Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

16-06-16
18:07

SALA PLENA

SENTENCIA: 646/2015
FECHA: Sucre, 10 de diciembre de 2015.
EXPEDIENTE Nº: 234/2011.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por el Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 52 vta., admisión de 3 de junio de 2011 de fs. 55, contestación de fs. 72 a 74 vta., la réplica de fs. 79 a 80 vta. y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Virginia Vidal Ayala, Gerente Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, interpone la demanda manifestando que:

El 25 de febrero de 2011, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0110/2011 de la Autoridad General de Impugnación Tributaria cuyo recurso fue planteado por la Sociedad Agroindustrial de la Selva Ltda. representada por Marcelo Gonzales Yaksic contra las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 23-00589-10 y 23-00590-10, todas del 31 de mayo de 2010 de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

Asimismo luego de transcribir parte de los fundamentos de la Resolución ahora impugnada, bajo el epígrafe: "Violación de normas en la Resolución de Jerárquico motivo de la presente demanda" (sic), señala que la demanda contenciosa por ser una demanda de puro derecho de acuerdo al art. 781 del Código de Procedimiento Civil (CPC) tiene su fundamento en la violación de normas tributarias establecidas en la resolución de recurso jerárquico y cita: "Resolución Normativa de Directorio 10.0037.07, Capitulo IV Procedimientos de Gestión, art. 27.- Procedimiento de Verificación Previa Parágrafo IV. La Resolución Administrativa como mínimo contendrá" y procede a citar once incisos del referido contenido; normativa que indica fue el sustento y base de la emisión de las resoluciones administrativas impugnadas por el contribuyente, afirmando que no existe necesidad de norma supletoria alguna, como advierte que señala la resolución jerárquica y que si se coteja los puntos que deben contener las resoluciones administrativas según la normativa específica se tiene que las mismas fueron emitidas cumpliendo lo establecido en normativa legal y cumple exactamente el formato, por lo que afirma que no existió vulneración al debido proceso, más al contrario total apego a las normas establecidas para el efecto, en cumplimiento a los parágrafos III y

IV del art. 27 de la Resolución Administrativa de Directorio No. 10-0037-07 de 31 de mayo de 2010 conteniendo las especificaciones establecidas en la normativa considerando además los antecedentes que sustentan la elaboración de las mismas, siendo notificadas personalmente el 22 de junio de 2010 a Sergio Alfonso Tejada Taborga apoderado del contribuyente Sociedad Agroindustrial de La Selva Ltda.

Finalmente pide se declare probada la presente demanda disponiendo la revocatoria de la resolución de recurso jerárquico y se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 2300589-10, 23-00590-10 todas del 31 de mayo de 2010 que fueron dejadas sin efecto por la resolución de recurso jerárquico.

CONSIDERANDO II: Que corrida en traslado la demanda, se apersona Juan Carlos Maita Michel, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien contesta negativamente a la demanda, señalando que:

No obstante que la resolución de recurso jerárquico impugnada esta plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, precisa que no existe evidencia que los funcionarios de la Administración Tributaria hubieran elaborado el papel de trabajo, donde reflejen los cálculos de los saldos determinados o explicación de cómo se determinó, menos se encuentran referenciados o co-referenciados, ya que en los informes se indica que la revisión se realizó de acuerdo a las normas de Auditoria Generalmente Aceptadas; empero no se detallan las facturas que fueron objeto de observación y depuración, lo que causó que el exportador no pueda hacer uso del derecho a la defensa, afectando su opción de ofrecer pruebas de acuerdo al art. 76 de la Ley 2492, ya que no se le hizo conocer todos los conceptos que conforman la obligación tributaria cuando en los cuadros que llevan el título de cuadro de depuración de facturas no se exponen los motivos por los que se formulan observaciones y realizan depuraciones, llevando únicamente el código 2 en la columna tipo, sin que el contribuyente tome conocimiento de las observaciones.

Añade que las resoluciones administrativas no contienen todos los hechos y elementos de valoración que sustenten la determinación de las diferencias a favor del fisco en el IVA y los importes a devolver al contribuyente de los periodos enero, febrero, marzo y septiembre de 2008, inobservando los requisitos para la emisión de las resoluciones administrativas previstos en el art. 27.IV inc. f) de la RND 10-0037-07, en consecuencia al evidenciar que se dejó en estado de indefensión al contribuyente, porque en los procesos de verificación CEDEIM toma conocimiento de los resultados del proceso cuando fue notificado con la resolución administrativa que le permite asumir defensa.

Afirmó también que el art. 28 incs. b), d), e) y f) de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo indica que son elementos esenciales del acto administrativo: la causa (que deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable); el procedimiento (antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten aplicables del ordenamiento jurídico); el fundamento (deberá ser fundamentado,

expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignado, además los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo); y la finalidad (deberá cumplirse con los fines previstos en el ordenamiento jurídico) por tanto, indica que siendo los considerandos que sirvieron de base a las referidas resoluciones no reflejan los hechos, la valoración correcta de la documentación presentada por el contribuyente, ni la normativa legal que sustente las diferencias establecidas a favor del fisco, los importes a devolver al contribuyente, por lo que concluye que en los actos administrativos no se observa los requisitos formales indispensables.

Adicionalmente señala que el solo hecho de que el SIN haya comunicado resultados mediante notas y notificado las resoluciones administrativas no significa que el contribuyente "conformo las observaciones realizadas", respecto a las facturas observadas y del arrastre de unas deudas tributarias, aseveración que manifiesta no consta en alguna acta extendida por el SIN; tampoco existe evidencia de que efectivamente habría conformado el contribuyente las observaciones de la Administración Tributaria o haya firmado algún acta o documento dando su conformidad y si existe la nota de 8 de abril de 2010 que lleva la referencia Comunicación de Resultados, sólo comunica la conclusión de la revisión de la documentación y pide se presente en la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN el 13 de abril de 2010 este hecho no significa la conformación de las observaciones, menos existe la constancia de conformación de las observaciones establecidas durante el proceso de verificación, por lo que afirma debieron anular las resoluciones administrativas emitidas por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, a efecto de que la Administración Tributaria emita nuevas resoluciones administrativas en las que sustente y especifique todas las observaciones que determinen, permitiendo que el contribuyente pueda asumir defensa.

Concluyendo que la presente demanda carece de sustento jurídico tributario, por lo que no existe agravio ni lesión de derechos, causada por la Resolución de recurso jerárquico, en consecuencia pide se declare improbada la demanda.

Corrida en traslado la respuesta, fue formulada la réplica, y posteriormente se dispuso "Autos" para sentencia.

CONSIDERANDO III: En principio, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la presente controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el caso de autos, la controversia radica en establecer si es o no evidente la vulneración al debido proceso, como afirma la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de dictar la Resolución de Recurso

Jerárquico No. AGIT-RJ 0110/2011 de 18 de febrero de 2011 al haber dado cumplimiento a la normativa legal y formato.

De la revisión de los antecedentes procesales acompañados se establece que emitidas las **Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 2300589-10, 23-00590-10 de 31 de mayo de 2010** por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (fs. 1 a 10 de Anexos) por las que determina los importes a ser devueltos al contribuyente Sociedad Agroindustrial de La Selva Ltda. y la diferencia a favor de la Administración Tributaria, contra las que la Sociedad Agroindustrial de La Selva interpuso recurso de alzada (fs. 20 a 24 de Anexos); la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz en suplencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Cochabamba dictó la **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0175/2010 de 1 de octubre** (fs. 63 a 66 de Anexos) por la que dispuso confirmar las resoluciones administrativas recurridas, determinación contra la que la Sociedad Agroindustrial de La Selva interpuso recurso jerárquico (fs. 79 a 90 de Anexos) resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria mediante la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0110/2011 de 18 de febrero** (fs. 217 a 235 vta. de Anexos) disponiendo anular la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0175/2010 de 1 de octubre de 2010 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación tributaria Cochabamba, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 2300589-10, 23-00590-10 todas del 31 de mayo de 2010, a fin de que la Administración Tributaria emita nuevos actos administrativos en los que sustente y especifique todas las observaciones que determinen, con el fin de que el contribuyente pueda asumir defensa.

Dicha decisión fue asumida, al haber considerado que de la compulsa de antecedentes administrativos y de las resoluciones administrativas impugnadas y se advirtió que no contienen todos los hechos y elementos de valoración que sustenten las diferencias a favor del fisco en el IVA y los importes a devolver al contribuyente, incumpliendo los requisitos previstos para la emisión de las resoluciones administrativas previstos en el art. 27. IV inc. f) de la RND 10-0037-07, por lo que causó indefensión, ya que en los procesos de verificación CEDEIM, toma conocimiento de los resultados del proceso con la notificación de la resolución administrativa que le permite asumir defensa en la instancia correspondiente; no obstante haciendo referencia a los elementos esenciales del acto administrativo (la causa, procedimiento, fundamento y finalidad) de acuerdo a lo dispuesto por el art. 28 incs. b), d), e) y f) de la Ley 2341, asimismo la Autoridad General de Impugnación Tributaria indica que en los considerandos de las resoluciones administrativas impugnadas no reflejan los hechos, la valoración correcta de la documentación presentada por el contribuyente, ni la normativa legal, extrañando que en los actos administrativos se cumplan los requisitos formales indispensables, por cuanto no existe constancia de conformación de las observaciones efectuadas durante el proceso de verificación como considera la Administración Tributaria en los informes de fiscalización. Concluyendo adicionalmente que al evidenciar que la administración tributaria determina diferencias a favor del fisco e importes a devolver al contribuyente en función a la depuración de las notas fiscales por conceptos como no vinculadas a la actividad, facturas

con error en el NIT, otras sin NIT, con enmiendas, sin derecho a crédito fiscal, no relacionadas a la exportación; no precisó los motivos por los que no se encuentran relacionadas a la actividad o a la exportación, tampoco en los informes ni en las resoluciones administrativas impugnadas además especifica el detalle de tales notas fiscales observadas, evidenciando que las resoluciones impugnadas incumplen con los requisitos formales indispensables provocando la indefensión del entonces recurrente y causando la anulabilidad del procedimiento de verificación en resguardo del debido proceso previsto en el art. 115 de la CPE y 68 incs. 2) y 6) de la Ley 2492.

Para resolver la controversia planteada es necesario recordar lo señalado por éste Tribunal en la Sentencia 231/2015 de 2 de junio de 2015, que sobre la eficacia material del derecho a la defensa como parte integral del derecho al debido proceso ha señalado: *"Asimismo la SC 1646/2011-R de 21 de octubre, establece lo siguiente: " A través de la SC 0335/2011-R de 7 de abril de 2011, enfatizó que: "...la finalidad de la notificación, no es cumplir una formalidad, sino que la determinación judicial o administrativa llegue a conocimiento del destinatario; en ese sentido, la SC 0486/2010-R de 5 de julio, refirió: '...aun cuando la notificación sea defectuosa, pero que llegue a conocimiento de la parte, se tendrá por cumplida y como válida"...sic...sic...Asimismo, se ha establecido en la SC 0575/2010 de 12 de julio que cita a su vez la SC 1845/2004-R de 30 de noviembre, que: "...desde una interpretación sistemática, se extrae que las garantías consagradas en el art. 16.II y IV de la CPE abrg, y arts. 115.II y 117.I de la CPE, tienden a garantizar que la tramitación de los procesos judiciales o administrativos se desarrollen revestidos de las garantías del debido proceso; y dentro de ello,* ***que el amplio e irrestricto derecho a la defensa no se constituya en un enunciado formal, sino que tenga plena eficacia material****; finalidad que no se cumple si las resoluciones judiciales no llegan a su destinatario..."* (sic).

En el presente caso la Sociedad Agroindustrial de la Selva Ltda. fue notificada con las órdenes de verificación – CEDEIM (Verificación previa) F. 7531 Nos. 0009OVE00248, 0008OVE0648, 0008OVE0742, 0008OVE0914 y Requerimientos Nos. 00101622, 00095372, 00095373, 00095378 (fs. 7 y 8 de Anexos), esto con el fin de verificar los hechos y elementos relacionados al crédito fiscal así como de las formalidades del gravamen arancelario de los periodos fiscales enero, febrero, marzo y septiembre de 2008 habiéndose emitido los informes correspondientes y posteriormente las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 23-00589-10 todas del 31 de mayo de 2010; por consiguiente, tuvo conocimiento del procedimiento de verificación hasta la emisión de las resoluciones administrativas señaladas, consecuentemente pudo ejercer su derecho de defensa a efectos de desvirtuar las conclusiones arribadas en las mismas respecto a la emisión de facturas de exportación no autorizada, diferencias entre importes declarados del crédito fiscal y las facturas físicas, facturas no relacionadas con la actividad económica y no válidas para el crédito fiscal, incorrecto arrastre de saldos correspondiente al crédito fiscal, exportación por los periodos fiscalizados.

No obstante lo señalado en la **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0110/2011** de 18 de febrero de 2011 demandada, se anuló obrados en razón a que las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10,

2300589-10, 23-00590-10 todas del 31 de mayo de 2010, con el argumento de que no contienen todos los hechos y elementos de valoración que sustenten las diferencias a favor del fisco en el IVA y los importes a devolver al contribuyente, por lo que se habría incumplido los requisitos previstos para la emisión de las resoluciones administrativas previstos en el art. 27. IV inc. f) de la RND 10-0037-07 y que se le causó indefensión, aduciendo "contradictoriamente" que la mencionada sociedad tomó conocimiento de los resultados del proceso con la notificación de la resolución administrativa que le permitió asumir defensa en la instancia correspondiente; empero conforme se tiene señalado en el párrafo que antecede al haberle hecho conocer las determinaciones asumidas es el producto de las observaciones a la emisión de facturas de exportación no autorizada, diferencias entre importes declarados del crédito fiscal y las facturas físicas, facturas no relacionadas con la actividad económica y no válidas para el crédito fiscal, incorrecto arrastre de saldos correspondiente al crédito fiscal, exportación por los periodos fiscalizados; por consiguiente no es evidente que se le haya causado vulneración alguna con las resoluciones administrativas cuya nulidad se dispuso observando aspectos formales en su contenido, por cuanto no se ha demostrado una indefensión como se tiene señalado en consecuencia no se vulnero el derecho al debido proceso como se advirtió en la resolución jerárquica ahora demandada, ni se ha demostrado la infracción a los arts. 115 de la CPE y 68 incs. 2) y 6) de la Ley 2492, pues una vez conocido el proceso de verificación, la sociedad contribuyente tuvo la oportunidad de poder desvirtuar lo aludido en las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 2300589-10, 23-00590-10 todas del 31 de mayo de 2010, aun acudiendo a los recursos administrativos correspondientes a efectos de descargar lo observado en su contra; consiguientemente la contribuyente en ningún momento estuvo en estado de indefensión, ya que la validez de una diligencia de notificación constituye en un elemento de validez del acto administrativo y no el acto administrativo como tal, considerando además que de acuerdo al art. 70 de la Ley 2492 constituyen obligaciones tributarias del sujeto pasivo el respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, consecuentemente el aludir que no efectuó descargos por falta de apertura de plazo probatorio, se debe tener presente que la devolución tributaria responde a un procedimiento especial donde no se halla regulada una etapa probatoria de acuerdo a la Ley 2492 y a los Decretos Supremos 25465 y 255043, por lo que el derecho a la defensa de la sociedad contribuyente estuvo garantizado.

Razones por las que no es evidente que la vulneración al debido proceso, como afirma la Autoridad General de Impugnación Tributaria a momento de dictar la Resolución de Recurso Jerárquico No. AGIT-RJ 0110/2011 de 18 de febrero de 2011, careciendo de fundamento en qué consistió la vulneración efectiva del derecho a la defensa y por ende del debido proceso, conforme se señala en la presente demanda porque como se tiene relacionado no existió esta infracción, obedeciendo la nulidad de las resoluciones administrativas a un aspecto de forma, motivo por el cual, no existe motivo para determinar su nulidad en sede administrativa tributaria porque **no existe un perjuicio cierto ni vulneración del debido proceso en su vertiente derecho a la defensa,** que así lo justifique.

Consecuentemente la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al haber anulado la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0175/2010 de 1 de octubre de 2010, con reposición hasta el vicio más antiguo hasta las Resoluciones Administrativas 23-00587-10, 23-00588-10, 2300589-10, 23-00590-10 todas del 31 de mayo de 2010, no dio correcta aplicación a las normas tributarias y principios constitucionales, por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución impugnada, debiendo la parte demandada emitir una nueva resolución y determinar lo que en derecho corresponda.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa Administrativo interpuesta por el Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, consecuentemente deja sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico No. AGIT-RJ 0110/2011 de 18 de febrero de 2011, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para que emita nueva Resolución Jerárquica con base en los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

No suscribe el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Muritza Santura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015
SENTENCIA N° 646 FECHA 10 DE DICIEMBRE
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015
DR. ANTONIO GUIDO CAMPERO SEGOVIA
VOTO DISIDENTE: .....

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