13-01-18
18:05

30

SALA PLENA

SENTENCIA: 609/2017.
FECHA: Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE: 694/2011
PROCESO: Contencioso Administrativo
PARTES: Petrobras Bolivia inversiones y servicios contra Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
MAGISTRADO RELATOR: **Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.**

VISTOS EN SALA PLENA:
La demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 55, en la que impugna la Resolución AGIT RJ N° 0572/2011 pronunciada el 3 de octubre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 170 a 174, réplica de fs. 179 a 181 y dúplica de fs. 186, los antecedentes del proceso y de emisión de resolución impugnada; y

I. CONSIDERANDO DE LA DEMANDA.

I.1.Antecedentes de hecho de la demanda.

Que la Empresa Petrobras Bolivia Inversiones y Servicios S.A., señala que la Resolución Determinativa N° 17-000527-10 vulneró sus derechos al observar el Impuesto a las Transacciones IT del periodo fiscal diciembre 2005 y estableció una deuda tributaria de UFV's 270.757 equivalentes a Bs. 423.478, importe que incluye Tributo omitido actualizado, interés y sanción por omisión de pago, calculados a la fecha de la resolución.

Que la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0131/2011 resolvió confirmar la Resolución Determinativa N° 17-000527-10, interponiendo recurso jerárquico que fue resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0572/2011 que anuló la resolución de recurso de alzada inclusive a fin de que la autoridad regional emita una nueva resolución sobre todas las cuestiones de hecho.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la resolución jerárquica impugnada lesiona sus derechos al anular en forma ultra petita la Resolución de Alzada y no la reparación de las transgresiones a través de la revocatoria impetrada por PEBIS, ingresando de forma impertinente en un detallado análisis de la diferencia sobre los procedimientos de verificación y fiscalización, valoración que resulta innecesaria al haberse resuelto la nulidad de la alzada. Que dicha valoración afecta la independencia con la que debe ser emitida la resolución de alzada y constituye una anticipación de criterio de la AGIT que contradice la argumentación de PEBIS y la garantía del debido procedimiento administrativo.

1.- Delimitación de Controversia.

Refiere que el recurso de alzada interpuesto por PEBIS contiene 2 elementos de impugnación, que respecto al primer punto existe violación del procedimiento de determinación al haber emitido una Vista de Cargo al final del procedimiento de verificación en lugar de haber iniciado un procedimiento de fiscalización y el segundo punto refiere que la Administración Tributaria considera indebidamente que los reembolsos de las empresas del grupo de PETROBRAS a PEBIS son parte del costo de sus servicios al no estar

"respaldados con la documentación a nombre del beneficiario y contar con rendición de cuentas, situación que no ocurre en este caso, por tanto el importe observado no es un reembolso de gastos". Esta situación significa que la Administración Tributaria está creando un servicio donde solamente existe un reembolso de gastos para evitar aplicar el inciso b) del art. 4 del Decreto Supremo 21532 y así cobrar el IT lo cual constituye una arbitrariedad alejada de toda razonabilidad.

La Resolución de Recurso de Alzada confirma la ilegal posición de la Administración Tributario en ambos puntos emitiendo una resolución que carece de una adecuada fundamentación legal, por lo que en derecho debió ser revocada por la instancia jerárquica en lugar de proceder a su anulación con una finalidad que nada tiene que hacer con el derecho del contribuyente, sino con darle la oportunidad a la instancia de alzada de corregir las incongruencias de su fundamentación jurídica en desmedro de los intereses de PEBIS. Asimismo, la Resolución de Recurso Jerárquico no solamente se conforma con disponer esa ilegal nulidad, sino que además emite criterio sobre la valoración de ambos puntos en controversia para predisponer la orientación y contenido de la nueva resolución de alzada, violando la independencia e imparcialidad de la AGIT.

2.- Sobre la nulidad por vicios en el procedimiento de determinación.

Manifiesta que la resolución impugnada ingresa al fondo indebidamente, toda vez que de manera contradictoria reconoce que la Administración Tributaria realizó un procedimiento de verificación puntual que se inicia con una Orden de Verificación y que no se trata de un procedimiento de fiscalización porque esta se debe iniciar con una Orden de Fiscalización, por otra parte indica que no ha habido violación de procedimiento de determinación. La primera parte de esa conclusión, tal como sostuvo siempre PEBIS, se ampara en el art. 104. I de la Ley 2492, sin embargo, la Resolución de Recurso Jerárquico omite en su conclusión referirse al parágrafo IV de dicho artículo, que claramente indica que *"a la conclusión de fiscalización, se emitirá la vista de cargo correspondiente"* es decir, resulta incoherente que la resolución impugnada indique por un lado que una verificación es distinta a una fiscalización y por otro desconozca que una vista de cargo solamente puede ser emitida como producto de una orden de fiscalización, es decir, la orden de fiscalización, que es el presupuesto necesario para dictar la vista de cargo y no con otro tipo de acto administrativo que pudiera ser similar o tener denominaciones distintas.

Es así que la Administración Tributaria ha violado el principio de legalidad de la administración, toda vez que el código tributario establece los conceptos de verificación y fiscalización, no pudiendo entenderse que los dos son sinónimos ni que la fiscalización de oficio podría adoptar la forma o modalidad de verificación, que el art. 104 señala que sólo cuando además de la verificación se practique una fiscalización, el procedimiento se iniciará con orden de fiscalización y solamente después de ella se emitirá la vista de cargo correspondiente y que el art. 32 establece que el proceso de verificación se inicia con una orden de verificación, no con una orden de fiscalización.

Por otra parte, reitera que la diferencia se puede apreciar en el alcance que tiene cada uno de estos procedimientos en los elementos determinados como en el efecto que ambas pudieran producir en situaciones como el cómputo de la prescripción; que como ya se dijo la orden de verificación es completamente distinta a la orden de fiscalización y con ello también serán distintos sus efectos jurídicos, pues la orden de verificación no es un acto idóneo para generar una vista de cargo, toda vez que bajo el código tributario existe una forma para dar inicio al procedimiento de fiscalización denominado el acto como orden de fiscalización.

Que habiéndose demostrado que la Vista de Cargo surgió como consecuencia de la orden de verificación solicita que se este tribunal se sirva ejercer tutela judicial declarando la nulidad de los actos administrativos.

3.- El reembolso de gastos no es una prestación de servicios y no está alcanzando por el Impuesto a las Transacciones.

Indica que la Resolución Determinativa basa su observación en que los ingresos percibidos por PEBIS no constituyen reembolsos porque "las facturas de los gastos realizados no se encuentran a nombre del tercero beneficiario, es decir que la observación de la Administración Tributaria es meramente formal y esta específicamente concentrada en el nombre de las facturas que PEBIS, pago por cuenta de las empresas del grupo PETROBRAS para un posterior reembolso.

Sin embargo, la resolución de alzada amplia los alcances de la controversia tributaria al señalar que esta "no se trata de un reembolso o reintegro, ya que las facturas de los gastos realizados no se encuentran a nombre del tercero beneficiario y tampoco cuentan con una rendición de cuentas" esto les lleva a concluir inequívocamente que la resolución de alzada viola el principio de congruencia incorporando un aspecto nuevo de controversia, sobre el cual PEBIS no presentó argumentación específica debido a que nunca fue observada la formalidad de su rendición de cuentas, generando con ello un vicio de nulidad al afectar el derecho a la defensa. No obstante el recurso jerárquico de PEBIS se basó en el fondo y no pidió pese a ello la nulidad de obrados, demostrando claramente que no existe norma legal que exija que las facturas sujetas a rendición de cuentas sean emitidas a nombre del tercero beneficiario, tal como reconoce la propia resolución de alzada que expresa que este argumento expuesto por la Administración Tributaria "no tiene asidero legal". Con esa conclusión, la resolución de alzada debió resolver el recurso a favor de PEBIS revocando la Resolución Determinativa impugnada, sin embargo, en violación de los principios de congruencia y de defensa desestima la rendición de cuentas basándose únicamente en que los documentos "no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión".

Al respecto señala que dicha exigencia no corresponde no solamente porque nunca fue expuesto por la Administración Tributaria, sino porque es una exigencia formal creada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, toda vez que no cita, porque no existe, norma alguna que disponga que esta supuesta falta de esos elementos seria la causal de invalidez de la fuerza probatoria que le atribuye el art. 77 del CTB. En efecto este es contradictoriamente reconocido por la Resolución de Alzada al señalar que "si bien no existe disposición legal que establezca requisitos o parámetros que se deben considerar en la elaboración de una rendición de cuentas, es imprescindible la identificación de los responsables de la información generada".

Que pese a la violación al principio de congruencia PEBIS no pidió en su recurso jerárquico la nulidad de la Resolución de Recurso de Alzada, sino más bien hizo la fundamentación correspondiente en el fondo pidiendo la revocatoria correspondiente.

La contundencia de la argumentación legal de PEBIS sobre los 2 puntos esenciales de la controversia no daba lugar a mayores valoraciones, pues sobre el primer punto la ARIT reconoció en la resolución de recurso de alzada que la exigencia de la administración tributaria referida a que las facturas deben estar emitidas a nombre del tercero beneficiario no tienen asidero legal, sobre el segundo requisito PEBIS demostró que si los documentos no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión, ello no podría enervar la fuerza probatoria de toda la documentación

presentada máxime cuando la fecha y la firma de funcionarios no son requisitos que la norma establezca para los casos de reembolso de gastos.

Que la resolución impugnada actuó ultra petita y en contra de los derechos de PEBIS pues se pronuncia sobre los requisitos incorporados en el recurso de alzada, que al declarar la nulidad evita pronunciarse sobre los aspectos planteados por PEBIS, con la única finalidad de brindarle a la ARIT una oportunidad de corregir sus errores de análisis legal y evitar la revocatoria insoslayable.

PETITORIO.

Solicitó se declare probada la demanda y dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0572/2011 y en consecuencia la Resolución Determinativa 17-000527-10 de fecha 29 de diciembre de 2010.

II. De la contestación a la demanda.

Que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, responde a la demanda, manifestando sobre el punto 1 que en aplicación del art. 29. c) del Decreto Supremo 27310 se tiene que con la Orden de Verificación se comunicó al contribuyente que se efectuaría un control puntual de los elementos y hechos específicos relacionados con el IT, periodo diciembre/2005, por lo que la Administración Tributaria en aplicación correcta del art. 32 del citado decreto inició dicho proceso con la notificación de la Orden de Verificación.

En ese sentido, corresponde aclarar que existen diferencias entre estos procedimientos, en cuanto a sus alcances, pues es la verificación y control del cumplimiento de deberes formales, se encuentra regulada en el art. 29. d) del RCTB e incluso en el art. 103 de la Ley 2492, verificación que difiere en su alcance del proceso de fiscalización, toda vez que la controversia se basa en la verificación de los elementos que inciden en el IT pagado en la gestión 2005, en cambio la fiscalización a cumplimiento de deberes formales se circunscribe a aquellos deberes formales a los que está obligado el contribuyente independientes de la declaración de los hechos imponibles.

Respecto a que la Vista de Cargo solo puede ser emitida en un proceso de fiscalización de acuerdo al art. 104. IV de la Ley 2492, indica que este artículo al regular el proceso de fiscalización establece la emisión de la Vista de Cargo, acto que de acuerdo a lo previsto en el art. 96 de la Ley 2492 debe contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa procedentes en otros de los resultados de las actuaciones de verificación, lo que determina que este acto administrativo es emitido ya sea en un proceso de fiscalización o verificación, desvirtuando lo afirmado por el sujeto pasivo.

Que presentados los documentos la Administración Tributaria se limitó a revisar los ingresos por servicios, para lo cual realizó el relevamiento de información respecto al tipo de ingresos que tiene la sociedad, formas de liquidación del impuesto, contabilización, conciliación de los ingresos registrados en los libros de ventas con las Declaraciones Juradas formulario 156, verificó que todos los ingresos alcanzados por el IT hayan sido realmente declarados en el periodo fiscal en el que perfeccionó el hecho imponible e indaga sobre los contratos de servicios vigente a la fecha de acuerdo al informe, surgiendo los reparos en la Resolución Determinativa, tratándose de un procedimiento de verificación puntual regulado por el art. 29. c) y 32 del RCTB y que dicho procedimiento se inició con la Orden de Verificación.

Sobre el punto 2, señala que la Administración Tributaria como el resultado del proceso de verificación emitió un informe en el cual observó: 1 servicios prestados gravados por el IT que no fueron declarados y 2 servicios gravados por el IT que fueron declarados en periodos

posteriores en el que se perfeccionó el hecho generador, en la primera observación, de la revisión de los acuerdos de administración y asesoramiento empresarial suscrito entre PEBIS y PETROBRAS BOLIVIA DISTRIBUCIÓN S.A., PETROBRAS BOLIVIA S.A., PETROBRAS BOLIVIA REFINACIÓN, PETROBRAS TRANSPORTE, estableció que el objeto de los mencionados acuerdos, es establecer los términos y condiciones por los que PEBIS se obliga a prestar los servicios a favor del cliente cuyo alcance se encuentra establecido en el anexo I de dichos acuerdos.

Asimismo señala que de la cláusula sexta evidenció que el cliente por los servicios prestados por PEBIS, bajo los términos del acuerdo, pagará a esta por los siguientes conceptos: servicios prestados, gastos de costos controlados e inesperados y reembolso de gastos; además, la cláusula séptima establece que: no obstante, tratándose de servicios prestados por PEBIS a favor del cliente a costo, sin utilidad de ninguna naturaleza, ambas partes acuerdan un tratamiento del aspecto impositivo de manera específica, conforme se señala en el Anexo III, una vez aprobados los valores de las facturas pro forma se procederá a la facturación bajo los siguientes conceptos a) reembolso de gastos, los cuales no están sujetos al IT, y b) servicios de PEBIS sujetos al IVA e IT.

Que otro concepto observado fue los servicios no declarados que surgen porque el contribuyente factura una parte del servicio prestado a las empresas del grupo PETROBRAS como reembolso de gastos y no los declara en la liquidación el IT del periodo diciembre 2005, estableciéndose que de tratarse de reembolso de gastos no sujetos al IT, los mismos deberían estar respaldados con la documentación a nombre del beneficiario y contar con rendición de cuentas, aspectos que fueron impugnados por el contribuyente mediante recurso de alzada.

Indicó que se revisó los acuerdos de administración y asesoramiento empresarial suscritos con las empresas del grupo PETROBRAS evidenciando que el reembolso de gastoso debía realizarse en base a una planilla de gastos entregada mensualmente y para el pago debía entregarse una facturación por forma de los servicios y una planilla de gastos, aprobados los citados documentos, PEBIS debía emitir la Vista de Cargo solo presentó el detalle de compras sujetas a reembolso, y de su valoración conforme el art. 81 de la Ley 2492, observó que los mismos no tienen fecha de elaboración y tampoco cuentan con las firmas de los responsables de su elaboración y revisión.

Concluyendo que de acuerdo al principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas se exponen argumentos sobre el reembolso de gastos en función a lo previsto por el art. 4. b) del Decreto Supremo 21532 y los antecedentes administrativos en el que el contribuyente observa y sustenta la rendición de cuentas, consecuentemente, se tiene que la AIT no amplió el alcance de la controversia, quedando de esta forma desvirtuada la aseveración del sujeto pasivo respecto a la vulneración del principio de congruencia.

PETITORIO.

Solicitó se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por PETROBRAS BOLIVIA INVERSIONES Y SERVICIOS S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT RJ 0572/2011 de 3 de octubre de 2011.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- En fecha 4 de noviembre de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó a PETROBRAS BOLIVIA INVERSIONES Y SERVICIOS S.A. con la Orden de Verificación N° 7810OVE00027, que comunica al sujeto pasivo que será sujeto a un proceso de

determinación en la modalidad específica IT correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2005, siendo el alcance de la verificación los hechos y elementos que dan origen al IT.

- En fecha 22 de noviembre de 2010, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN notificó a Stanica Ivanovich Flores apoderada de PETROBRAS BOLIVIA INVERSIONES Y SERVICIOS S.A., con la Vista de Cargo N° SIN/GSH/DF/VC/091/2010 de 18 de noviembre que estableció sobre base cierta la liquidación previa de la deuda tributaria de 350.581 UFV equivalente a a Bs. 545.441 que incluyen impuesto omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, además expone los hechos, datos, actos, elementos y valoraciones de los conceptos observados, la calificación preliminar de la conducta como omisión de pago.

- Que PETROBRAS BOLIVIA INVERSIONES Y SERVICIOS presento documentación de descargo por lo que la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN emitió el Informe de Conclusiones 802/2010 modificando parcialmente los importes establecidos en la Vista de Cargo, dejando sin efecto la observación del diferimiento del impuesto del IT y ratifica la observación por los servicios no declarados por un importe de 109.657 UFV que originan la deuda tributaria de 270.688 UFV equivalente a Bs. 423.245; notificando a PETROBRAS la Resolución Determinativa N° 17-000527-10 de 29 de octubre.

- Que mediante Resolución ARIT-SCZ/RA 0131/2011 de 30 de mayo la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, determinó confirmar la Determinativa N° 17-000527-10.

- PETROBRAS BOLIVIA INVERSIONES Y SERVICIOS, contra dicha resolución interpuso recurso jerárquico que fue resuelto mediante Resolución Jerárquica AGIT-RJ N° 572/2011 de 3 de octubre, determinando ANULAR la Resolución ARIT-SCZ/RA 0131/2011 de 30 de mayo, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta que se emita nueva resolución de alzada.

- Que agotadas las instancias administrativas con la resolución del recurso jerárquico, interpusieron demanda contenciosa administrativa.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De la compulsa de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se establece que el objeto de la presente controversia radica en determinar:

1. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011 concluye erróneamente que el presente caso se trata de un procedimiento de verificación puntual regulado por los arts. 29 inc. c) y 32 del Decreto Supremo 27310, cuando se debía aplicar el parágrafo IV del art. 104 de la Ley N° 2492 (Código Tributario).

2. Si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011/2012, ha infringido el principio de congruencia en cuanto a que la norma boliviana exigiría que los documentos de respaldo estén a nombre del beneficiario, como un elemento para considerar, que son parte de un servicio sujeto al Impuesto a las Transacciones.

V. ANALISIS DEL PROBLEMA JURIDICO PLANTEADO.

Con relación al primer objeto de controversia, se debe considerar que entre la verificación y la fiscalización tributaria existen diferencias, ya que mientras la verificación es una revisión puntal de facturas, un impuesto y cumplimiento de formalidades, la fiscalización abarca uno

o varios periodos tributarios completos y es macro, es decir la verificación es específica mientras que la fiscalización es genérica.

El art. 95 parágrafo I del Código Tributario (Ley 2492) dispone que para dictar la Resolución Determinativa, la Autoridad Administrativa Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el Código Tributario y otras disposiciones legales tributarias, es decir que emergente de un procedimiento de control, verificación, fiscalización o investigación; la Administración Tributaria puede emitir una Resolución Determinativa. La anterior afirmación se encuentra apoyada en la sistemática que sigue el Código Tributario, ya que en el Capítulo II Procedimientos Tributarios, en la Sección IV Determinación Tributaria, Subsección II se encuentran el art. 95 del Código Tributario que tiene como nomem juris Control, Verificación, Fiscalización e Investigación y seguidamente en los arts. 96, 98 y 99 del Código Tributario (Ley 2492), se refiere a la emisión de la Vista de Cargo en cuanto a su contenido, que una vez notificada la Vista de Cargo, se tienen 30 días para formular y presentar descargos y que vencido el plazo de los 30 días se dictará Resolución Determinativa. Queda claro entonces, que producto de un procedimiento de control, verificación, fiscalización o investigación se puede emitir una Vista de Cargo y posteriormente una Resolución Determinativa.

De lo expuesto supra el inciso anterior queda corroborado por el art. 29 del Reglamento al Código Tributario D.S. 27310, que determina en su párrafo primero que: *"La determinación de la deuda tributaria por parte de la Administración se realizará mediante los procesos de fiscalización, verificación, control o investigación realizados por el Servicio de Impuestos Nacionales... ".*

Por otra parte el parágrafo IV del art. 104 del Código Tributario (Ley N° 2492) establece: "A la conclusión de la fiscalización, se emitirá la Vista de Cargo correspondiente", empero para la ejecución de este parágrafo, es imprescindible revisar toda la redacción del art. 104 del Código Tributario (Ley N° 2492), que comienza por disponer en su parágrafo I que: *"Sólo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, é investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente de la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme a lo dispuesto en normas reglamentarias que a este efecto se emitan"*, debiendo entender que éste parágrafo expresamente reconoce que los procedimientos de control, verificación e investigación pueden ser ejercidos independientemente y en el caso que se realice un procedimiento de fiscalización por la Autoridad Administrativa Tributaria, que como ya se ha indicado es procedimiento que abarca uno o varios periodos tributarios completos y es macro, es decir fiscaliza emisión de facturas, tributos omitidos, varios impuestos, distintos periodos fiscales, el proceso se iniciará con una Orden de Fiscalización.

Que en el caso de autos, de una revisión del expediente administrativo, la Orden de Verificación N° 7810OVE00027, que comunica al sujeto pasivo que será sujeto a un proceso de verificación en la modalidad específica IT correspondiente al periodo fiscal diciembre de 2005, siendo el alcance de la verificación los hechos y elementos que dan origen al IT, consignando en el Acápite Alcance (impuestos, hechos y/o elementos y gestiones y/o periodos), en consecuencia la emisión de dicha Resolución Determinativa emergente de un procedimiento de verificación, es legal y no infringe ninguna disposición legal tributaria para la determinación de adeudos tributarios del Impuesto a la Transacciones por el periodo fiscal diciembre de 2005.

Con relación a que la resolución impugnada vulnera el principio de congruencia, es preciso mencionar que la Sentencia Constitucional Nº 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010, define el principio de congruencia como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto, sea en materia judicial o administrativo y establece que las causales de incongruencia son: omisiva y aditiva, entendiendo que la incongruencia omisiva, es emitir una resolución sin considerar las pretensiones de las partes y por incongruencia aditiva, el emitir una resolución añadiendo o sumando elementos o pretensiones no pedidos o impugnados por las partes, la citada Sentencia Constitucional expresamente señala: *"...a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa...". Además, la referida Sentencia Constitucional, indica que en segunda instancia, es decir en el caso de incongruencia en la interposición de recursos, se pueden dar dos casos de incongruencia que son: ultra petita, cuando el juez decide sobre pretensiones no pretendidas por las partes y citra petita, cuando el juez omite decidir sobre agravios interpuestos por el recurrente, la mencionada Sentencia Constitucional textualmente señala: "...Es decir que, en segunda instancia, pueden darse casos de incongruencia 'ultra petita' en los que el juez o tribunal decide cuestiones que han quedado consentidas y que no fueron objeto de expresión de agravios (extra petita); y cuando omite decidir cuestiones que son materia de expresión de agravios por el apelante (citra petita)".*

Que del argumento expuesto por la parte demandante se tiene que se trataría supuestamente de la incongruencia aditiva, por la cual la resolución se pronuncia sustituyendo la pretensión del actor por otra, ya sea concediendo algo distinto a lo pedido o concediendo algo adicional, empero de una revisión exhaustiva de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011, se evidencia que ésta resuelve los puntos recurridos por la parte actora; haciendo referencia que con relación a la indefensión aludida por el demandante con la observación de la rendición de cuentas, este presentó la prueba de descargo ante la Vista de Cargo con el objeto de sustentar que los gastos corresponden a reembolsos o reintegros, en aplicación del art. 4. b) del DS 21532; sin embargo, además aclara que para aplicar dicha exclusión de los reintegros de la base imponible del IT requiere la presentación de la rendición de cuentas, aspecto que no puede considerarse vulneratorio al ser ratificada la resolución de alzada pues está claro que no amplio el alcance de la controversia como se acusa.

Que respecto al reembolso de gastos no es una prestación de servicios y no está alcanzando por el Impuesto a las Transacciones; sobre este aspecto, conforme sale de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/572/2011, la misma de manera textual señala que *"...este tema no fue previamente valorado por la ARIT, ya que de la lectura de la resolución de alzada no se constata que dicha instancia hubiera emitido pronunciamiento expreso sobre la diferencia que existe entre la operación de reembolso y la prestación de un servicio, ingresando directamente al análisis de los requisitos de una rendición de cuentas conforme el art. 4. b) del DS 21532..." "...la Resolución que resuelve el recurso de Alzada, no se ha pronunciado y fundamentado sobre la cuestión"*; en ese sentido, se consideró la omisión por parte de la ARIT, motivo por el cual se anuló obrados hasta la resolución de alzada inclusive y se emita una nueva resolución que se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas por PETROBRAS BOLIVIA; en consecuencia la AGIT actuó en resguardo del demandante por lo que no se evidencia vulneración alguna.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 42 a 55, interpuesta por

Empresa Petrobras Bolivia Inversiones y Servicios S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/ N° 0572/2011 de 3 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben los Magistrados Pastor Segundo Mamani Villca y Rita Susana Nava Duran por ser de voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
609 FECHA 22 de agosto
DE RAZÓN Nº 1/2012
Dr. Pastor S. Mamani Villca
Dra. Rita S. Nava Duran
DISIDENTE:

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