



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

M

SALA PLENA

SENTENCIA: 368/2016.
FECHA: Sucre, 13 de julio de 2016.
EXPEDIENTE N°: 298/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Antonio Guido Campero Segovia.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fojas de 55 a 59 y subsanada a fs. 67 a 68 de obrados, interpuesta por la Compañía Minera Tiwanacu S.A., impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013, pronunciada el 15 de febrero, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 75 a 78; réplica de fs. 106 a 109; dúplica de fs. 113 a 114; los antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La demanda señala que, la Administración Tributaria (AT) inició el procedimiento de solicitud de Rectificatoria de Declaración Jurada Rectificativa del Formulario F-595, correspondiente al periodo 09/2007, el cual, concluyó con la emisión de la Resolución Administrativa (RA) N° 23-0189-2012 de 7 de agosto, disponiendo el rechazo de la Declaración Jurada Rectificativa del Formulario F-595, Alicuota Adicional a las Utilidades por la gestión 2007, asignado en el Portal Tributario mediante Formulario 521, con Orden N° 2935339267 y en mérito al informe CITE: SIN/GGLP/DF/INF/1539/2012.

Contra dicha RA, la Compañía Minera Tiwanacu S.A. interpuso Recurso de Alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0973/2012 de 26 de noviembre, que anuló la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (GRACO La Paz del SIN) contra la empresa Compañía Minera Tiwanacu S.A., hasta que la AT cumpla con la verificación formal de la información rectificada en el Formulario F-595- Alicuota Adicional a las Utilidades por la gestión fiscal 2007, en cumplimiento al art. 28.II del Decreto Supremo (DS) N° 27310.

Ante dicha Resolución de Alzada, GRACO La Paz del SIN a través de su Gerente Marco Antonio Aguirre Heredia, interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 de febrero, que revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0973/2012 de 26 de noviembre dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) regional La Paz, en consecuencia, manteniendo firme y subsistente la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto; sin perjuicio que, en el marco del art. 28 del DS N° 27310. el sujeto pasivo

pueda presentar nuevamente su solicitud de Rectificatoria; conforme establece el art. 212.I.a) de la Ley N° 3092.

I.2. Fundamentos de la demanda.

La Compañía Minera Tiwanacu S.A. señala que la declaración jurada constituye la forma de exteriorizar ante la AT el cumplimiento de la obligación, por lo que es un acto de conocimiento y voluntad, por ello se considera que la llamada "autodeterminación" es la aplicación del impuesto pero no la determinación, lo que implica que en los casos de aplicación espontánea del derecho tributario material por parte de los obligados, la actividad de la AT que recibe el pago y ejerce un control de la aplicación de la Ley hecha por el obligado, es distinta y secundaria respecto del derecho sustantivo; al efecto cita los arts. 69, 78, 92 y 93.I.1 del Código Tributario Boliviano (CTB) e indica que, la declaración jurada rectificatoria es un acto de conocimiento y voluntad de buena fe, esto es, un acto por el cual el sujeto pasivo declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia amparado en el principio de buena fe y únicamente, puede ser **resultado de una verificación formal** o mediante un procedimiento de determinación, situación que no fue aplicada ni motivada por la AT en el presente caso y pide anular la Resolución AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 de febrero, hasta el vicio más antiguo porque vulneró el debido proceso y la seguridad jurídica.

Manifiesta también que, la AT omitió enmarcar sus actos conforme lo dispuesto por los arts. 78 del CTB y 28 del DS N° 27310, debiendo las declaraciones rectificatorias, **ser previamente aprobadas por la AT** antes de su presentación en el sistema financiero y ser **resultado de una verificación formal** y/o la verificación mediante un proceso de determinación; sin embargo, la RA que rechazó la solicitud de Rectificatoria de la declaración jurada de la Compañía minera demandante, no hizo referencia alguna a que el rechazo de la solicitud de Rectificatoria haya sido resultado de una **verificación formal** conforme la normativa citada, ya que en su Quinto Considerando menciona que se realizó una "Revisión" y no una "Verificación Formal" y en ninguna parte indica a la verificación formal que dio como resultado el rechazo de la Rectificatoria de la Declaración Jurada de la gestión septiembre/2007, vulnerando la garantía del **debido proceso** consagrado en los arts. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE), 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, pero además, fue desarrollado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias Constitucionales (SSCC) Nos. 0418/2000-R, 1276/2001-R, 0119/2003-R y 0907/2006-R, señalando que dicha jurisprudencia es obligatoria y vinculante para la Autoridad de Impugnación Tributaria conforme el art. 8 de la Ley N° 027, del Tribunal Constitucional Plurinacional, correspondiendo disponer probada la demanda y la revocación y/o anulación de la Resolución Jerárquica impugnada que mantiene firme y subsistente la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto, hasta que la AT en estricta aplicación de los arts. 78 del CTB y 28 del DS N° 27310, proceda a una verificación formal conforme a derecho y aceptar la solicitud de Declaración Jurada Rectificatoria.

I.3. Petitorio.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Concluyó solicitando se admita la presente demanda, en Sentencia declare probada la misma, y en consecuencia, disponga revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 febrero dictada por la AGIT.

II. De la contestación a la demanda.

Ernesto R. Mariño Borquez, en representación legal de la AGIT, se apersona al proceso, responde negativamente a la demanda con memorial presentado el 20 de agosto de 2013, que cursa de fojas 75 a 78, y señala lo siguiente:

Que de una revisión de antecedentes, se evidencia que en el formulario de declaración jurada original con el proyecto de formulario de Rectificatoria, el contribuyente pretendió incorporar en la casilla 101 Total de Ingresos Netos de la gestión 2007, Bs.61.386.732, e incrementar en la casilla 143- Total de Deducciones de Ingresos Netos por Cada Operación Extractiva, Bs.27.624.029, modificaciones que se consideran como una rectificatoria a favor del contribuyente de conformidad a los arts. 26 y 28 del DS N° 27310, debido a que la inclusión de estos importes, determina un impuesto de "0", cuando originalmente había declarado Bs.5.681.894 como saldo a favor del fisco.

Señala también que de acuerdo a los arts. 51 bis, inciso b) de la Ley N° 843 y 39 del DS N° 24780, la utilidad anual resultante de las actividades extractivas como la minera, está gravada por una alícuota adicional del 25 %, que se aplicará previa deducción del 45 % de los ingresos netos obtenidos por cada operación extractiva de recursos naturales no renovables y tales ingresos son el valor del producto exportado comercializable puesto en lugar de la operación minera; para determinarlos, del valor bruto de venta de la gestión se deducirá el total de gastos de fundición, refinación, realización y comercialización incurridos desde el lugar de la operación minera hasta el lugar de entrega al comprador, fijándose como límite de esta deducción Bs.250.000.000 sujetos a actualización anual en función de la variación del tipo de cambio del dólar de los Estados Unidos de América más la tasa de inflación.

En ese sentido, el importe registrado por el sujeto pasivo en el F-595 como valor deducible por ingresos netos por operaciones netas (Cód. 143) alcanza a Bs.27.624.029, siendo uno de los aspectos por los que la AT rechazó la solicitud de rectificatoria en la RA N° 23-0189-2012 porque dicho importe consignado correspondía al 45 % de los ingresos brutos según el Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007, sin haberse considerado las deducciones por gastos de fundición, refinación, realización y comercialización incurridos desde el lugar de la operación minera hasta el lugar de entrega al comprador, establecidos en los arts. 51 bis de la Ley N° 843 y 39 del DS N° 24780.

Además que, verificadas las cifras del Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007, se evidenció que la cifra consignada como deducible a efectos de determinar la base para la utilidad neta extraordinaria, corresponde al 45 % de las ventas netas porque el 45 % de Bs.61.386.732.29 resulta Bs.27.624.029 y de acuerdo a las disposiciones

legales citadas, para determinar los ingresos netos, señala que a los ingresos brutos se deben deducir los gastos de fundición, refinación, realización y comercialización incurridos, por lo que debe ser sustentada con la explicación y los documentos correspondientes, por lo tanto, **la AT en su verificación formal advirtió que el sujeto pasivo no siguió el procedimiento establecido en la Ley**, motivo que incidió en el rechazo de la rectificatoria, más aun, cuando la AT solicitó al contribuyente documentación relativa a la cuenta "Amortización, Castigos y Ajustes" al amparo del art. 66.1 del CTB, que si bien no se encuentra contemplada en la solicitud de rectificatoria, la misma incide en la determinación de la utilidad neta de la gestión, evidenciándose que la AT efectuó una verificación de las cuentas que afectaban a la obtención de la utilidad neta de la gestión; por lo que estableció la improcedencia de dicho gasto como concepto deducible para la determinación de la utilidad neta de la gestión y en consecuencia, de la utilidad neta extraordinaria.

Continúa señalando, que la AGIT si bien expresamente manifestó que lo dispuesto en la Resolución Jerárquica debe cumplirse, empero, también señaló que en marco del art. 28 del DS N° 27310 el sujeto pasivo puede presentar nuevamente su solicitud de rectificatoria de acuerdo a la normativa legal vigente, por lo cual, se evidencia que no existió vulneración a los derechos del demandante.

Asimismo, manifiesta que si bien en la RA de rechazo la solicitud de rectificatoria, **no estableció el impuesto omitido, fue porque derivó dicho aspecto a la Orden de Verificación Externa 2912OVE0008, de 16 de agosto de 2012, de acuerdo al Informe CITE: SIN/GGLP/DF/INF/1539/2012**, por lo que denota que la AT diferenció los procesos de **verificación formal**, con relación al **proceso de determinación**, no siendo evidente la vulneración del procedimiento establecido para la verificación de la devolución impositiva.

Finaliza señalando que la demanda contenciosa administrativa incoada por la AT carece de sustento jurídico-tributario y no existe agravio ni lesión de derechos que se le hubieren causado con la Resolución de Recurso Jerárquico.

II.1. Petitorio.

Concluye solicitando dictar Sentencia declarando improbada la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Compañía Minera Tiwanacu S.A.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que, el 6 de enero de 2012, la Compañía Minera Tiwanacu SA mediante memorial solicitó a la AT la aprobación de la declaración rectificatoria del Formulario F-595 correspondiente a la Alícuota Adicional a las utilidades Extraordinarias por actividades extractivas de recursos naturales no renovables del período que cierra a septiembre de 2007



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

porque presentó la declaración jurada original con N° de Orden 2030879526 con datos incorrectos que no corresponden a la información reflejada en los Estados Financieros de dicha gestión, para lo cual adjunta sus Estados Financieros de la gestión 2007 y documentación de respaldo. El 11 de abril de 2012, la AT notificó a la Compañía Minera Tiwanacu S.A., con el proveído de 20 de marzo de 2012, en el que solicitaba documentación original que respalde los gastos registrados en la cuenta Amortización, Castigos y Ajustes del Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007 y Dictamen del Auditor Independiente con la Información Tributaria Complementaria de los Estados Financieros revisados al 30 de septiembre de 2007, otorgándole un plazo perentorio de 5 días hábiles.

El 17 de abril de 2012, la Compañía Minera Tiwanacu S.A., solicitó mediante una nota la ampliación de 15 días para entregar los documentos, solicitud que fue atendida por la AT mediante Auto N° 25-0056-2012, que amplió el plazo para la presentación de los documentos solicitados hasta el 3 de mayo de 2012 impostergablemente.

El 3 de mayo de 2012, la Compañía Minera Tiwanacu S.A., entregó documentación original en tres fólderes consistentes en: comprobantes contables, facturas originales y transferencias de banco según Acta de Recepción de Documentación; sin embargo, la Compañía citada, el 26 de julio de 2012, mediante memorial presentado a la AT, aclara que el Formulario F-595 original fue presentado consignando ciertos datos del Balance, en casillas que no correspondían, esto por desconocimiento de la forma de llenado, generándose una supuesta diferencia a favor del fisco que en realidad no existe y es consecuencia del mal llenado del formulario.

El 7 de agosto de 2012, la AT emitió un Informe, señalando que el contribuyente no presentó documentación que respalde las Inversiones que pretende deducir; refiere que el importe declarado en la Casilla 143 del F-595 es incorrecto porque no consideró el art. 39 del DS N° 24780 y al verificar las cuentas Amortizaciones, Castigos y Ajustes, estableció que las mismas son canceladas por terceros, por lo que son gastos no deducibles, debiendo el contribuyente efectuar ajustes a su Estado de Resultados, los cuales, repercutirían en la determinación de la Utilidad Neta Extraordinaria, por lo que no correspondería aceptar la solicitud de Rectificatoria del Formulario F-95, sugiriendo el rechazo de la misma, como también la programación de una Verificación Externa del IUE Sector Minero F-580 modalidad puntual "Revisión en el Estado de Resultados al 30/09/2007 de la cuenta Amortizaciones, Castigos y Ajustes" y su efecto en la determinación del IUE gestión 2007.

El 17 de agosto de 2012, la AT notificó a la Compañía Minera Tiwanacu S.A., con la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto, que estableció la improcedencia de la solicitud de Rectificatoria del Formulario F-595 por la gestión 2007 ya que la Compañía Minera mencionada, no determinó correctamente los ingresos netos por operaciones extractivas sujetas a deducción conforme el art. 39.a) y b) del DS N° 24780 y no sustentó los gastos registrados en la cuenta Amortizaciones, Castigos y Ajustes, por lo que no se estableció correctamente la Utilidad Neta de la gestión 2007, correspondiendo efectuarse ajustes al Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007, que repercutirán en la determinación de la Utilidad

Neta Extraordinaria F-595 Alícuota Adicional a las Utilidades por la gestión 2007.

Contra dicha Resolución, la Compañía Minera Tiwanacu S.A. interpuso Recurso de Alzada, resuelto mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0973/2012 de 26 de noviembre, que anuló la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto emitida por GRACO La Paz del SIN, hasta que la AT **cumpla con la verificación formal** de la información rectificadora en el Formulario F-595 – Alícuota Adicional a las utilidades por la gestión fiscal 2007, en cumplimiento del art. 28.II del DS N° 27310.

Ante dicha Resolución de Alzada, la Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso Recurso Jerárquico, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 de febrero, que revocó totalmente la Resolución ARIT-LPZ/RA 0973/2012 de 26 de noviembre; manteniendo firme y subsistente la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto; sin perjuicio que en base al art. 28 del DS N° 27310, el sujeto pasivo pueda presentar nuevamente su solicitud de rectificatoria, sea conforme establece el art. 212.I.a) de la Ley N° 3092.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC).

3. Concluido el trámite, se decretó autos para Sentencia conforme se evidencia de la providencia cursante a fs. 171 de obrados.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, el objeto de la presente controversia radica en determinar si el rechazo a la solicitud de rectificatoria de la Declaración Jurada de la Compañía Minera Tiwanacu S.A por el IUE de la gestión 2006 y con vencimiento en septiembre 2007 vulneró el debido proceso y a la seguridad jurídica porque la AT no cumplió con la verificación formal establecida en los arts. 78 del CTB y 28 del DS N° 27310 al no aprobar dicha solicitud y emitir una Orden de Verificación, aspecto no considerado por la AGIT en la Resolución Jerárquica ahora impugnada.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

V.1. Sobre el objeto de la controversia, en el presente caso, se debe realizar un análisis respecto a las Declaraciones Juradas rectificatorias y las normas aplicables en la normativa tributaria boliviana al respecto.

Previamente corresponde recordar que, el debido proceso consagrado como garantía constitucional por el art. 115.II de la CPE y como derecho humano en los arts. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos está entendido en la uniforme jurisprudencia nacional, como "el derecho de toda persona **a un proceso justo y equitativo**, en el que sus **derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas** generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que puede afectar sus derechos; **garantía** del debido proceso **aplicable** no solo al ámbito judicial, sino **también al administrativo**, porque está ligado a la **búsqueda del orden justo**, debido a que no implica solamente poner en movimiento las reglas de procedimiento sino de buscar un proceso justo, que implica la realización y efectivización de la "justicia", por lo que, la CPE es precisa al considerar que cualquier vulneración a las garantías y derechos protegidos por ella, **son ilegales**.

En cuanto a la seguridad jurídica, es menester indicar que el Tribunal Constitucional estableció: 'la seguridad jurídica como principio emergente y dentro de un Estado de Derecho, implica la **protección constitucional** de la **actuación arbitraria estatal**; por lo tanto, la relación Estado-ciudadano (a) debe sujetarse a reglas claras, precisas y determinadas, en especial **a las leyes**, que deben desarrollar los mandatos de la Constitución Política del Estado, buscando en su contenido la materialización de los derechos y garantías fundamentales previstos en la Ley Fundamental, es decir, que sea **previsible para la sociedad la actuación estatal**; este entendimiento está acorde con el nuevo texto constitucional, que en su art. 178 dispone que la potestad de impartir justicia emana del pueblo boliviano y se sustenta, entre otros, en los principios de independencia, imparcialidad, **seguridad jurídica**, probidad y celeridad' (SC 0070/2010-R de 3 de mayo) (las negrillas son nuestras). Asimismo, corresponde recordar que, una Declaración Jurada es la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por el CTB.

Que, en ese contexto y en estricta aplicación de la norma, Ley N° 2492, la cual en el art. 78, establece que las Declaraciones Juradas podrán rectificarse a requerimiento de la AT o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del fisco o la disminución del saldo a favor del declarante, **pudiendo también rectificarse a libre iniciativa del declarante** como aconteció en el presente caso, es cuando la rectificación tenga como consecuencia el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del fisco, **previa verificación formal o procedimiento determinativo de la AT**. La disposición legal citada, también determina que los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento y la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original respecto a los datos que se rectifican.

Por su parte, el DS N° 27310 que reglamenta el CTB, en el art. 26 prevé que las declaraciones juradas rectificatorias pueden ser de dos clases: **a)** Las que incrementan el saldo a favor del fisco o disminuyen el saldo a favor del contribuyente, que se denominan rectificatorias a favor del Fisco; y **b)** Las que disminuyen el saldo a favor del fisco o incrementan el saldo a favor del contribuyente que se denominaran **rectificatorias a favor del contribuyente**, además faculta al SIN a reglamentar el tratamiento de los débitos y créditos producto de la presentación de Declaraciones Juradas

Rectificadorias. De la misma forma, el art. 28.I del citado DS, señala que la Rectificatoria a favor del contribuyente podrá ser presentada **por una sola vez** para cada impuesto, formulario y periodo fiscal, y en un plazo máximo de un año, término que se computará a partir de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria en cuestión, y la aprobación de la AT será a consecuencia de la **verificación formal** o la verificación mediante procesos de determinación, conforme establezca la reglamentación que emita la AT; sin embargo, sobre el aspecto del año como plazo para la presentación de rectificatorias, cabe hacer notar que el art. 12 del DS N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, modificado por el art. 28.I del DS N° 27310, queda de la siguiente manera: *"I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadorias a Favor del Contribuyente **podrán ser presentadas por una sola vez**, para cada impuesto, formulario y periodo fiscal"* (las negrillas son nuestras).

Resulta necesario también señalar que la anulabilidad de los actos, conforme el art. 36.I y II de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), aplicable por mandato del art. 74.1 del CTB, señala que los actos administrativos **serán anulables** cuando incurran en **cualquier infracción del ordenamiento jurídico**, sin embargo, el vicio de forma solo podrá determinar la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o **de lugar a indefensión de los interesados**, concordante con el art. 55 del DS N° 27113- Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA) ya que dispone la **revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento**, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público.

De lo expuesto, en cuanto a la controversia existente respecto al rechazo a la solicitud de rectificatoria de la Compañía Minera Tiwanacu S.A.; cabe señalar que; de una revisión de antecedentes administrativos, se advierte que el 5 de enero de 2012, la mencionada Compañía envió su solicitud de rectificatoria del formulario F-595 porque fue presentada con datos incorrectos, lo que generó el número de Trámite 539446506 en el Sistema del SIN y la posterior RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto que rechazó la Declaración Jurada Rectificatoria; la cual señala entre sus fundamentos para su rechazo que: *"...no es procedente, en razón a que la Compañía Minera Tiwanacu S.A. no ha determinado correctamente los ingresos netos por operaciones extractivas sujeto a deducción de acuerdo establecido en los incisos a y b artículo 39° del DS N° 24780; asimismo, el contribuyente no ha sustentado los gastos registrados en la cuenta Amortizaciones, castigos y ajustes, por lo que no ha establecido correctamente la Utilidad Neta de la gestión 2007, correspondiendo efectuarse ajustes en el Estado de Resultado al 30 de septiembre de 2007, que repercutirán en la determinación de la Utilidad Neta Extraordinaria F-595 Alícuota Adicional a las Utilidades por la gestión 2007"*, para concluir señalando que en cumplimiento de los arts. 78 del CTB y 28 del DS N° 27310 se emite la respectiva RA; sin embargo, resulta evidente que entre sus argumentos, en ningún momento hizo mención a una verificación formal previa y debidamente motivada, aplicada por la propia AT, que haya determinado fehacientemente que no corresponda la Rectificatoria solicitada conforme establece claramente los arts. 78 del CTb y 28 del DS N° 27310 (RCTb), por lo que el SIN debía realizar una verificación formal motivada, para aprobar o rechazar la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

solicitud de Rectificatoria del sujeto pasivo, como requisito establecido por las disposiciones legales citadas, y no emitir la Orden de Verificación Externa N° 2912OVE00008 de 16 de agosto de 2012, de acuerdo al Informe CITE: SIN/GGLP/DF/INF/1539/2012, por lo que denota que la AT no diferenció los procesos de verificación formal, con relación al proceso de determinación.

Continuando con el análisis de los antecedentes administrativos, cabe señalar que de una lectura detallada de la Resolución de Recurso Jerárquico ahora impugnada de fs. 137 a 149 del Anexo 1, y fs. 41 a 53 del expediente, entre sus fundamentos sobre el rechazo a la solicitud de Rectificatoria del sujeto pasivo, señaló: *"...el importe registrado por el contribuyente en el Formulario F-595 como valor deducible por ingresos netos por operaciones netas, casilla 143, alcanza a Bs.27.624.029.- siendo éste, uno de los aspectos por los que la Administración Tributaria rechazó la solicitud de Rectificatoria, conforme se evidencia en la página 3 de la Resolución Administrativa N° 23-0189-2012, ya que dicho importe consignado, según la Administración Tributaria corresponde al 45 % de los ingresos brutos según el Estado de Resultados al 30 de septiembre de 2007 sin haberse considerado las deducciones por los gastos de fundición, refinación, realización y comercialización incurridos desde el lugar de la operación minera hasta el lugar de entrega al comprador, establecidos en los Artículos 51 Bis de la Ley N 843 (TO), detallados en el Artículo 39 del Decreto Supremo N° 24780"* para concluir manifestando la AGIT: *"por lo que en su verificación formal, la Administración Tributaria advirtió que el sujeto pasivo no siguió el procedimiento establecido en la ley - hecho que se puede confirmar con simples cotejos- aspecto que incidió en el rechazo de la rectificatoria"*; sin embargo, de lo descrito se evidencia que la AGIT en sus fundamentos citados *ut supra*, se limitó a la simple transcripción de los fundamentos de la AT, asegurando por un lado que existió una **verificación formal**, la cual no consta entre los antecedentes administrativos, y sobretodo porque solamente sustrajo el criterio de la AT sin exponer fundamentación o motivación propia como instancia jerárquica, y recién llegar a la conclusión correspondiente.

De lo expuesto, siendo de especial relevancia la motivación en las resoluciones administrativas, porque consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de contar con **resoluciones motivadas**, lo que significa que exista un razonamiento jurídico entre los hechos y las leyes que se aplican, de ahí que la fundamentación con los razonamientos en que se apoya constituye una exigencia impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho, pues la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es por sí sola contraria a **las garantías del debido procedimiento administrativo**, por consiguiente, la motivación constituye una **garantía constitucional** del administrado que busca **evitar la arbitrariedad de la Administración** al emitir actos administrativos.

En esa medida, este Tribunal debe enfatizar que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una **arbitrariedad e ilegalidad**, en la medida en que es una condición impuesta en el art. 115.II de la CPE, anteriormente descrito, concordante con el art. 28, literal e) de la LPA, aplicable por

permisión del art. 74.1 del CTB, que establece: *“Deberá ser fundamentado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto...”*, y a su vez relacionada con el art. 30 literal a) del mismo cuerpo legal, concordante con el art. 31 parágrafo II del DS N° 27113, que puntualiza: *“Los actos administrativos serán motivados con referencia a hechos y fundamentos de derecho”*...que resuelvan recursos administrativos.

Finalmente, cabe señalar que la motivación no implica la exposición ampulosa de consideraciones y citas legales, sino que exige una estructura de forma y de fondo. En cuanto a esta segunda, la motivación puede ser concisa pero clara y satisfacer **todos los puntos demandados, debiendo expresar el Juez sus convicciones determinativas que justifiquen razonablemente su decisión en cuyo caso las normas del debido proceso se tendrán por fielmente cumplidas**. En ese sentido, la Resolución Jerárquica, no traduce las razones o motivos por los cuales se toma su decisión, limitándose a señalar los fundamentos de la AT que estableció en su RA N° 23-0189-2012 del 7 de agosto, sin considerar en ningún momento el procedimiento establecido para las Declaraciones Juradas Rectificadoras conforme los arts. 78 del CTb y 28 del DS N° 27310, es decir, respecto a la elaboración de una **verificación formal**, para posteriormente llegar a la conclusión motivada de la aceptación o rechazo de la solicitud de Rectificatoria solicitada por el sujeto pasivo, vulnerándose el debido proceso al emitirse la Orden de Verificación Externa N° 2912OVE00008, de 16 de agosto de 2012, sin una previa **verificación formal**.

Que del análisis precedente, este Supremo Tribunal de Justicia en ejercicio del control de legalidad que ejerce, concluye que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 de febrero, incurrió en conculcación de normas legales, el debido proceso y seguridad jurídica al no realizar la debida fundamentación en la Resolución Jerárquica impugnada, lo que permite establecer que no procede revocar la Resolución de Alzada emitida acertadamente por la ARIT.

V.4. Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente, de las pretensiones deducidas en la demanda y la contestación, se concluye lo siguiente:

Del análisis precedente, éste Tribunal de Justicia concluye que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013 de 15 de febrero, fue emitida sin considerar los arts. 78 del CTB y 28 del DS N° 27310, respecto a la elaboración de una verificación formal y emitirse simultáneamente la Orden de Verificación, en vulneración de los arts. 115. II y 178 de la CPE, puesto que emitió una Resolución sin la debida fundamentación y motivación, limitándose a sustraer los fundamentos de la AT, la cual tampoco se pronunció sobre la verificación formal previa a la aprobación de la solicitud de Rectificatoria del Formulario F-595 del sujeto pasivo, previsto expresamente en los arts. 78 del CTb y 28 del DS N° 27310, por lo tanto corresponde dejar sin efecto la Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 0202/2013 y la Orden de Verificación Externa N° 2912OVE00008 de 16 de agosto de 2012 inclusive, quedando firme y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 298/2013. Contencioso Administrativo.- Compañía Minera TIWANACU S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

subsistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0973/2012 de 26 de noviembre, que anuló la RA N° 23-0189-2012 de 7 de agosto emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

Por lo argumentado, se concluye que la AGIT obró incorrectamente y vulnerando las disposiciones legales arriba mencionadas al dictar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 0202/2013, correspondiendo revocar la Resolución Jerárquica impugnada en virtud de los hechos y fundamentos expuestos en el presente fallo y en resguardo de las garantías constitucionales establecidas en la propia CPE.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda de fojas de 55 a 59 y subsanada a fs. 67 a 68 de obrados, interpuesta por la Compañía Minera Tiwanacu S.A., y en su mérito **DEJA SIN EFECTO** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0202/2013 de 15 de febrero, manteniendo firme y consistente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA N° 0973/2012 de 26 de noviembre cursante a fs. 99 a 106 del Anexo 1 del proceso, en aplicación de los fundamentos del presente fallo.

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán, Norka Natalia Mercado Guzmán, Maritza Suntura Juaniquina, el Magistrado Fidel Marcos Tordoya Rivas por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Carriero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendiivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

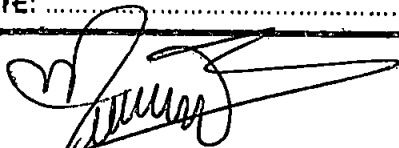
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....

SENTENCIA N° 368..... FECHA 13 de junio.

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2016.....
Dra. Dra. S. Maca Duran; Dra. Perla N. Mercado G.
Dra. Heitzia Santare J.; Fidel M. Tordeya Rivas.

VOTO DISIDENTE:



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