



## SENTENCIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

SENTENCIA N° 17

Sucre, 6 de abril de 2021

Expediente : 034/2019 - CA

Demandante : Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos

Nacionales

Demandado : Autoridad General de Impugnación

Tributaria

Tipo de Proceso : Contencioso Administrativo

Resolución impugnada : AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre

Magistrado Relator : Lic. José Antonio Revilla Martínez

Emitida dentro del proceso contencioso administrativo seguido a demanda de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad de Impugnación Tributaria.

VISTOS: La demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 50, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Rosmery Villacorta Guzmán, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 107 a 119, la réplica de fs. 172 a 176, la dúplica de fs. 181 a 184, la intervención de tercero interesado de fs. 152, el decreto de Autos de fs. 185; los antecedentes del proceso en sede administrativa; y todo lo que fue pertinente analizar:

### I. ANTECEDENTES DEL PROCESO

#### 1. Contenido de la demanda

Luego de efectuar una amplia relación de antecedentes en sede administrativa, la entidad demandante manifestó lo siguiente:

La Resolución Jerárquica impugnada, incurrió en violación de normas al resolver anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Determinativa N° 171839000191 de 24 de mayo de 2018; no obstante, el parágrafo II del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, referida a las exenciones obtenidas antes de la vigencia de la Ley N° 2493, es de aplicación obligatoria para esa entidad pública y que la Resolución Administrativa N° 361/95 de 10 de octubre de 1995, ya no tiene vigencia, al estar abrogada. Citó al respecto, el Auto Supremo N° 860 de 3 de noviembre de 2015 (no señaló la Sala emisora).

Por otro lado, aludiendo la congruencia de las resoluciones, invocó la Sentencia Constitucional (SC) 0333/2016-S2 de 8



de abril y el Auto Supremo N° 349/2017 de 4 de abril, señalando a continuación que la Resolución Jerárquica impugnada, no respondió todos los aspectos alegados por el ente fiscal, en cuanto a lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-030-05, que sirvió de sustento para la emisión de la Resolución Determinativa N° 171839000191 y fue empleada en lo expuesto en el recurso jerárquico; empero la AGIT no se pronunció sobre los motivos por los cuales debe o no aplicarse dicha normativa dentro del caso, dejando en suspenso cual es el criterio de la autoridad al respecto, creando vicios que afectan al debido proceso, al derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva.

La ARIT (debió decir la AGIT), realizó un análisis sólo de lo dispuesto en el art. 2 de la Ley N° 2493; sin embargo, no hizo referencia al art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, que fue empleado por el ente fiscal como norma de acuerdo a lo establecido en el art. 2 de la Ley N° 2493, por lo que el análisis de la Resolución Jerárquica impugnada, debió contener un pronunciamiento expreso al respecto, con la finalidad de cumplir lo dispuesto en el art. 211 de la Ley N° 2492, que en su parágrafo I, establece los requisitos que debe tener una resolución, entre ellos, la fundamentación y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas por las partes, lo que no aconteció en el caso, por lo que incumple con los requisitos formales para alcanzar su fin, siendo aplicable lo establecido en el art. 36-I y II de la Ley N° 2341.

La Resolución Jerárquica, basó la anulación de la resolución Determinativa, considerando la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008; empero, no consideró que la Resolución Determinativa señalada, para la determinación de la deuda tributaria con relación al IUE, en cuanto a la exención del impuesto, aplicó estrictamente lo dispuesto en la normativa legal vigente; debiendo considerarse que la exención del IUE del contribuyente Fundación Agrocapital, estuvo vigente hasta el 4 de agosto de 2003, fecha en que se publicó la Ley N° 2493, cuyo Reglamento se encuentra plasmado en el parágrafo II del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, misma que cuenta con vigencia plena y su aplicación, conforme al art. 5 de la Ley N° 2492, es obligatoria, razón por la que fue aplicada en la Resolución Determinativa N° 171839000191, que estableció que el contribuyente Fundación Agrocapital, no goza de exención desde la publicación de la Ley N° 2493, incumpliendo lo determinado en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0682/2013, ya que, para la determinación no es necesario hacer uso de una Resolución Administrativa que establezca la revocatoria de la exención, sino que la normativa tributaria determinó su abrogación automática a partir de la Ley N° 2493 de 4 de agosto de 2003.

De ahí que, la normativa legal, revocó la Resolución Administrativa N° 361/95 de 10 de octubre, que concedió la exención del IUE al contribuyente Fundación Agrocapital, por lo que no puede pretender la aplicación preferente de una Resolución Administrativa o Resolución Jerárquica sobre normativa legal, aspecto que tampoco fue aclarado por la Resolución Jerárquica, consiguientemente, la resolución Determinativa, tiene sustento legal para su emisión.

En cuanto a la supremacía de la Ley, citó el Auto Supremo N° 860 de 3 de noviembre de 2015, que fue confirmado por la SC 0703/2016-S1 de 23 de junio, que mantuvo firme dicho auto Supremo por contar con motivación y fundamentación, constituyendo un precedente obligatorio para el presente caso, por declarar que la Resolución



Administrativa N° 361/95, se encuentra revocada desde la emisión de la Ley N° 2493.

#### Petitorio

En mérito a lo expuesto, solicitó que se declare probada la demanda contenciosa administrativa y resuelva anular la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre.

#### 2. Contestación a la demanda

Mediante memorial de fs. 107 a 119, la AGIT contestó negativamente la demanda y luego de hacer referencia al debido proceso y la nulidad de los actos procesales, citando la SCP 0824/2012 de 20 de agosto y la SC 0731/2010-R de 26 de julio, refirió que la AGIT, habiendo identificado dentro de los puntos de controversia, la observación de vicios de nulidad que hizo en su oportunidad el sujeto pasivo, se desarrolló de forma clara y objetiva los fundamentos técnico jurídicos cuestionados; de ahí que, siendo obligación de la instancia jerárquica velar por el cumplimiento del debido proceso, se procedió a la revisión de todo lo obrado y se determinó la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo.

Por otra parte, la demanda contenciosa administrativa, no cumple con los presupuestos esenciales, en mérito a que únicamente se realizó una reiteración de lo expuesto en instancia administrativa recursiva, aspecto que constituye un impedimento para que el Tribunal Supremo de Justicia, ingrese al fondo de la acción, porque no puede suplir la carencia de carga administrativa del demandante; invocó al respecto, las Sentencias N° 238/2013 de 5 de julio y 252/2017 de 18 de abril, emitidas por la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

Asimismo, la demanda incumplió los requisitos establecidos en el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975), pues no señaló de qué manera le afecta o le causa agravio al demandante, la Resolución Jerárquica impugnada, carencia que tampoco puede ser suplida por el Tribunal Supremo de Justicia. Invoco como respaldo, las Sentencias N° 119/2017 de 13 de marzo y 32/2016 de 20 de octubre, emitidas por la Sala Plena del referido Ente colegiado.

Finalmente, refirió que la demanda contenciosa administrativa, resulta ser una copia del recurso jerárquico y una manifestación de inconformidad genérica de la entidad demandante.

Por otro lado, guardando estricta relación entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, manifestó que había que recordar que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013 de 3 de junio, dispuso que la Administración Tributaria no debió determinar deuda tributaria alguna, mientras no obtenga un fallo definitivo respecto a si el contribuyente ya no goza de exención, acción que podría ejecutar plenamente si obtuviera un fallo definitivo que en su caso confirme la Resolución administrativa N° 152/2008, que retira el beneficio de exención al sujeto pasivo; de ahí que, anuló obrados para que el SIN, emita nueva Resolución en consideración a la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008.

Empero, con la emisión de la Resolución Determinativa N° 171839000191, la Administración Tributaria, no cumplió lo dispuesto por la referida Resolución jerárquica, contraviniendo lo dispuesto en los arts. 108-I, núm. 4 y 214 del Código Tributario Boliviano (CTB), limitándose a señalar que la Resolución administrativa N° 152/2018, que revocó la exención del IUE a la Fundación Agrocapital, se encuentra vigente y se presume legítima, sin aportar documentos que acrediten



que esta habría adquirido firmeza, aspecto que motivó la nulidad dispuesta.

Por otro lado, en cuanto a la cita del Auto Supremo N° 860, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0378/2018 de 24 de mayo, anuló la resolución Determinativa N° 171839000191, a efecto que la Administración Tributaria, cumpla y resguarde los derechos adquiridos por el contribuyente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013 de 3 de junio, esto es, considerar la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008, por ello, la existencia de un acto firme que resuelva la controversia inicial, refuerza lo dispuesto en la mencionada Resolución Jerárquica, correspondiendo que la Administración Tributaria, emita nuevo acto.

Asimismo, respecto a la aplicación del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, por la que, la Resolución Administrativa N° 152/2008 habría sido revocada dejando sin efecto la exención del IUE otorgada a la Fundación Agrocapital, dicho aspecto es parte de la controversia que la Administración Tributaria y el sujeto pasivo se encuentran sustanciando en sede judicial, cuyo resultado, recién permitirá a la Administración Tributaria, fundamentar los reparos tributarios establecidos.

Sobre la fundamentación y motivación, citó la SCP 532/2014 de 10 de marzo.

#### Petitorio

Solicitó que se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre.

#### Réplica

Por memorial de fs. 172 a 176, el SIN, presentó réplica reiterando la vulneración del art. 4-II de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, toda vez que no puede consentirse legalmente basarse en una Resolución Administrativa pendiente de firmeza por otras impugnaciones provocadas por el contribuyente, cuando claramente está establecido que, desde la gestión 2003 la exención como tal, no alcanza a los sujetos pasivos del IUE; de ahí que, no puede la AGIT, condicionar la firmeza de una Resolución Administrativa de rechazo de la exención, vulnerando normas tributarias de cumplimiento obligatorio.

Por lo demás, reiteró los términos de su demanda y solicitó se declare probada la demanda y se anule la Resolución jerárquica impugnada.

#### Duplicata

Mediante memorial de fs. 181 a 184, la AGIT presentó réplica, respondiendo a los puntos expuestos por la Administración Tributaria demandante, reiterando lo señalado en la contestación a la demanda; solicitando nuevamente, se declare improbada la demanda contenciosa administrativa.

#### 3. Intervención del tercero interesado.

Por memorial de fs. 97 a 101, la Fundación Agrocapital, representada por Álvaro Araos Ardaya y José María Caballero Alcócer, contestó la demanda, refiriendo:

No es evidente la existencia de incongruencia o la falta de fundamentación de la Resolución Jerárquica, por el contrario, es clara en expresar que el acto impugnado adolece de graves vicios por los que se determinó su nulidad;



particularmente porque la Resolución de exención del IUE aún se encuentra vigente y que en otro procedimiento de impugnación previo, se determinó que el SIN, debía probar que no estaba vigente; empero, no lo hizo, pretendiendo ahora distorsionar la situación jurídica sobre la vigencia de la exención para evitar responsabilidades en los funcionarios que ejercieron actos ilegales, como tampoco es evidente que habría incurrido en incongruencia, pues se pronunció corroborando el ilegal y confuso contenido de la Resolución Determinativa, en base a pruebas aportadas por parte suya.

Por el contrario, la Resolución impugnada, contiene todos los elementos esenciales requeridos por los procedentes constitucionales señalados, al razonar que la ejecución de la Resolución Administrativa N° 152/2008, se encuentra suspendida conforme determina el art. 231 de la Ley N° 1340, más aún, refutó el argumento de la entidad demandante, respecto a que esta problemática ya habría sido dilucidada por el Tribunal Supremo de Justicia, en el Auto Supremo N° 860, desvirtuando ese criterio señalando que dicho Auto Supremo, corresponde a otro procedimiento de determinación en el que la Litis no versa sobre la exención impositiva con la que actualmente cuenta la Fundación Agrocapital, pues no existe ninguna Resolución judicial ejecutoriada que la haya extinguido, por lo que, no se antepone a lo decidido en el caso presente.

En mérito a lo expresado, refirió que la demanda contenciosa administrativa, carece de asidero legal y solicitó se la declare improbad y en consecuencia, firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada.

#### 4. Decreto de Autos

Con todo lo obrado, estando cumplidas todas las formalidades, a fs. 185, se decretó AUTOS PARA SENTENCIA.

#### II. ANTECEDENTES PROCESALES EN SEDE ADMINISTRATIVA

1. El 15 de abril de 2008, el SIN, emitió la Resolución Administrativa N° 152/2008, que resolvió revocar la exención del IUE, otorgada mediante Resolución Administrativa N° 361/95, al contribuyente Fundación Agrocapital, por incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del beneficio, en aplicación del segundo párrafo del art. 5 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, concordante con el art. 2 de la Ley N° 2493, que modificó los párrafos primero y segundo del inc. b) del art. 49 de la Ley N° 843, cuya revocatoria se hizo efectiva a partir de la gestión 2003 inclusive.

2. El 23 de julio de 2010, la Administración Tributaria notificó por cédula a Jorge Gonzalo Noda Miranda, en representación de Fundación Agrocapital, con la Orden de Fiscalización N° 0010OFE 00031, a objeto de verificar los hechos y/o elementos correspondientes al IUE de la Gestión 2007; asimismo, notificó con el Requerimiento N° 00105417, solicitando documentación de la gestión fiscalizada. El 17 de mayo y 30 de julio de 2011, el sujeto pasivo, entregó la documentación solicitada.

3. El 16 de septiembre de 2011, previa la emisión del Informe SIN/GGC/DF/FE/INF/0744/2011, la Administración Tributaria notificó personalmente al representante legal de la Fundación Agrocapital, con la Vista de Cargo N° 399-0010OFE00031-0043/2011 de 15 de septiembre de 2011, que estableció preliminarmente las obligaciones fiscales del contribuyente en 1'562.940 UFV.



4. El 14 de octubre de 2011, mediante Nota N° OCPECA110056, el contribuyente formuló descargos a la Vista de Cargo N° 399-0010OFE00031-0043/2011, indicando que la Fundación Agrocapital, está exenta del pago del IIUE, conforme a la Resolución Administrativa N° 361/95, que fue arbitrariamente revocada por la Resolución Administrativa N° 152/2008; asimismo, objetó todo el proceso de fiscalización, argumentando que la Administración Tributaria adoptó criterios errados y alejados de la normativa.
5. El 13 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a la Fundación Agrocapital con la Resolución Determinativa N° 17-00706-11 de 5 de diciembre de 2011, determinando de oficio y por conocimiento cierto de la materia imponible, las obligaciones impositivas del contribuyente, por el IUE de la Gestión 2007, en UFV 3.465.792, que incluía Tributo Omitido actualizado, interés y sanción por omisión de pago.
6. El 7 de enero de 2013, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0018/2013, que confirmó la Resolución Determinativa N° 17-00706-11 de 5 de diciembre.
7. El 3 de junio de 2013, al AGIT emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013, que anuló obrados hasta la Resolución Determinativa N° 17-00706-11, a objeto que la Administración Tributaria emita una nueva Resolución Determinativa en consideración a la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008.
8. El 7 de noviembre de 2016, la Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, como resultado del recurso Contencioso Administrativo planteado por la GRACO Cochabamba del SIN, contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013 de 3 de junio, emitió la Sentencia N° 485/2016 de 76 de noviembre, que declaró improbada la demanda e inexistente la vulneración de los Artículos 65 y 131 del Código Tributario Boliviano y 115 de la CPE, manteniendo firme y subsistente la mencionada Resolución Jerárquica.
9. El 15 de febrero de 2018, la Sala de Familia, Niñez y Adolescencia del Tribunal Departamental de justicia de Cochabamba, constituido en Tribunal de Garantías Constitucionales, respecto a la Acción de Amparo Constitucional interpuesta por la GRACO Cochabamba del SIN, por vulneración del debido proceso en sus elementos motivación, fundamentación y congruencia en la emisión de la Sentencia N° 485/2016; denegó la tutela solicitada al no ser evidente la vulneración de derechos y garantías alegadas por el accionante.
10. El 30 de mayo de 2018 la Administración Tributaria, notificó mediante cédula a Noda Miranda Jorge Gonzalo, en su calidad de representante legal de la Fundación Agrocapital, con la Resolución Determinativa N° 171839000191 de 24 de mayo de 2018, que estableció de oficio las obligaciones impositivas del Contribuyente, correspondientes al IUE por la gestión concluida a diciembre de 2007; determinando una Deuda Tributaria de 2'720.391 UFV, así como la Multa por Omisión de Pago de 1'562.940 UFV.
11. La ARIT Cochabamba emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0378/2018 de 24 de septiembre, que anuló la Resolución Determinativa N° 171839000191, a efecto de que la Administración Tributaria, cumpla y resguarde los derechos adquiridos del contribuyente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013.
12. Posteriormente, mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre, se confirmó la



Resolución de alzada impugnada que anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Determinativa aludida.

13. Impugnada esta última Resolución, el SIN promovió proceso contencioso administrativo que se resuelve en esta sentencia.

### III. PROBLEMÁTICA PLANTEADA

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia radica en determinar si la determinación de la AGIT de anular obrados con reposición hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución Determinativa N°171839000191; fue efectuada en apego a la normativa legal aplicable y con la debida fundamentación y motivación.

### IV. ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

De los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de la controversia, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos realizados en sede administrativa.

Conforme fue planteada la problemática del caso, a efectos de corroborar si los argumentos de la demanda tienen sustento valedero, corresponderá analizar el contenido de la Resolución Jerárquica impugnada.

En ese cometido, se observa que la Resolución Jerárquica, luego de hacer una relación de antecedentes del proceso en sede administrativa, hizo referencia a la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013 de 3 de junio, que anuló obrados hasta la Resolución Determinativa N° 17-00706-11, disponiendo que la Administración Tributaria, emitía una nueva Resolución Determinativa en consideración a la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008, que a su vez revocó la Resolución Administrativa N° 361/95 que otorgó la exención del IUE a la Fundación Agrocapital; Resolución Jerárquica que al ser impugnada vía demanda contenciosa administrativa, fue declarada improbadamente mediante Sentencia N° 485/2016, manteniéndola firme y subsistente; y, ante la interposición de una Acción de Amparo Constitucional por parte de la Administración Tributaria, contra la referida Sentencia, le fue negada la tutela.

Posteriormente y agotadas las vías de impugnación, la Administración Tributaria emitió una nueva Resolución Determinativa N° 171839000191, que estableció de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente, correspondientes al IUE de la gestión 2007, determinando un adeudo tributario de UFV 4.283.331.

Al respecto, la instancia jerárquica observó que en la nueva Resolución Determinativa, la Administración Tributaria, describió el procedimiento de determinación realizado, así como las observaciones que dieron lugar a la Vista de Cargo, además de la valoración de las pruebas y alegaciones de descargo presentadas por el sujeto pasivo y con relación a la exención del IUE y la vigencia de la Resolución Administrativa N° 361/95, invocadas por el contribuyente, señaló que dentro del proceso de fiscalización se pudo observar que en la gestión sujeta a revisión, el contribuyente destinó parte de las utilidades obtenidas (excedentes), a la cancelación de primas, contraviniendo lo dispuesto por el art. 49 de la Ley N° 843, modificado por el art. 2 de la Ley N° 2492 y el art. 5 del Decreto Supremo (DS) N° 24051, lo que evidenciaría que la Fundación Agrocapital, no estaba cumpliendo los requisitos y las condiciones establecidas en la



normativa, respecto a la resolución de exención y sus estatutos para mantener y gozar de tal beneficio y que si bien era cierto que el sujeto pasivo, cumpliendo con las condiciones exigidas por la normativa vigente en ese tiempo, obtuvo la Resolución Administrativa N° 361/95, la exención declarada en ese acto administrativo respecto del IUE, estuvo vigente hasta el 4 de agosto de 2003, fecha en la que se publicó la Ley N° 2493, cuyo Reglamento, la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, en su art. 4-I, dispuso que aquellos contribuyentes que en ese momento gozaban de la exención dispuesta por el art. 49 de la Ley N° 843 y cumplan con las nuevas condiciones establecidas por el art. 2 de la Ley N° 2493, no necesitaban tramitar nuevamente su reconocimiento; empero, el parágrafo II, dispuso de manera expresa, la abrogatoria de todas aquellas resoluciones de exención que no se ajustaban a las nuevas condiciones establecidas por el art. 2 de la Ley N° 2493, a partir de la vigencia de esta; por ello, estableció que la Resolución Administrativa N° 152/2008, revocó al contribuyente la exención concedida, advirtiendo además, actividad de intermediación y comercial, razón por la cual, concluyó que incumplió con los requisitos y condiciones para poder continuar gozando de la referida exención.

Finalmente, refirió que producto de las acciones de fiscalización, verificación, control e investigación, la Administración Tributaria, determinó el incumplimiento de los requisitos y condiciones para gozar del referido beneficio, por lo que emitió la Resolución Administrativa N° 158/2008, que revocó la exención conferida, misma que se encontraría vigente y se presume legítima mientras no sea declarada su nulidad judicialmente, conforme lo dispuesto en el art. 65 de la Ley N° 2492.

En base a ello, la Resolución Jerárquica impugnada y revisando la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0682/2013, que anuló obrados hasta la Resolución Determinativa y que fruto de ello la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa, de cuyo contenido se hizo referencia precedentemente, advirtió que dicha Resolución Jerárquica, estableció que la Administración Tributaria no debió determinar deuda tributaria alguna, mientras no obtenga un fallo definitivo respecto a si el contribuyente ya no gozaba de la exención, acción que podría efectuar plenamente si obtuviera un fallo definitivo que confirme la Resolución Administrativa N° 152/2008, que retiró el beneficio de exención del sujeto pasivo, razones por las que anuló obrados para que la Administración Tributaria, emitiera una nueva Resolución Determinativa, en consideración a la firmeza de la Resolución Administrativa señalada.

Empero, advirtió que la Administración Tributaria, no cumplió con lo establecido en la Resolución Jerárquica mencionada, contraviniendo los arts. 108-I núm. 4 y 214 del CTB, limitándose a señalar que la Resolución Administrativa N° 152/2008 que revocó la exención del IUE de la Fundación Agrocapital, se encuentra vigente y se presume legítima, sin aportar documentos que acrediten que esta habría adquirido firmeza; tampoco consideró que dicho aspecto fue precisamente el que motivó la nulidad dispuesta, ni que la controversia respecto a la validez de la Resolución Administrativa señalada, subsistiría con la presentación del recurso de apelación interpuesto ante el Juez Administrativo, Coactivo Fiscal y Tributario N° 1, conforme acreditó el sujeto pasivo.

En ese entendido, respecto a la aplicación del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, en base al que, la Resolución Administrativa N° 152/2008 dejó sin efecto la exención del IUE otorgada a Fundación Agrocapital,



estableció que dicho aspecto era parte de la controversia que la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, se encontraban sustanciando en sede judicial, cuyo resultado, recién permitiría a la Administración Tributaria, fundamentar los reparos tributarios establecidos, no correspondiendo a esa instancia jerárquica, emitir criterio al respecto.

En base a todo lo señalado, se observa que, las razones de la Autoridad Jerárquica que sustentaron su determinación de anular obrados hasta la Resolución Determinativa N° 171839000191, son claras y se fundamentan esencialmente en la necesidad de la existencia de un acto administrativo firme, que determine la revocatoria del beneficio de la exención tributaria otorgada al sujeto pasivo y mientras ello no ocurra, por encontrarse pendiente de determinación a través de un proceso judicial, la Administración Tributaria no podía establecer de oficio las obligaciones impositivas del contribuyente, correspondientes al IUE.

Al respecto, es preciso mencionar, abundando sobre el tema, que con la finalidad de resguardar derechos fundamentales y garantías constitucionales de las partes que intervienen en un proceso o procedimiento judicial o administrativo, la CPE, establece el principio de impugnación en el art. 180-II, al disponer: "Se garantiza el principio de impugnación en los procesos judiciales", que implica que, todo procedimiento en el ámbito privado o público, debe prever un mecanismo para recurrir del acto o resolución que se considere lesivo a un derecho o interés legítimo de alguna de las partes a objeto que se restablezca o repare el acto ilegal u omisión indebida, demandado como agravio, en que hubiere incurrido la autoridad pública o privada. El debido proceso como instituto jurídico que garantiza el respeto de derechos fundamentales y garantías constitucionales de las partes que intervienen en un proceso, contiene entre sus elementos al derecho de impugnación como un medio de defensa.

Por lo que, a través de la impugnación de un acto judicial o administrativo, se pretende la modificación, revocación o sustitución, por considerar que ocasionó un agravio a un derecho o interés legítimo.

En materia administrativa, el fundamento de la impugnabilidad, sostiene Agustín Gordillo, se encuentra en: "A más de las características enunciadas cabe agregar, a nuestro juicio, la de la indispensable impugnabilidad del acto, en este caso tanto de los actos de gravamen como favorables o ampliatorios de derechos. En efecto, es ínsito a su calidad de acto productor de efectos jurídicos directos, que tales efectos puedan ser controvertidos por el interesado mediante la interposición de recursos administrativos o judiciales. El acto en sí mismo "irrecusable" no existe en un Estado de Derecho, salvo la sentencia judicial que con autoridad de cosa juzgada cierra definitivamente una cuestión. Si se reconoce al acto administrativo presunción de legitimidad, exigibilidad e incluso ejecutoriedad en algunos casos, esas potestades deben ir acompañadas de los medios para que el individuo pueda cuestionar y discutir eficazmente la validez o el mérito del acto que lo perjudica. Desde un punto de vista positivo, cabe también recordar que es parte de la garantía constitucional de la defensa en juicio de la persona y de los derechos (art. 18) el poder defenderse tanto en sede administrativa como judicial de los actos que lesionan su persona o sus derechos. La impugnabilidad se da ante la propia administración y especialmente ante el Poder Judicial, con recurso en algunos casos a instancias supranacionales o internacionales"; donde resulta que la impugnación de un acto -en este caso administrativo- se constituye en un medio de defensa contra la administración que viene a ser el Estado.



Consiguentemente, al existir un proceso pendiente de resolución cuya finalidad es la anulación de la Resolución Administrativa N° 152/2008, que revocó la Resolución Administrativa N° 361/95, que otorgó la exención al contribuyente, es correcta la determinación de la instancia jerárquica, al disponer la nulidad de obrados hasta la Resolución Determinativa N° 171839000191, a efectos de que la Administración Tributaria, emita una nueva Resolución considerando la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008, conforme ya fue dispuesto mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013, no observándose vulneración de norma alguna; pues, no obstante, el parágrafo II del art. 4 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, referida a la exenciones obtenidas antes de la vigencia de la Ley N° 2493, sea de aplicación obligatoria para la Administración Tributaria, no es evidente que la Resolución Administrativa N° 361/95 de 10 de octubre de 1995, ya no tenga vigencia, aspecto que se decidirá en la instancia judicial donde se encuentra sustanciándose tal extremo.

Por otro lado, tampoco es evidente la falta de congruencia de la Resolución Jerárquica impugnada, en sentido que no se habría pronunciado sobre lo establecido en la Resolución Normativa de Directorio N° 10-030-05, que sirvió de sustento para la emisión de la Resolución Determinativa N° 171839000191; y sobre los motivos por los cuales debe o no aplicarse dicha normativa dentro del caso, dejando en suspenso cual es el criterio de la autoridad al respecto, creando vicios que afectan al debido proceso, al derecho a la defensa y la tutela judicial efectiva; como se tiene referido precedentemente, se conocen claramente las razones de la instancia jerárquica que precisamente tienen que ver con la imposibilidad de la aplicación de la Resolución N° 152/2008, entre tanto, no sea declarada firme en el proceso judicial en el que se sustancia; lo cual no quiere decir de ninguna manera que la instancia jerárquica desconozca las previsiones de la Resolución Normativa de Directorio señalada y no niega que su cumplimiento sea obligatorio; empero, de manera correcta, pone en primer plano, el respeto y la prevalencia de los derechos del sujeto pasivo, al disponer que primeramente se determine la firmeza de la Resolución Administrativa N° 152/2008, antes de proceder a la determinación de las obligaciones impositivas del sujeto pasivo, no siendo correcto lo afirmado por la Administración Tributaria, en sentido que, no es necesario hacer uso de una Resolución Administrativa que establezca la revocatoria de la exención, sino que la normativa tributaria determinó su abrogación automática a partir de la Ley N° 2493; toda vez que, si bien, el art. 4-I de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0030-05, dispone que "...aquellos contribuyentes que actualmente gozan de la exención dispuesta por el art. 49 de la Ley N° 843 y cumplan con las nuevas condiciones establecidas por el art. 2 de la Ley N° 2493, no necesitan tramitar nuevamente su reconocimiento ante el Servicio de Impuestos Nacionales" y en el parágrafo II de la misma norma, dispuso la abrogatoria de todas las resoluciones de exención que no se ajustan a las nuevas condiciones establecidas por el art. 2 de la Ley N° 2493, a partir de la vigencia de esta última; norma en la que se basó la Administración Tributaria para la emisión de la Resolución Administrativa N° 152/2008, no es menos evidente lo ya reiterado, dicha Determinación está siendo sometida a una dilucidación vía instancia judicial, que ejerce un control judicial de la legalidad del referido acto administrativo, de forma independiente, imparcial y especializado que revisa el acto administrativo cuestionado mediante un procedimiento contradictorio, a los fines de garantizar los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados; pues, todos



los actos de la administración pública, pueden ser revisables por la jurisdicción judicial, si así lo dispone la normativa especial.

Al respecto, el debido proceso tiene tres perspectivas, de un lado se trata de un derecho en sí reconocido a todo ser humano; de otro, es una garantía jurisdiccional a favor de toda persona para asegurar el ejercicio de sus derechos en las instancias administrativas, jurisdiccionales o especiales; y por último, es un principio procesal, que regula el trámite de los procesos, cuyos elementos configurativos han sido determinados por la vasta jurisprudencia constitucional, que a través de la SC 1057/2011 -R de 1 de julio, ha establecido que: "De acuerdo a lo establecido por la Constitución Política del Estado y los Pactos Internacionales, se puede establecer el siguiente contenido de la garantía del debido proceso: a) Derecho a la defensa; b) Derecho al juez natural; c) Derecho a ser asistido por un traductor o intérprete; d) Derecho a un proceso público; e) Derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo razonable; f) Derecho a recurrir; g) Derecho a la legalidad de la prueba; h) Derecho a la igualdad procesal de las partes; i) Derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable; j) Derecho a la congruencia entre acusación y condena; k) La garantía del non bis in ídem; l) Derecho a la valoración razonable de la prueba; ll) Derecho a la comunicación previa de la acusación; m) Concesión al inculpado del tiempo y los medios para su defensa; n) Derecho a la comunicación privada con su defensor; y, o) Derecho a que el Estado le otorgue un defensor proporcionado por el Estado cuando el imputado no tuviera medios o no nombrare un defensor particular."(las negrillas son nuestras).

Finalmente, la Sentencia N° 485/2016 de 7 de noviembre de 2016, emitida dentro de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por el SIN contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0682/2013, estableció: "Conforme los criterios doctrinales, constitucionales y legales desarrollados en el punto anterior, la Resolución impugnada es correcta ya que realiza una interpretación conforme al derecho y garantía del debido proceso y el principio de seguridad jurídica reconocidos por la Constitución Política del Estado, plasmados en los principios del procedimiento administrativo, pues una RA que no alcanzó la validez de cosa juzgada material y formal no puede dar origen a un otro proceso de fiscalización cuando para que el mismo sea iniciado debe tenerse certeza de si la exención fue revocada o no, en los hechos se está cobrando por un periodo del que no se sabe si le corresponde o no la exención, al no contar con determinación firme por estar impugnada en la vía judicial, acto que vulnera el debido proceso en su componente de derecho a la defensa, pues solo puede ejecutarse una resolución que esta ejecutoriada así se entiende del mandato contenido en los arts. 115.II, 117.I de la Constitución Política del Estado recogidos por los arts. 131 de la Ley 2492, 4 inc. c) e i), 51.I, 54 y 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Las presunciones de legalidad, legitimidad y ejecutoriedad de la RA 152/2008 en que sustenta su demanda la AT, por la que en su criterio puede realizar la verificación y fiscalización que dio lugar al presente proceso; sin embargo dicha Resolución, como se ha explicado ampliamente fue impugnada por el contribuyente en sede administrativa y luego en sede judicial y a la fecha aún no concluye el proceso, motivo por el cual las presunciones invocadas no son aplicables y no pueden sustentar lo actuado en el presente proceso, más si conforme al orden legal y constitucional la acción judicial tiene efecto suspensivo y la imposición de una sanción en la vía administrativa, no puede tener como base un



acto administrativo que no tiene el carácter de cosa juzgada material".

Consiguentemente, en base a la fundamentación precedentemente efectuada en el marco de la congruencia con los argumentos fácticos emitidos por la Administración Tributaria, permite concluir que la AGIT dispuso de manera correcta la nulidad de obrados hasta la Resolución Determinativa incluso, a efectos de que la administración Tributaria corrija los yerros a los que hizo referencia de forma precisa en la Resolución Jerárquica impugnada, por lo que corresponde confirmar esa determinación, en virtud a la prevalencia de los derechos del sujeto pasivo.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 2-2) y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 en relación a la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, declara: IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 44 a 50, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Rosmery Villacorta Guzmán, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2482/2018 de 3 de diciembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

