jerárquico, por cuanto no se puede exigir a la autoridad demandada, el cumplimiento de una determinada obligación legal o procesal, cuando esta no estaba obligada a observar la misma.

En el caso de autos, la parte actora, ha identificado las siguientes infracciones:

Inobservancia del principio de verdad material

Al inicio de su argumentación, explica la base constitucional del principio de verdad material, seguidamente cita la base legal para su aplicación dentro el

derecho administrativa y concluye indicando "*...en la etapa determinativa, demostrando un excesivo e ilegal celo en la aplicación del ritualismo formal, que no les permitió cumplir con el deber de averiguar la verdad material*". Seguidamente refiere: "*En resumen, la Resolución Determinativa y la Resolución Jerárquica, no han valorado los documentos presentados como descargos en el procedimiento administrativo...*"

Como se pudo evidenciar, no identifica cual es el acto administrativo específico en el que la entidad demandada, a tiempo de emitir la resolución jerárquica mediante el cual habría omitido aplicar el principio de verdad material. La exposición genérica de una infracción legal, impide a este tribunal el poder realizar una adecuada compulsa entre lo denunciado y lo efectivamente ocurrido, de manera que no es viable generar una conclusión, respecto a sí existe o no existe una correspondencia entre la premisa fáctica y la premisa jurídica.

Violación del debido proceso en sus elementos de fundamentación y motivación de las resoluciones.

En esta parte de su demanda, explica que tanto la vista de cargo, como la resolución determinativa, contendrían una deficiente fundamentación y motivación, no estando la misma acorde a los parámetros previstos en nuestro ordenamiento jurídico vigente, sin embargo no explica cual el nexo causal entre estos dos actos administrativos y la resolución jerárquica que es el objeto de la presente demanda, es decir no explica de qué manera la resolución jerárquica incurrió en esta infracción legal.

Nulidad del procedimiento de determinación por no existir fundamentación respecto de los reparos al impuesto sobre las Utilidades delas Empresas.

En este caso en concreto, no se menciona a la resolución jerárquica, directamente se hace referencia al proceso de determinación tributaria, respecto del IUE tanto en la vista de cargo, como en la resolución determinativa, omitiendo la parte actora, que el control judicial de legalidad, previsto en la Ley 2341, art. 4 inc. i) corresponde aplicarlo al contenido de la resolución jerárquica en forma específica y no a otros actos administrativos ajenos al mismo –salvo las excepciones antes descritas- lo cual se funda en el principio de preclusión y derecho a la defensa.

Nulidad por aplicación indebida del método de determinación.

En la última parte de su argumentación, nuevamente incurre en el mismo defecto, el observar un determinado procedimiento administrativo que no es parte de la resolución jerárquica sino de otra etapa del proceso administrativo.

Si bien menciona un determinado artículo del CTB, no explica en cuanto a su contenido de qué manera se lo habría interpretado y por ende aplicado erróneamente este precepto legal a un caso concreto y cual habría sido la manera correcta de proceder, desde el punto de vista legal y por qué razones o fundamentos.

Estos requisitos mínimos en cuanto a la manera en la que debe de redactarse una demanda contenciosa administrativa, no son contrarios al principio de acceso a la justicia y tampoco pretender hacer al proceso burocrático, por el contrario estas formalidades lo que pretenden es garantizar la efectividad de una demanda contenciosa administrativa, de manera que se logre materializar a cabalidad el control judicial de legalidad, respecto a determinados actos administrativos unilaterales, como se explicó a momento de desarrollar la naturaleza jurídica de esta clase de procesos especiales.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 52 a 61, subsanada a fs. 70 y vta. interpuesta por Los Hierros SRL a través de su representante legal, en consecuencia se mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica Nº 0131/2018 de 15 de enero de 2018, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Sin costas y costos, en previsión del art. 39 de la Ley 1178.

Regístrese, notifíquese y cúmplase

Mgdo. Ricardo Torres Echalar
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Dr. Carlos Alberto Valdez Añez
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

Dr. Cesar Camargo Alfaro
SECRETARIO DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM. SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial
Tribunal Supremo de Justicia

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

EXP. 119/2018

En Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, a horas **08:40** minutos del día **MIERCOLES 21 de JULIO** del año **2021**.
Notifique a:

AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACION TRIBUTARIA – AGIT
REPRESENTANTE: DANEY DAVID VALDIVIA CORIA

Con **SENTENCIA Nº 291/2020**, de fecha **21 de septiembre de 2020**, mediante copia de ley, fijada en el tablero judicial, de Secretaría de la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Segunda, del Tribunal Supremo de Justicia, quien impuesto de su tenor se notifica, según se establece en los Arts. 82 y 84 de la Ley Nº 439, en presencia de testigo que firma.

CERTIFICO:

Abg. Germán Soliz Rosas
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA CONTENCIOSA CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO

Luis A. Chauca Parraga
C.I 10321619 Ch.