



18
Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

19-10-17

19:03

SALA PLENA

SENTENCIA: 499/2017.
FECHA: Sucre, 28 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 453/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 32 a 40 vta., interpuesta por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, que cursa de fs. 5 a 20, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación cursante de fs. 52 a 56 y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, manifestó que el 20 de febrero de 2014 fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, emitida por la autoridad demandada, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013 de 21 de octubre, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) La Paz, y que a su vez, anuló obrados hasta la Vista de Cargo 32-0014-2013 de 17 de mayo, inclusive; por lo que, siendo que la Resolución impugnada lesiona los derechos de la Administración Tributaria y habiéndose agotado la vía administrativa de impugnación, interpuso la presente demanda a fin de precautarlos.

Indica que, por Orden de Fiscalización 0012OFE00254 de 30 de julio de 2012, se procedió a fiscalizar parcialmente lo relativo al Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) del contribuyente Compañía de Servicios de Transporte Aéreo Amazonas S.A. por la gestión 2007, pidiendo la presentación de la documentación de descargo correspondiente. Posteriormente, se emitió la Vista de Cargo 32-0014-2013, donde se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs. 1.212.999.- (un millón doscientos doce mil novecientos noventa y nueve 00/100 bolivianos) por concepto de IUE y Bs. 615.760.- (seiscientos quince mil setecientos sesenta 00/100 bolivianos) por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago; a lo cual el sujeto pasivo presentó más descargos, por lo que una vez analizados los mismos, se confirmaron los montos de la referida Vista de Cargo a través de la Resolución Determinativa 17-0344-2013 de 25 de junio, contra la que el contribuyente presentó recurso de alzada, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, que fue confirmada por la Resolución de Recurso Jerárquico

AGIT-RJ 0177/2014, con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2014.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que, la AGIT al disponer la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo 32-0014-2013 inclusive, porque supuestamente la misma no cumplió los requisitos establecidos en el art. 96.I del Código Tributario Boliviano (CTB), no apreció adecuadamente la mencionada Resolución y aplicó indebidamente la normativa tributaria, por lo siguiente: **a)** La señalada Vista de Cargo si cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96.I del CTB y 18 del Decreto Supremo (DS) 27310 de 9 de enero de 2004 o Reglamento al CTB (RCTB), ya que contiene los aspectos de hecho y derecho de forma clara, se valoraron los documentos y descargos presentados por el contribuyente, considerando que dicho Acto Administrativo se encontraba sustentado con varios expedientes documentales y papeles de trabajo, describiendo todos los reparos por ingresos y gastos, información reportada por el propio sujeto pasivo, detallándose la cuantificación por cada cuenta y subcuenta utilizada, indicando de forma clara las acciones y omisiones del contribuyente en el "CUADRO DETALLE DE LAS CUENTAS OBSERVADAS GESTIÓN 2007" (sic); **b)** Los papeles de trabajo que sustentan la señalada Vista de Cargo fueron acumulados durante el transcurso del procedimiento de fiscalización, por Carta de 22 de abril de 2013 se entregó la totalidad de los papeles de trabajo, lo cual fue mencionado en el apartado "**7. ASPECTOS COMPLEMENTARIOS**" (sic) del Informe CITE/GGLPZ/DF/SFE/INF/013/2013 de 17 de mayo; **c)** El contribuyente utilizó el sistema de contabilidad "Sistema de Administración Integrado" (SAI), que registra operaciones contables por "POSTEOS" conformados por varios asientos o registros contables con diferentes importes, lo cual dificultó la fiscalización y la presentación de descargos por parte del sujeto pasivo, siendo de plena responsabilidad de este último; **d)** Se puso al contribuyente a conocimiento de los actuados administrativos a través de las notificaciones pertinentes, pudiendo asumir defensa y llegar a desvirtuar los reparos determinados, ya que el mismo presentó documentación en base a la cual se determinó la deuda tributaria; **e)** El sujeto pasivo al momento de plantear su recurso de alzada argumentó vagamente vicios de nulidad en la Vista de Cargo 32-0014-2013 y la Resolución Determinativa 17-0344-2013, ya que los actos administrativos a los que se refirió fueron totalmente ajenos al su proceso de fiscalización y que en ningún momento solicitó la nulidad de los que si corresponden al caso de autos, por lo que, la AGIT ha fallado más allá de lo pedido, omitiendo el principio de congruencia; y, **f)** El contribuyente no manifestó cómo se vulneró el art. 96 del CTB, no bastando expresar que la Administración Tributaria agrupó conceptos generales para deducir que se lo dejó en estado de indefensión, además que si se hubiera detallado más cada concepto acusado la referida Vista de Cargo hubiera sido demasiado ampulosa y confusa, por lo que la AGIT no tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados, considerando que el sujeto pasivo no demostró el perjuicio ocasionado.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

I.3. Petitorio.

Solicitó se declare probada la demanda contencioso administrativa y en consecuencia, se anule la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014, debiendo la AGIT emitir una nueva ingresando al fondo del proceso y verificar los adeudos tributarios correctamente determinados por la Administración Tributaria.

II. De la contestación a la demanda.

La autoridad demandada, respondió negativamente la demanda contencioso administrativa incoada, con los siguientes argumentos: **1)** De forma precisa y elaborando un cuadro inclusive, se observó la falta de fundamentación de la Vista de Cargo 32-0014-2013, incumpliendo los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB, lo cual vulneró la garantía del debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, impidiendo que conozca con claridad los fundamentos que respaldan los reparos identificados por la Administración Tributaria, existiendo varias observaciones las cuales no fueron mencionadas en la demanda contencioso administrativa y que se encuentran precisadas en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014; y, **2)** La Administración Tributaria realizó una exposición general de los importes acusados en la indicada Vista de Cargo, sin mencionar las transacciones específicas observadas en los papeles de trabajo del proceso de fiscalización, mismos que tampoco fueron notificados como anexos con la referida Vista de Cargo, no permitiendo al contribuyente conocer de forma clara como se llegaron a los reparos acusados, por lo que el sujeto pasivo denunció la ausencia de liquidación específica de la deuda tributaria y cuando presentó los descargos aclaró que, como las observaciones son generales, también los descargos se limitan a explicar y desvirtuar las apreciaciones de la Administración Tributaria de manera general; lo cual es un claro incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 96 del CTB y la consiguiente vulneración del derecho a la defensa del contribuyente, omisión que es sancionada con la nulidad.

II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa planteada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014.

III. Réplica y Dúplica.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN a través de su representante legal, el 4 de septiembre de 2014, presentó memorial de réplica a la contestación de la demanda contencioso administrativa, cursante de fs. 116 a 120 vta., reiterando los argumentos ya vertidos y agregando que los precedentes administrativos son inaplicables por no tener mínima relación con el fondo del proceso.

La autoridad demandada mediante memorial de dúplica presentado el 30 de septiembre de 2014, cursante de fs. 125 a 126, expresó que se

evidenció que el contribuyente manifestó que la citada Vista de Cargo solamente contenía liquidaciones generales, aspecto reclamado al momento de presentar descargos, y que a pesar de ello, la Administración Tributaria no procedió a la subsanación del procedimiento, vulnerando los derechos del sujeto pasivo.

IV. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Mediante providencia de fs. 42 se dispuso la notificación al tercero interesado AMASZONAS S.A., actuado procesal que se cumplió conforme se tiene de la notificación que cursa a fs. 76, sin que el mismo se hubiese apersonado al presente proceso, no habiendo nada más que tramitar a fs. 127 se decretó "Autos para Sentencia".

V. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. El 9 de agosto de 2012, se notificó a la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A. con la Orden de Fiscalización 0012OFE00254, comunicando el inicio del proceso de fiscalización respecto a hechos y elementos correspondientes al IUE de la gestión 2007, solicitando la presentación de documentación.
2. Por nota de 22 de abril de 2013, se hizo conocer al sujeto pasivo la finalización de las tareas de verificación de campo; para luego emitirse la Vista de Cargo 32-0014-2013, en la cual se liquidó preliminarmente una deuda tributaria de Bs. 1.212.999.- (un millón doscientos doce mil novecientos noventa y nueve 00/100 bolivianos) por concepto de IUE y Bs. 615.760.- (seiscientos quince mil setecientos sesenta 00/100 bolivianos) por concepto de IUE-BE, asimismo la multa por omisión de pago.
3. Posterior a la presentación de descargos por parte del contribuyente, se emitió la Resolución Determinativa 17-0344-2013, donde se confirmaron los montos de la referida Vista de Cargo, el sujeto pasivo presentó recurso de alzada expresando vicios de nulidad desde ésta, mereciendo la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, que anuló obrados hasta la referida Vista de Cargo, inclusive.
4. La Gerencia GRACO La Paz del SIN interpuso recurso jerárquico, mereciendo la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014, que confirmó la Resolución de Alzada con los efectos ya descritos, ante la cual se solicitó rectificación y aclaración, pronunciándose el Auto Motivado AGIT-RJ 0021/2014.

VI. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos: **i)** Si la Vista de Cargo 32-0014-2013 cumplió los requisitos establecidos en los arts. 96.I del CTB y 18 del RCTB; y, **ii)** Si AGIT no tomó en cuenta el principio de trascendencia para declarar la nulidad de actuados y el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 453/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

ARIT-LPZ/RA 1056/2013, ya que esta última supuestamente se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente.

VI.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo .

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente 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, el art. 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 el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado"*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, 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; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley N° 620.

VI.2. Sobre los requisitos que debe cumplir la vista de cargo en materia tributaria

El contenido de la vista de cargo se encuentra establecido en el art. 96 del CTB, estos requisitos corresponden a los **"hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la propia Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado."** (las negrillas son nuestras). Por otra parte, el RCTB en su art. 18 señala que la vista de cargo debe contener los siguientes requisitos esenciales: Número de vista de cargo; fecha; nombre o razón social del sujeto pasivo; número de registro tributario, cuando corresponda; indicación del tributo(s) y, cuando corresponda, período(s) fiscal(es); **Liquidación de la deuda tributaria**; acto u omisión, así como la calificación de la sanción en el caso

de las contravenciones tributarias y requerimiento a la presentación de descargos; y firma, nombre y cargo de la autoridad competente.

En lo que respecta al caso de autos, la AGIT observó que el 23 de abril de 2013, la Administración Tributaria notificó al contribuyente la finalización con las tareas de verificación de campo y resultados preliminares de la fiscalización externa, donde se hizo constar que se determinaron observaciones preliminares relacionadas a los ajustes de ingresos y gastos de acuerdo a hojas de trabajo, no evidenciándose la notificación de estas últimas, observándose de la misma manera, que los papeles de trabajo son de 16 de mayo de 2013, fecha posterior a la notificación de los referidos resultados preliminares, por lo que no se tiene certeza de que el sujeto pasivo haya conocido la totalidad de los papeles de trabajo que la Administración Tributaria alega sustentaron la Vista de Cargo 32-0014-2013, considerando que como se expresó en la propia demanda contencioso administrativa, dichos papeles de trabajo y demás antecedentes administrativos contienen los criterios técnicos y legales al momento de acusar la deuda tributaria.

Lo descrito *ut supra* tampoco fue subsanado posteriormente, pues con la notificación de la Vista de Cargo 32-0014-2013 el 21 de mayo de 2013, la Administración Tributaria tuvo la oportunidad de adjuntar y hacer conocer la totalidad de los papeles de trabajo que sustentaron la liquidación preliminar de la deuda tributaria y el informe final de la fiscalización, permitiendo al contribuyente presentar los descargos y argumentos precisos que permitan conocer la verdad material e incluso facilitar el propio proceso de fiscalización, que la Administración Tributaria expresa fue complicado; sin embargo, lo expresado no ocurrió, debido a que la Vista de Cargo cuestionada si bien a simple vista pareciera contener los requisitos establecidos en los arts. 96.I del CTB y 18 del RCTB, contiene observaciones por conceptos generales por tipos de cuenta; es decir, no se precisa que transacciones o movimientos concretos llevaron a que la Administración Tributaria observe determinadas cuentas, por lo que se le dificultó al contribuyente conocer qué hechos (transacciones, movimientos, etc.) le fueron observados, tal y como la propia AGIT inclusive ejemplificó respecto a la cuenta "gastos de personal", la cual en la citada Vista de Cargo refleja un importe observado general, sin expresar que dicha observación realmente proviene de la retención de dos transacciones concretas de las cuentas "166031" y "188933"; es decir, la Administración Tributaria no efectuó un detalle de las transacciones que incluye el importe liquidado, ni hizo la relación pertinente de la Vista de Cargo cuestionada con los antecedentes administrativos y las hojas de trabajo; que, como se explicó líneas arriba, no se tiene certeza que hayan sido efectivamente conocidos por el sujeto pasivo. La Administración Tributaria no expresó adecuadamente los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones, que la llevaron a determinar los reparos que componen la deuda tributaria atribuida al sujeto pasivo, incumpliendo lo establecido en los arts. 96.I del CTB y 18 del RCTB, aspecto que no puede ser subsanable argumentando que el contribuyente hubiera solicitado y se le hubiese entregado fotocopias simples de los ampulosos antecedentes administrativos y papeles de trabajo el 18 de julio de 2013 después de la notificación con la Vista de Cargo 32-0014-2013 el 21 de mayo de ese año, agregando que el contribuyente al momento de presentar descargos a la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 453/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

indicada Vista de Cargo, expresó que la misma contenía aspectos generales de la deuda tributaria y no una liquidación específica que le permitiera conocer con certeza y precisión los reparos observados, siendo aplicable la consecuencia jurídica prevista en el art. 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) aplicable en materia administrativa por mandato de los arts. 74 y 201 del CTB, pues se dejó al contribuyente en estado de indefensión al dificultarle el conocimiento de los reparos concretos (hechos, transacciones, etc.) observados en la señalada Vista de Cargo, por lo que se cumplió con el principio de trascendencia, ya que se dio un defecto procesal que restringió indebidamente los derechos al debido proceso y a la defensa de la Compañía de Servicios de Transporte Aéreo AMASZONAS S.A., consagrados en los arts. 115 y 117 de la Constitución Política del Estado (CPE).

VI.3. Otras consideraciones.

Respecto a que la AGIT inobservó el principio de congruencia al confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1056/2013, ya que supuestamente esta última se habría pronunciado más allá de lo pedido por el contribuyente, de la revisión del memorial del recurso de alzada planteado por el contribuyente, cursante de fs. 56 a 88 vta. del Anexo 1, se tiene que el mismo denunció el incumplimiento del art. 96 de la Ley 2492 y solicitó a la ARIT La Paz revocar la Resolución Determinativa 17-0344-2013, alegando defectos de motivación y fundamentación en los que incurrió la Administración Tributaria desde la Vista de Cargo 32-0014-2013, expresando que se hubieran incumplido sus requisitos; dado que se dificultó al sujeto pasivo presentar los descargos precisos contra los reparos acusados y considerando que no se hubiera llegado a establecer con claridad la verdad material de la cuantía de la deuda tributaria, lo que motivó que la AGIT anule obrados hasta la referida Vista de Cargo inclusive, a objeto de subsanar el proceso de fiscalización, por lo que se tiene por bien obrado, dándose una correcta aplicación del art. 36 de la LPA; por lo que, al haber el contribuyente expresado agravios referidos a la Vista de Cargo 32-0014-2013, la cual tuvo vinculación directa a la Resolución Determinativa 17-0344-2013, no se evidencia la vulneración del principio de congruencia en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014.

Por todo lo expuesto, se observa que la AGIT, al emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014; obró de manera correcta, al aplicar debidamente la normativa legal al respecto, debiéndose declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa, ya que la Administración Tributaria no logró desvirtuar lo resuelto en instancia administrativa recursiva.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 32 a 40 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0177/2014 de 14 de febrero, corriente de fs. 5 a 20, emitida por la AGIT.

**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

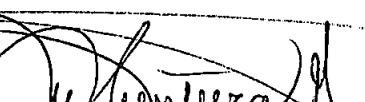

Remulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

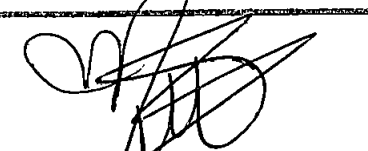

Maritza Suhtura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

<p>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA</p> <p>GESTIÓN: 2017..... SENTENCIA N° 499... FECHA 28 de junio... LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....</p> <p><u>Conforme -</u> VOTO DISIDENTE:</p>


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