




5a

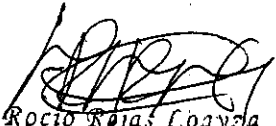
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
CITACIONES Y NOTIFICACIONES
SALA PLENA
EXPEDIENTE N° 508/2013

En Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, a horas 10:00 del día miércoles 30 de noviembre de 2016, notifiqué a:

**DANEY DAVID VALDIVIA CORIA EN REPRESENTACION
DE LA AUTORIDAD GENERAL DE IMPUGNACIÓN TRIBUTARIA**

Con **SENTENCIA 420/2016** de fecha 19 de septiembre de 2016. Mediante cédula fijada en Secretaría de Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

TESTIGO:

Jenny Torres Pérez
7493069ch

CERTIFICO:

Rocio Rojas Loayza
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

1848



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 420/2016.
FECHA: Sucre, 19 de septiembre de 2016.
EXPEDIENTE: 508/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Maribel Pedrazas Mejía contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 31 a 37 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio (fojas 2 a 23), el Auto Motivado AGIT-RJ 0073/2013 de 8 de julio (fojas 25 a 28) la contestación de fojas 64 a 66 y vuelta, la réplica de fojas 70 a 72 y vuelta, la dúplica de fojas 77 y vuelta, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Maribel Pedrazas Mejía, se apersonó por memorial de fojas 31 a 37 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil y primer párrafo del artículo 2 de la Ley N° 3092, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio.

Expresó que el 28 de agosto de 2012 fue notificada con las Vistas de Cargo SIN/GDC/FE/VC/0364/2012, 0365/2012, 0366/2012, 0367/2012, emitidas el 24 de agosto, determinándose un reparo total, por la suma de Bs. 8.3226.719,- derivado de supuestas Declaraciones Únicas de Importación (DUI) en poder del Servicio de Impuestos Nacionales, institución que presumió sin ningún sustento técnico ni jurídico, que habría vendido los bienes que componen esas importaciones, generando supuestas obligaciones fiscales sobre el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT).

Indicó haber presentado descargos, pero que la Administración Tributaria, el 26 de noviembre de 2012, le notificó con la Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12, 17-01926-12, 17-01927-12, 17-01928-12, emitidas el 9 de noviembre, determinando una supuesta deuda tributaria de Bs. 8.459.622,-

Que, el 10 de diciembre de 2012, interpuso recurso de alzada, el que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CBA/RA 0114/2013 de 8 de marzo, confirmado las resoluciones determinativas emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales.

Que, el 8 de marzo de 2013 interpuso recurso jerárquico, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio, confirmando la de alzada, sosteniendo que no se analizó ni valoró las pruebas aportadas.

Prosiguió la demandante desarrollando un extenso detalle de los antecedentes que dieron lugar a la interposición de la presente demanda, transcribiendo párrafos de la resolución impugnada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Como fundamentos de la demanda, señaló lo que a continuación en síntesis se refiere:

1.- Respecto del contenido de los fundamentos de hecho y de derecho en las resoluciones determinativas que dieron lugar al desarrollo del proceso en sede administrativa, la demandante hizo referencia a “hechos sucedidos”, relacionando ello con “hecho generador”, para luego expresar que se trata de una elemento imprescindible para la existencia de una obligación tributaria, cuyo acaecimiento no se demostró. Al efecto, citó el artículo 16 de la Ley N° 2492.

2.- Refirió que la resolución impugnada señala que la determinación fue realizada sobre base cierta, que se funda en hechos que permitan evidenciar y demostrar el hecho generador de manera objetiva, evidente y comprobable; que sin embargo, la Administración Tributaria no aportó prueba que demuestre su acusación, ya que la propia autoridad demandada señaló en la resolución impugnada, *“...debido a que la contribuyente no demostró que la mercancía importada se encontraba aún en su poder o que hubiera sido dispuesta a un fin diferente...”* Manifestó que se trata de un argumento erróneo, ya que la información utilizada, no permitió que el Servicio de Impuestos Nacionales conozca los hechos de manera cierta e indubitable.

3.- Indicó que la Autoridad Jerárquica efectuó la interpretación del inciso b) del artículo 2 del Decreto Supremo N° 21532, sobre los elementos que componen las condiciones para la materialización del hecho imponible, lo que en los hechos no ocurrió, considerando que ella fue únicamente gestora, a cambio del pago por el servicio de gestión aduanera, añadiendo que presentó como prueba talonarios de recibos y certificaciones que respaldan lo afirmado. Que sin embargo, la autoridad demandada interpretó, sobre la base de lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley N° 843, *“...que resulta evidente una transferencia de dominio de la mercancía importada, configurándose operaciones de venta.”* Aclaró que la venta es una transferencia a título oneroso y que los montos pagados por el servicio de gestión aduanera son mínimos en relación con el costo de la maquinaria importada.

4.- Citó el inciso d) del artículo 4 de la Ley N° 2341 en relación con el inciso 1) de artículo 74 y con el inciso 1) del artículo 200, ambos de la Ley N° 2492, sobre la inobservancia de los derechos constitucionales a la seguridad jurídica y al debido proceso y los principios de sometimiento pleno a la ley y de verdad material, lo que hace que el procedimiento de fiscalización en este caso, se encuentre viciado de nulidad. Hizo mención, en referencia a lo expresado, a las Sentencias Constitucionales N° 427/2010 de 28 de junio y 1724/2012 de 25 de octubre.



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

5.- Manifestó que de acuerdo con el artículo 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, los elementos esenciales del acto administrativo son la competencia, la causa, el objeto, el procedimiento, el fundamento y la finalidad, para luego vincular esos elementos con lo dispuesto por el párrafo II del artículo 99 de la Ley N° 2492, afirmando que se aplicó una presunción, sin prueba alguna. Agregó que las resoluciones determinativas emitidas por la Administración Tributaria en su contra, carecen de fundamentación jurídica, lo que implica el incumplimiento de los incisos c) y d) del artículo 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, tornándose en consecuencia, en nulas de pleno derecho, citando al respecto la Sentencia Constitucional N° 1369/2011-R.

6.- Sobre las presunciones en materia tributaria, citó el párrafo II del artículo 80 del Código Tributario, en relación con lo cual, alegó que ella presentó recibos y certificaciones que acreditan que recibió el pago por un servicio prestado, correspondiendo al fisco motivar y probar que procedió a la venta de los bienes importados, correspondiendo la motivación técnica y legal en los instrumentos jurídicos constituidos por las resoluciones determinativas que emitió.

7.- Desarrolló la metodología de compensación del débito y el crédito fiscal, citando el inciso a) del artículo 8 en relación con el artículo 9, ambos de la Ley N° 843, para concluir que la Administración Tributaria consideró las DUI únicamente para determinar un supuesto débito fiscal en el IVA, sin considerar las mismas como crédito fiscal, lo que además de vulnerar la Ley N° 843, demuestra que el fisco no adecuó sus actos a lo dispuesto por el inciso c) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, correspondiendo la nulidad de obrados.

8.- Afirmó que al haberse determinado una sanción sobre la base de una presunción, sin haberse demostrado culpa alguna, se vulneró el derecho a la presunción de inocencia; pero que además, el elemento sustancial de la contravención es la existencia de una deuda tributaria y que su inexistencia como en el presente caso, deriva en la inaplicabilidad legal de la contravención, por el hecho que no se han configurado los elementos constitutivos del tipo.

Como conclusiones, señaló que para determinar tributos sobre base cierta, la Administración Tributaria debió contar con documentos e información que le permita conocer los hechos en forma directa e indubitable. Que las DUI constituyen una fuente de información, pero que no demuestran el nacimiento de un hecho generador de obligación tributaria. Que la Administración Tributaria no aplicó el principio de verdad material, lo que no permitió valorar la prueba de descargo presentada, demostrando que la ahora demandante nunca fue propietaria de los bienes importados, habiéndose limitado a prestar servicios de gestión aduanera.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial de demanda solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, se pronuncie resolución declarando probada la demanda; y en consecuencia, revocar totalmente la resolución impugnada, instruyendo a la Autoridad General de Impugnación Tributaria, "...se

pronuncie sobre los aspectos objeto de la presente litis, previa la correcta valoración de los descargos presentados y en consecuencia ANULE OBRADOS HASTA EL VICIO MÁS ANTIGUO."

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que por providencia de fojas 39 se admitió la demanda contenciosa administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Cumplida la diligencia señalada el 28 de agosto de 2013 como consta a fojas 56, fue devuelta la provisión citatoria según se verifica con el memorial de fojas 57 y recibida según cargo de fojas 57 vuelta, disponiéndose por providencia de fojas 58, su arrimo al expediente.

A continuación, providenciando el memorial de contestación de fojas 64 a 66 y vuelta, se tuvo apersonado a Ernesto Rufo Mariño Borquez en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Administrativa AGIT/0054/2013 de 8 de agosto (fojas 60 a 62); y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos la resolución impugnada, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

1.- En cuanto a la falta de fundamentación de las Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12, 17-01926-12, 17-01927-12, 17-01928-12, de 9 de noviembre, indicó que de la lectura de ellas, se evidencia que contienen el relato de los hechos iniciando con la orden de fiscalización, la determinación sobre base cierta, incluyendo los períodos verificados, el alcance de la fiscalización, la fuente de información en que se basó para formular los cargos, y la forma como determinó los ingresos no declarados, (según el párrafo I del artículo 43 de la Ley N° 843), liquidación preliminar de la deuda (artículo 96 de la Ley N° 2492), emisión de las Vistas de Cargo (artículo 84 de la Ley N° 2492), valoración de las notas de descargo y ratificación de los cargos (artículos 1, 3, 4, 5, 7, 12, 15, 72 al 75 y 77 de la Ley N° 843, artículos 3, 4, 5, 7, 12 y 15 del Decreto Supremo N° 21530 y artículo 7 del Decreto Supremo N° 21532) y la calificación preliminar de la conducta (artículo 165 de la Ley N° 2492 y artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310).

Añadió que los actos que citan la normativa referida, se encuentran de fojas 130 a 132, 362 a 364, 327 a 329 y 840 a 842 de antecedentes administrativos (cuerpos 1, 2, 3, y 5 respectivamente), siendo evidente que las referidas resoluciones cumplen con los requisitos establecidos en el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

parágrafo II del artículo 99 de la Ley N° 2492 y en el artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310, no siendo verdaderos los vicios acusados.

2.- En cuanto a la forma en que obtuvo conocimiento la Administración Tributaria para la determinación del adeudo, expresó que al no contar con la documentación proporcionada por la contribuyente, a partir de la información contenida en las Declaraciones Únicas de Importación (DUI), cuyo detalle fue proporcionado por la Aduana Nacional y fotocopias legalizadas de las mismas por la Agencia Despachante de Aduana, documentación contrastada con la contenida en el sistema SIRAT 2, le permitió conocer la cuantía de las importaciones que se tradujeron en ventas no declaradas ni facturadas al no haber demostrado la contribuyente que la mercancía se encontraba en su poder o que hubiera sido dispuesta a un fin distinto de la transferencia a terceros a título oneroso.

Que, al no contarse con información sobre el margen de utilidad, se determinó que los precios de venta fueron iguales a los costos incurridos en la importación hasta tenerlos disponibles, por lo que no existe vicio en el método de determinación consignado en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, correspondiendo él a lo previsto por el parágrafo I del artículo 43 de la Ley N° 2492, originándose en documentos e información que le permitieron conocer los hechos generadores de forma directa e indubitable.

3.- Sobre la gestoría en trámites aduaneros, sostuvo que la contribuyente no aportó prueba alguna, denunciando solamente la vulneración de principios y que durante la gestión 2008 (objeto de la fiscalización), no se encontraba inscrita en el Padrón de Contribuyentes de la Administración Tributaria.

Que posteriormente, al exponer sus argumentos en recurso de alzada, señaló que se desempeñaba como gestora en trámites aduaneros presentando como prueba, recibos emitidos el año 2008 y posteriormente en instancia jerárquica, aportó certificaciones emitidas en la gestión 2013; que no obstante, las pruebas aportadas no son suficientes para acreditar la propiedad de la maquinaria, como por ejemplo documentación cruzada con los proveedores, los pagos efectuados o contratos de servicio de la demandante por gestoría.

Afirmó que se evidencia que se perfeccionaron operaciones de venta, ya que la titularidad de los bienes importados, según las DUI, denotan que la importación fue realizada a nombre propio y no por cuenta de terceros. Indicó que en virtud de lo señalado, se demuestra que la demanda interpuesta carece de sustento jurídico-tributario, no existiendo agravio ni lesión que le hubieren causado con la emisión de la resolución impugnada.

II.1.- Petitorio

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por Maribel Pedrazas Mejía, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, por providencia de fojas 73, habiéndose presentado el memorial de réplica de fojas 70 a 72 y vuelta, se corrió traslado para la dúplica, cuyo memorial fue presentado a fojas 7 y vuelta, apersonándose Daney David Valdivia Coria en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 79, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "autos para sentencia".

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*. Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia lo siguiente:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos que dieron origen a la interposición de la demanda en análisis, se verifica que la Administración Tributaria emitió las Órdenes de Fiscalización 0012OFE00075 (fojas 2, anexo 3), asignada y reasignada por memorandos de fojas 3 y 4 del anexo 3, correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero y marzo de 2008; 0012OFE00076 (fojas 2, anexo 4), asignada y reasignada por memorandos de fojas 3 y 4 del anexo 4, correspondiente a los períodos fiscales abril, mayo y junio de 2008; 0012OFE00077 (fojas 2, anexo 5), asignada y



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

reassignada por memorandos de fojas 3 y 4 del anexo 5, correspondiente a los periodos fiscales julio, agosto y septiembre de 2008; y 00120FE00078 (fojas 2, anexo 6), asignada y reassignada por memorandos de fojas 3 y 4 del anexo 6, correspondiente a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008. El trabajo asignado en todos los casos, corresponde al Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT).

III.2.- Luego se emitieron las Vistas de Cargo SIN/GDC/FE/VC/0364/2012 (fojas 107 a 109, anexo 3), SIN/GDC/FE/VC/0365/2012 (fojas 338 a 340, anexo 4), SIN/GDC/FE/VC/0366/2012 (fojas 213 a 215, anexo 5) y SIN/GDC/FE/VC/0367/2012 (fojas 816 a 818, anexo 7), todas emitidas el 24 de agosto y notificadas a la contribuyente el 28 de agosto de 2012.

III.3.- Posteriormente se emitieron las Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12 (fojas 129 a 133, anexo 3), por la suma de UFV 137.931,- N° 17-01926-12 (fojas 361 a 365, anexo 4), por la suma de UFV 1.543.948,- N° 17-01927-12 (fojas 326 a 330, anexo 5), por la suma de UFV 399.129,- N° 17-01928-12 (fojas 839 a 842 a 843, anexo 7), por la suma de UFV 2.645.170,- que **DETERMINARON LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE OFICIO, POR CONOCIMIENTO CIERTO**, correspondientes a tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT), emitidas el 9 de noviembre y notificadas a la contribuyente el 26 de noviembre de 2012; documentos repetidos de fojas 2 a 28 del anexo 1.

La suma total determinada en las 4 resoluciones descritas, es de UFV 4.726.178,- equivalentes a Bs. 8.459.622,-

III.4.- Interpuesto recurso de alzada por Maribel Pedrazas Mejía, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió la Resolución ARIT/CBA/RA 0114/2013 de 8 de marzo (fojas 102 a 112, anexo 1), por la que resolvió **CONFIRMAR** las Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12, 17-01926-12, 17-01927-12, 17-01928-12, todas de 9 de noviembre, emitidas por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

III.5.- Deducido recurso jerárquico por la contribuyente, impugnando la resolución de alzada, la Autoridad General de Impugnación Tributaria emitió la Resolución AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio (fojas 219 a 240, anexo 2), que determinó **CONFIRMAR** la de alzada.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece: Que el motivo de la litis dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo con los siguientes supuestos: **1)** Si es evidente la nulidad acusada, por falta de motivación y fundamentación de las Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12, 17-01926-12, 17-01927-12, 17-01928-12, todas de 9 de noviembre, emitidas por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de

Impuestos Nacionales. **2)** Si es evidente la nulidad acusada, por falta de valoración de la documentación de descargo, así como falta de aplicación del principio de verdad material en relación con el derecho propietario de la mercancía importada. **3)** Si fue correcta la decisión de la Administración Tributaria, confirmada por la Autoridad Jerárquica, en cuanto a la determinación del derecho propietario y disposición de la mercancía importada.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

En cuanto a lo expresado por la demandante, vinculando los hechos sucedidos en relación con el hecho generador de la obligación tributaria, cuyo acaecimiento no se demostró en relación con lo que dispone el artículo 16 de la Ley N° 2492, la norma citada dispone: *“Hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.”*

En virtud de lo señalado y de acuerdo con los datos del proceso, las Declaraciones Únicas de Importación, como las Órdenes de Fiscalización, las Vista de Cargo y las Resoluciones Determinativas emitidas por la Administración Tributaria, así como la Resolución pronunciada en alzada ARIT/CBA/RA 0114/2013 de 8 de marzo y la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio, determinaron la vinculación y responsabilidad con la determinación de la obligación tributaria, con Maribel Pedrazas Mejía, ahora demandante, sin que esta, en su impugnación, haya brindado elementos de prueba que demuestren sin lugar a dudas que el hecho generador en verdad no se produjo.

Cabe recordar a la demandante, que en todo proceso, sea en el ámbito administrativo o jurisdiccional, como se ha expresado a través de la Sentencia N° 340/2015 de 7 de julio, entre otras, las partes deben sujetar sus actos al imperio de la ley; pero además, cumplir la carga procesal de fundamentar su afirmación, la que no puede ser suplida por este Tribunal, no correspondiendo en consecuencia mayores consideraciones de orden legal al respecto.

V.2.- Continuando con el análisis de lo expresado por la demandante, en relación con el hecho que la determinación de la obligación tributaria siguió el método de base cierta, que en su concepto se funda en hechos que permitan evidenciar y demostrar el hecho generador de manera objetiva, evidente y comprobable, pero que la Administración Tributaria no aportó prueba que demuestre su acusación, más aun si la autoridad demandada manifestó: *“...debido a que la contribuyente no demostró que la mercancía importada se encontraba aún en su poder o que hubiera sido dispuesta a un fin diferente a la transferencia a terceros a título oneroso...”*, lo que es erróneo y no pudo permitir que el Servicio de Impuestos



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Nacionales conozca los hechos de manera cierta e indubitable, corresponde aclarar:

En relación con la determinación de la base imponible, el parágrafo I del artículo 43 de la Ley N° 2492, dispone que la misma podrá ser determinada: "Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo."

En el caso de autos, en relación con la Orden de Fiscalización, 0012OFE00075, mediante formulario F: 4003, N° 00114906 (fojas 5, anexo 3), se requirió a la contribuyente, la presentación de declaraciones juradas del IVA como del IT, notas fiscales de respaldo al débito fiscal IVA, notas fiscales de respaldo al crédito fiscal IVA, kardex, inventarios, pólizas de importación y cualquier otra documentación que fuera solicitada por el fiscalizador durante la fiscalización.

De la misma manera sucedió en relación con la Orden de Fiscalización 0012OFE00076, cuyo Requerimiento N° 00114907 cursa a fojas 5 del anexo 4; igualmente en el caso de la Orden de Fiscalización 0012OFE00077, caso en el que el Requerimiento N° 00114908 se encuentra a fojas 5 del anexo 5, en el que no consta que se hubieran requerido notas fiscales de débito y de crédito por el IVA; y respecto de la Orden de Fiscalización 0012OFE00078, el Requerimiento N° 00114909 cursa a fojas 5 del anexo 6.

En relación con la descripción anterior, de la revisión de antecedentes, se verifica que en la etapa de fiscalización, la contribuyente no aportó prueba ni presentó ninguno de los documentos requeridos por la Administración Tributaria.

En el recurso de alzada que dedujo (fojas 30 a 42, anexo 1), en el parágrafo II, respecto de la realidad de los hechos, señaló: "...mi persona **no es comerciante de bienes o mercaderías en el territorio boliviano y menos aún, de maquinaria pesada.** En todo caso, resalto que durante la gestión 2008 fui una **GESTORA DE TRÁMITES ADUANEROS...**" Más adelante manifestó: "Constituye prueba irrefutable de que mi persona prestaba un servicio a favor de terceros y que por ello recibía una remuneración económica, los recibos de pago y entrega de bienes que adjuntaré durante el término de prueba..."

En relación con lo anterior, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, en la Resolución ARIT/CBA/RA 0114/2013 de 8 de marzo, pág. 23, señaló: "...presentó prueba documental consistente en: 1) dos talonarios de recibos de la gestión 2008 (...) 4) Carta de 27 de febrero de 2012 de Jerson Jorge Tapia a Maribel Pedrazas, con la cual remite los dos talonarios de recibos (fojas 71 del expediente administrativo), pruebas que si bien cuentan con Acta de Juramento de Reciente Obtención, no acreditan su calidad de gestora de trámites, toda vez que dicho extremo debió ser respaldado con contratos de prestación de servicios (...) debiendo haberse emitido las respectivas facturas (...) así como la entrega o disposición final, y más aún si los bienes son sujetos registro (...) lo alegado en este punto por la recurrente no tiene sustento legal alguno."

Adicionalmente, la abundante documentación que cursa en el anexo 4 del expediente, particularmente las Declaraciones Únicas de Importación (DUI), se encuentran consignadas a nombre de Maribel Pedrazas Mejía, por lo que lo expresado en la resolución pronunciada en recurso de alzada, sobre el hecho que se trata de bienes sujetos a registro, es por demás evidente, que debe constar no solo que dichos bienes se encuentran en poder de sus propietarios, sino la forma y medios por los que la ahora demandante hizo entrega de ellos; por otra parte, le correspondía a la contribuyente probar su condición de gestora de trámites aduaneros por medios fehacientes, de acuerdo con lo que determina el artículo 76 del Código Tributario, pues se trata de una afirmación de ella misma.

Por lo anterior, debe considerarse la aplicación del párrafo III del artículo 43 de la Ley N° 2492, que indica: *“Cuando la Ley encomiende la determinación al sujeto activo prescindiendo parcial o totalmente del sujeto pasivo, ésta deberá practicarse sobre base cierta...”*

En el caso presente, por las razones anotadas en los párrafos precedentes, la Administración Tributaria prescindió del sujeto pasivo, ya que pese a los requerimientos con que le notificó, no presentó información alguna, recurriéndose a otras fuentes de información como la Aduana Nacional, Agencias Despachantes de Aduana y SIRAT II, a partir de lo cual determinó la base imponible del tributo, constituyendo base cierta, pues se trata de copias legalizadas de los documentos que se produjeron en el proceso y que tienen su origen en fuentes primarias además de los que corresponden a la propia Administración Tributaria; asimismo, es la razón por la que dicha institución cuenta con amplias facultades de verificación, control, fiscalización e investigación como establecen el numeral 1 del artículo 66, como los artículos 100 y 104 de la Ley N° 2492, dentro de los márgenes de resguardo de los derechos y garantías constitucionales, por supuesto.

V.3.- En relación con lo afirmado sobre el hecho que la Autoridad Jerárquica efectuó la interpretación del inciso b) del artículo 2 del Decreto Supremo N° 21532, sobre los elementos que componen las condiciones para la materialización del hecho imponible, lo que en los hechos no ocurrió, considerando que ella fue únicamente gestora, a cambio del pago por el servicio de gestión aduanera, añadiendo que presentó como prueba talonarios de recibos y certificaciones que respaldan lo afirmado, la norma aludida hace referencia al perfeccionamiento del hecho imponible, determinando en casos como el presente se perfeccionará: *“...en el momento de la facturación o entrega del bien, lo que ocurra primero.”*

El elemento fundamental en relación con lo descrito en el párrafo anterior, es que la contribuyente no probó ni demostró haber sido gestora; más al contrario, como ya fue manifestado, los documentos que hacen a la importación de la mercancía que originó el presente proceso, incluidas las DUI, se encuentran consignadas a su nombre, sin que exista prueba o constancia de su entrega al propietario o propietarios y las condiciones en que esta se produjo; o por el contrario, que la contribuyente demuestre que la mercancía está en su poder; o como señaló la autoridad jerárquica, *“...que hubiera sido dispuesta a un fin diferente a la transferencia a terceros*



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

a título oneroso.” Es cierto que tratándose de bienes muebles sujetos a registro, su transferencia no puede ser hecha simplemente por la entrega del bien sin constancia.

Si bien la demandante hizo referencia a las presunciones *juris tantum*, pues en el presente caso el Servicio de Impuestos Nacionales presumió que se produjo la venta del equipo pesado importado, interpretando el artículo 2 de la Ley N° 843, que establece “...que resulta evidente una transferencia de dominio de la mercancía importada, configurándose operaciones de venta”, dicha presunción resultó del hecho que como se indicó, la demandante no probó el destino de la mercancía.

Cabe precisar que el ciudadano en término genéricos, tiene derecho al trabajo y a dedicarse al comercio u otras actividades lícitas; del mismo modo, la Administración Tributaria como la Aduana Nacional como instituciones del Estado, tienen el deber de controlar que las actividades que se realizan en el ámbito de las importaciones y el comercio, se sujeten a las normas legales y reglamentarias que rigen tales actividades, pues de lo contrario se pueden convertir en contrabando o tráfico, lo que legalmente no está permitido.

V.4.- Respecto de la invocación al inciso d) del artículo 4 de la Ley N° 2341 en relación con el inciso 1) de artículo 74 y con el inciso 1) del artículo 200, ambos de la Ley N° 2492, en relación con la inobservancia de los derechos constitucionales a la seguridad jurídica y al debido proceso y los principios de sometimiento pleno a la ley y de verdad material, lo que hace que el procedimiento de fiscalización en este caso, se encuentre viciado de nulidad, no es evidente, ya que la Administración Tributaria, desde la emisión de las órdenes de fiscalización, las vistas de cargo, las resoluciones determinativas y los recursos de alzada y jerárquico, cumplió y respetó las reglas del debido proceso, sometiendo sus actos al imperio de la ley; por otra parte, la demandante tuvo la oportunidad de seguir el proceso en sede administrativa, le fueron notificados legalmente los actos de la administración, tuvo la oportunidad de impugnarlos y llegar a la etapa de control de legalidad de dichos actos a través del procedimiento contencioso administrativo, por lo que no se evidencia que se haya producido vulneración alguna.

En virtud de lo señalado precedentemente, la aplicación del principio de verdad material (hechos), no significa el desconocimiento o la inexistencia de la verdad formal (documentos); más al contrario, como sucede en el caso de autos, existe una acumulación de documentos constituidos en antecedentes administrativos, que no son un fiel reflejo de lo que fueron los hechos, no existiendo la necesaria coherencia, que genere convicción y permita aplicar el principio de verdad material; es decir, que no existe oposición entre verdad formal y verdad material, sino más al contrario, se trata de una función complementaria entre ambos conceptos.

Así, la Sentencia Constitucional N° 427/2010-R de 28 de junio, invocada por la demandante, señala: “El principio de verdad material previsto por el art. 4 inc. d) de la LPA, determina que la administración pública investigará la verdad material, en virtud de la cual, **la decisión de la Administración debe ceñirse a los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente, incluso más allá de lo estrictamente aportado por**

las partes, siendo obligación de la administración la averiguación total de los hechos, no restringiendo su actuar a simplemente algunas actuaciones de carácter administrativo formal que no son suficientes para asumir decisiones.” (Las negrillas son añadidas).

De acuerdo con la cita precedente, se confirma lo afirmado en sentido que no se trata de la oposición entre verdad formal y verdad material, sino que se llegará a determinar la verdad material, lo que en la realidad sucedió, verificando y sustentando complementariamente la información proporcionada por los documentos y la obtenida por los hechos que ocurrieron.

Respecto de la Sentencia Constitucional N° 1724/2010 de 25 de octubre, en relación con el principio de informalismo e impulso de oficio para llegar a la verdad material, determina: *“La tarea investigativa de la administración pública, en todos los casos sometidos al ámbito de su jurisdicción, **debe basarse en documentación, datos y hechos ciertos con directa relación de causalidad, que deben tener la calidad de incontrastables**, en base a cuya información integral la autoridad administrativa con plena convicción y sustento, emitirá el pronunciamiento que corresponda respecto al tema de fondo en cuestión (...).”* (Las negrillas son añadidas).

Una vez más, en el caso de autos, la Administración Tributaria se basó en la documentación existente en relación con datos y hechos ciertos e incontrastables, pues frente a la evidencia de documentos públicos, cuyas copias legalizadas se encuentran en el expediente y la falta de pruebas aportadas por la demandante en cuanto al papel, rol o labor desempeñada en el proceso de importación de equipo pesado y al destino del mismo, pretendiendo enervar los hechos con simples recibos y certificaciones otorgadas por personas particulares, ello no encuentra sustento.

V.5.- La demandante afirmó que la disposición contenida en el artículo 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo, en cuanto los elementos esenciales del acto administrativo son la competencia, la causa, el objeto, el procedimiento, el fundamento y la finalidad, lo que guarda relación con lo dispuesto por el parágrafo II del artículo 99 de la Ley N° 2492 y que se hubiera aplicado una presunción sin prueba alguna; refirió que las resoluciones determinativas emitidas en el presente caso, produjeron el incumplimiento de los incisos c) y d) del artículo 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, tornándolas en nulas de pleno derecho.

En relación con lo anterior, los incisos c) y d) del artículo 35 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sobre la nulidad de los actos administrativo, establecen que serán nulos: *“c) Los que hubiesen sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido; d) Los que sean contrarios a la Constitución Política del Estado.”* En el caso de autos, como ya fuera manifestado al resolver el punto anterior, la Administración Tributaria siguió y respetó el procedimiento señalado por ley en el proceso que derivó en la emisión de las resoluciones determinativas, que luego en ejercicio pleno de su derecho, la demandante las impugnó a través de recurso de alzada y posteriormente jerárquico, lo que dio lugar al inicio del presente proceso en sede jurisdiccional, por lo



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



Exp. 508/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

que queda claro que fue respetado el procedimiento legalmente establecido y que no se trata de actos que sean contrarios a la Constitución Política del Estado, no siendo en consecuencia evidente lo afirmado.

En relación con la cita de la Sentencia Constitucional N° 1369/2011-R, lo correcto es 1369/2001-R de 19 de diciembre. Esta sentencia constitucional hace referencia al derecho al debido proceso en su elemento vinculado con la motivación y fundamentación de las resoluciones y la demandante en el presente proceso la invocó en relación con las resoluciones determinativas que fueron emitidas por el Servicio de Impuestos Nacionales.

Corresponde expresar en relación con lo anterior, que de la revisión del contenido de las Resoluciones Determinativas N° 17-01925-12 (fojas 129 a 133, anexo 3), N° 17-01926-12 (fojas 361 a 365, anexo 4), N° 17-01927-12 (fojas 326 a 330, anexo 5) y N° 17-01928-12 (fojas 839 a 842 a 843, anexo 7), se establece que las mismas contienen los antecedentes desde la emisión de las órdenes de fiscalización, alcance, fuentes de información, emisión de las vistas de cargo, valoración de los descargos presentados, método de determinación y determinación preliminar del reparo como de la conducta, con cita de las normas en que se fundan, como la motivación y fundamentación correspondiente, por lo que se concluye que no es evidente la vulneración acusada.

V.6.- Respecto de las presunciones a que hace referencia el parágrafo II del artículo 80 del Código Tributario alegado por la demandante en relación con los recibos y certificaciones que acreditan que recibió el pago por un servicio prestado, correspondiendo al fisco motivar y probar que procedió a la venta de los bienes importados, correspondiendo la motivación técnica y legal en los instrumentos jurídicos constituidos por las resoluciones determinativas que emitió, corresponde aclarar que las presunciones se admiten en relación con el contribuyente, permitiendo la norma citada, la posibilidad de ser desvirtuadas si se presenta prueba en contrario; en este sentido, la norma invocada dispone: *"En las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas, deberá probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción deber aportar la prueba correspondiente."*

Como ya fuera expresado *ut supra*, se trata en este caso de presunciones *juris tantum*, que la demandante pretendió enervar con la presentación de simples recibos y certificaciones otorgadas por personas particulares. Esas pruebas fueron apreciadas y valoradas en las instancias administrativas, pero como fue expresado también por las autoridades correspondientes al emitir los actos y resoluciones que fueron impugnadas, dichas pruebas no desvirtúan los hechos y la existencia de documentos públicos cuyas copias legalizadas se encuentran en los antecedentes administrativos que dieron lugar al presente proceso, entre ellos, las Declaraciones Únicas de Importación (DUI), que tampoco fueron desconocidas o negadas por Maribel Pedrazas Mejía, que demuestran que se importó maquinaria pesada a su nombre, pero no probó que la tiene en su poder, ni que la hubiera transferido o a quien, a cualquier título.

Se trata de mercancía, bienes muebles sujetos a registro, activos que tuvieron un destino, que no son fungibles, reiterándose que el comercio legal se encuentra sujeto a normas cuyo control, verificación y fiscalización, se encuentra a cargo de instituciones del Estado, de manera tal que tales actividades no deriven en contrabando o tráfico de mercancías con los consiguientes perjuicios para la sociedad y el Estado.

V.7.- Sobre la aplicación del inciso c) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, es decir, del principio de sometimiento pleno a la ley, en el entendido que la Administración Tributaria consideró las DUI únicamente a efecto de determinar un supuesto débito fiscal del IVA, sin considerarlas como crédito fiscal, inaplicando el inciso a) del artículo 8 en relación con el artículo 9, ambos de la Ley N° 843, cabe desarrollar las siguientes consideraciones.

El inciso a) del artículo 8 de la Ley N° 843, determina: *“El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida en el artículo 15° sobre el monto de las compras, importaciones definitivas de bienes, contratos de obras o de prestaciones de servicios, o toda otra prestación o insumo alcanzados por el gravamen, que se los hubiesen facturado o cargado mediante documentación equivalente en el período fiscal que se liquida.”*

Por su parte, el artículo 9 de la misma disposición legal establece: *“Cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores.”* De las normas citadas se establece que las mismas no pueden ser interpretadas de manera aislada y por separado, sin tomar en cuenta en el primer caso, lo que dispone el artículo 7 en relación con el artículo 5 de la Ley N° 843, es decir, que el crédito fiscal no nace de la nada.

En este sentido, el artículo 5 de la norma en análisis, dispone: *“Constituye la base imponible el precio neto de la venta de bienes muebles, de los contratos de obras y de prestación de servicios y de toda otra prestación, cualquiera fuere su naturaleza, consignado en la factura, nota fiscal o documento equivalente.”*

A su vez, el artículo 6, con claridad meridiana señala: *“En caso de importaciones, la base imponible estará dada por el valor CIF aduana establecido por la liquidación o en su caso la reliquidación aceptada por la aduana respectiva, más el importe de los derechos y cargos aduaneros, y toda otra erogación necesaria para efectuar el despacho aduanero.”*

Como dispone el inciso a) del artículo 8 citado, a la base imponible determinada en este caso tomando en cuenta lo indicado por el artículo 6, deberá aplicarse la alícuota que señala el artículo 15, es decir, el 13%, lo que significa que la suma total de los componentes que hicieron a la importación, más la alícuota referida, constituirán el precio de venta del bien en el mercado interno, por el que deberá emitir factura el vendedor, por lo que la pretendida interpretación de la demandante en sentido que el



precio expresado en la DUI debió ser considerado como crédito fiscal para el Impuesto al Valor Agregado (IVA), no es evidente.

V.8.- Respecto del hecho acusado que se determinó una sanción sobre la base de una presunción, sin haberse demostrado culpa alguna, vulnerándose el derecho a la presunción de inocencia, pero que en los hechos la inexistencia de la deuda deriva en la inaplicabilidad legal de la contravención, por el hecho que no se han configurado los elementos constitutivos del tipo, corresponde precisar que en este caso no se trató de aplicar una sanción; lo que la Administración Tributaria hizo a través del proceso de fiscalización, es determinar una deuda tributaria y la responsabilidad atribuida a la contribuyente es esa, derivada de la importación de maquinaria pesada, sin que se conozca cuál fue su destino. Que de la determinación de la deuda tributaria emerge o deriva la aplicación de una sanción por omisión de pago, tiene otra connotación, que sin embargo no vulneró los derechos del sujeto pasivo, pues todo el procedimiento seguido por el Servicio de Impuestos Nacionales, se sujetó a la normativa tributaria vigente.

V.9.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

Por lo ampliamente expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0817/2013 de 18 de junio, confirmando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el numeral IV. de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

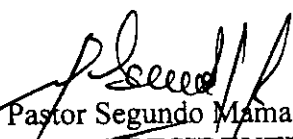
Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), al pronunciarse a través de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0817/2013 de 18 de junio, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones expuestas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

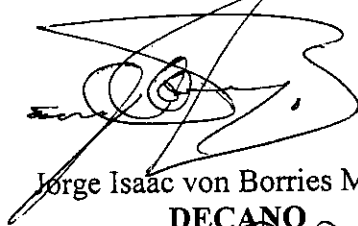
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 31 a 37 y vuelta, interpuesta por Maribel Pedrazas Mejía, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ/0817/2013 de 18 de junio, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

No suscriben las Magistradas Rita Susana Nava Durán y Maritza Suntura
Juaniquina 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 Isaác von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercedes Guzmán
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA**

GESTIÓN: ...2016.....

SENTENCIA Nº ...420... FECHA 19 de sept.....

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº ...1/2016.....

Dra. Rita S. Nava Durán
Dra. Maritza Suntura Juaniquina

VOTO DISIDENTE:

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