



**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y**  
**ADMINISTRATIVA PRIMERA**  
**SENTENCIA N° 13**  
**Sucre, 26 de marzo de 2019**

**Expediente** : 260/2016 - CA  
**Demandante** : Empresa Minera Jathun Orcko S.R.L.  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo  
**Resolución Impugnada:** Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ  
0842/2016 de 24 de julio  
**Magistrada Relatora** : María Cristina Díaz Sosa

**VISTOS:** La demanda contenciosa-administrativa de fs. 34 a 53 vta. y memorial de subsanación de fs. 81 a 84, presentados por la Empresa Minera Jathun Orcko S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 842/2016 de 24 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la providencia de admisión de fs. 85, la contestación de fs. 158 a 171, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

**I.1. Fundamentos de la demanda.**

**A) Inobservancia del Derecho a la Defensa y al Debido Proceso**

El demandante manifiesta que, de forma clara y contundente, expuso ante la ARIT Chuquisaca y posteriormente ante la AGIT, la violación al derecho a la defensa y al debido proceso por parte de la Administración Tributaria (AT), quien procedió a desestimar las pruebas de descargo presentadas a la Vista de Cargo, infundadamente y sin valorarlas, empero las instancia de alzada y jerárquica procedieron a desestimar el agravio expuesto, pese a que la Resolución Determinativa (RD) expresamente observó que no precisó en qué medida le favorece o que es lo que se pretende probar con la prueba aportada, y señaló que con la simple entrega de la documentación se pretendería una segunda revisión u opinión de la autoridad que emitió la Vista de Cargo.

Considera alarmante que la AT exprese tales ideas y que estas sean confirmadas por las instancias de impugnación, pues con ello se pretende que el contribuyente cumpla con sus atribuciones establecidas en el art. 21 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB), y que al momento de la presentación de descargos además los explique o desglose, sin considerar que al ser un proceso administrativo el

contribuyente no está obligado a contratar una defensa técnica y que los principios ético morales reconocen al AMA QUILLA, no seas flojo, siendo obligación de la AT y no del contribuyente, realizar una valoración adecuada de los descargos, y tomar en cuenta el art. 69 de la Ley N° 2492 CTB que establece la presunción a favor de contribuyente, sobre la base de los principios de Buena Fe y Transparencia, debiendo la AT verificar, controlar y demostrar conforme el Principio de Verdad Material reconocido por el art. 4 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que efectivamente el contribuyente actuó en inobservancia a la norma.

Señala que la AT falsamente aseveró que valoró todos los descargos, para luego aseverar en la RD que no recibieron toda la prueba exigida, siendo que toda la prueba extrañada se encuentra en antecedentes, por haberla presentado oportunamente, lo que respalda su denuncia de no revisión de documentación.

Aclara que al denunciar la vulneración al debido proceso y derecho a la defensa, reclama el que no se hayan valorado de forma individualizada, clara y explícita todos los medios de prueba ofrecidos, inobservando las las Sentencias Constitucionales 685/2002-R de 11 junio, 0293/2011-R de 29 de marzo, 0999/2003 -R de 16 de julio, 902/2010 -R y 1804/2011-R de 7 de noviembre, que establecen que la valoración razonable de la prueba resulta aplicable al caso presente, con todos sus principios, por tratarse de un proceso administrativo de naturaleza sancionatoria, aspecto que no fue considerado en la resolución que se impugna, evidenciándose una contundente violación al derecho a la defensa, consagrado en el art. 115 de la Constitución Política del Estado (CPE).

## **B) Inobservancia de la Verdad Material**

1. Invocando doctrina que desarrolla la Verdad Material, refiere que la Autoridad de Impugnación Tributaria, al ser parte de la Administración Pública, debe actuar dentro de los parámetros de este principio, incluso de manera oficiosa, con el fin de alcanzar el conocimiento de la verdad material superando las restricciones cognoscitivas que pueden derivar en una verdad formal presentada por las partes.

A partir de ello, le resulta inentendible que la AGIT, violando el Principio de Verdad Material reconocido en el art. 4 inc. d) de la Ley N° 2341 LPA, desestime los argumentos esgrimidos en sus alegatos o decida no resolverlos, ya que precisamente en resguardo de este principio la autoridad administrativa tiene el deber de ir más allá de lo que el contribuyente aporte o pruebe, pues no se aplica el principio de congruencia que rige para el juzgador y los partes civiles con sus



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

pretensiones, sino que al referirnos a actos administrativos debe primar la averiguación de la verdad material y no buscar óbices para la misma, violando con ello el derecho a la defensa y al debido proceso.

**2.** Acusa la inobservancia de la búsqueda de la verdad material, pues en virtud a las amplias facultades que asisten a la AT, ARIT y AGIT, y en aplicación del art. 76 de la Ley N° 2492 CTB, le correspondía en este caso a la AT demostrar que realmente la empresa no cumplió adecuadamente con sus obligaciones impositivas, por lo que debió ejercer sus facultades de verificación y fiscalización, para mostrar este incumplimiento; no habiendo generado información o documentación contundente que evidencie la determinación que formula, no habiendo verificado la verdad material en los rubros: Ingresos (Cuenta de Venta de Concentrados, Otros ingresos no declarados), Gastos ( Gastos no vinculados con la actividad gravada por falta de respaldo, gastos que no corresponden a la gestión revisada, Gastos sin documentación de respaldo, Gastos de cuentas de Regalía Mineras no pagadas, diferencia en la cuenta de sueldos y salarios por falta de respaldo, otros gastos) , al no haber generado información contundente ni analizado las pruebas de descargo.

**3.** En relación a las observaciones a la cuenta de venta de concentrados, manifiesta que la AGIT pretende justificar la revisión superficial que realiza la AT a partir de la carga de la prueba, cuando esta sin haber analizado a profundidad la verdad de los hechos, establece deudas tributarias sin considerar la verdad material y el art. 10 del DS N° 25465, que establece que los gastos de realización consignados en la DUE deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal, habiendo interpretado la AT que la única forma de acreditarlas es mediante los contratos correspondientes, empero, pese a que presentó los contratos requerido con las liquidaciones finales y las DUE, la AT posteriormente cambió su observación señalando que la sola presentación de los contratos sin la exposición de documentación respaldatoria como los comprobantes contables, libros mayores, y otros, no desvirtúan los cargos atribuidos al contribuyente; evidenciando la arbitrariedad de sus actuaciones, al cambiar los requisitos exigidos, generando vulneración al debido proceso.

Asimismo, refiere que la AT menciona que se habría verificado la información de la cuenta venta de concentrados y la documentación obtenida de terceros, pero sin especificar cual el origen y contenido de la alegada información de terceros, violando una vez más el debido proceso y el derecho a la defensa por falta de fundamentación, impidiéndole además verificar la fiabilidad de la información utilizada por la AT y

generando incertidumbre respecto a la legalidad de las actuaciones administrativas.

**C) Arbitrario rechazo a las pruebas que respaldan los ingresos a Cuentas Bancarias.**

Alega que la AT, desestimó las pruebas que respaldan los ingresos bancarios observados, habiendo aclarado este aspecto incluso en sus recursos de alzada y jerárquico, donde nuevamente se ratificaron las observaciones de la AT sobre dos contratos privados de préstamos de dinero suscritos con un particular, debido a un error en el C.I. del Acreedor, pues el contrato registra como extensión Potosí y la AT afirma que el C.I. tiene como extensión Chuquisaca, pero sin considerar que se trata de un documento privado con reconocimiento de firmas y rúbricas, por lo que para desconocer su contenido debió declararse su nulidad judicialmente como dispone el art. 399 I. y II. del Código de Procedimiento Civil, por lo que al desconocer estos documentos que acreditan los préstamos e ingresos a las cuentas observadas, se vulneró el derecho al debido proceso, no habiéndose justificado los cargos de la AT, existiendo amplia doctrina precedente que señala que los simples abonos no hacen prueba de ingresos, conforme lo señala la Resolución Jerárquica AGIT-RJ-1133/2014 de 5 de agosto, concordante con lo previsto en el art. 4 de la Ley N° 843 que establece las condiciones específicas para que se perfeccione el hecho imponible.

Agrega que la resolución impugnada asume que los abonos a las cuentas provienen de la venta de mineral o prestación de servicios, por eso los considera ingresos, empero no demuestra el perfeccionamiento del hecho generador como lo dispone la norma, más aún cuando la empresa demostró que estos recursos provienen de préstamos acreditados con contratos y documentación contable, situación que conlleva la anulación de obrados incluso hasta la Vista de Cargo, en la que arbitrariamente se determinaron tributos sobre ingresos inexistentes, demostrando la tergiversación de la verdad y el incumplimiento del trabajo de los fiscalizadores por falta de pericia e inobservancia de los principios establecidos en el art. 232 de la CPE.

**D) Impertinente desestimación de pruebas respecto a préstamos de dinero.**

Tras citar consideraciones doctrinales sobre la apreciación de la prueba y la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/0244/2009 de 13 de julio, refiere que la AT infundadamente desconoció los préstamos que le otorgaron terceras personas, a partir de observaciones a los registros contables, sin considerar que esta situación ya fue sancionada, y no



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

debió influir en la valoración de las notas fiscales presentadas para acreditar los gastos realizados y el derecho al crédito fiscal.

Alega además que el hecho de que su acreedor, fuera a la vez su contador, no desvirtúa su condición de acreedor, quien efectuó un préstamo coyuntural a la empresa, habiéndose interpretado incorrectamente el origen del dinero por haberse consignado "comercialización de minerales", situación que muestra que el acreedor obtuvo ese importe debido a la comercialización de minerales de su propiedad, y no que el préstamo se realizaba con ese propósito, demostrando además con ello el origen legal del dinero prestado; aspecto que la AT pretendió desconocer, buscando argumentos absurdos para invalidar la transacción de forma contraria a la ley y en detrimento de los derechos de la empresa.

Invocando el Principio de Verdad Material, sus alcances y elementos, señala que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus decisiones, adoptando las medidas probatorias necesaria para este fin, aún no hubieran sido propuestas por los administrados, lo que en el caso de autos no ocurrió, por cuanto la AT, en todas las pruebas ha buscado óbices de orden formal para no valorarlas adecuadamente vulnerando derechos constitucionales y el principio de verdad material, previsto en el art. 180 de la CPE y el art. 4 inc. d) de la Ley N° 2341 LPA, al no considerar cada uno de los cargos establecidos arbitrariamente en su contra, y al realizar una valoración subjetiva, cuando al resolver la impugnación cuestiona infundadamente la veracidad de los contratos de préstamo.

**E) Vicios que ameritan la anulabilidad de la Vista de Cargo.**

Sostiene que procede la anulabilidad de la Vista de Cargo, debido a que determina la existencia de ingresos no declarados, basándose solamente en depósitos a las cuentas de la empresa, sin que se hubiera acreditado la venta o servicio prestado como origen para el perfeccionamiento del hecho imponible, ni se tienen argumentos que respalden el origen de la deuda, correspondiendo disponer la anulación del acto administrativo conforme lo dispone el art. 36 -II de la Ley N° 2341 LPA aplicable supletoriamente en virtud de los arts. 74 y 201 de la Ley N° 2492 CTB, correspondiendo emitir una nueva Vista de Cargo que cumpla con lo dispuesto en el art. 96 I. de la misma Ley.

Indica que otro aspecto que conlleva la anulación de obrados, es el contenido del Informe de Conclusiones cursante de fs. 3124 a 3140, que establece la necesidad de corregir los errores aritméticos sobre el cálculo del monto del tributo omitido que asciende a 792.872.- y subsanar los vicios que adolece. Sin embargo en el Dictamen posterior, no se

considera este aspecto, siendo que los errores aritméticos no pueden considerarse subsanables, por ser una cuestión de fondo, no habiendo sido atendida esta observación por ninguna instancia posterior.

## **I.2. Petitorio.**

Concluye solicitando se declare PROBADA la demanda, y en consecuencia se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2016 de 25 de julio, disponiéndose la nulidad hasta el vicio más antiguo, como es la Vista de Cargo.

## **II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 23 de febrero de 2017, cursante de fs. 158 a 171, argumentando lo siguiente:

1. En relación a la vulneración al derecho a la defensa y debido proceso, señala que no existe indefensión cuando se tiene conocimiento del proceso y se actúa en igualdad de condiciones, habiendo referido el demandante que se desestimaron las pruebas presentadas, pero sin especificar qué pruebas fueron desestimadas o no valoradas, no siendo suficiente expresar su desacuerdo con la resolución impugnada.

Agrega que sobre este aspecto ya se pronunció en su recurso jerárquico, donde habiendo considerado el debido proceso como derecho reconocido constitucionalmente, a momento de fundamentar su resolución valoró los antecedentes administrativos, evidenciando que la nota de presentación de descargos a la Vista de Cargo, no contiene ningún argumento que permita evidenciar las razones o fundamentos bajo los cuales dicha documentación desvirtúe las observaciones de la AT, no obstante, la RD en su título "Análisis del Servicio de Impuestos Nacionales a los descargos presentados", efectuó el análisis de los descargos presentados por el contribuyente, asimismo en el numeral I "Sobre la formulación de Descargos por Escrito", efectuó un análisis de lo manifestado por el contribuyente en su nota de descargos a la Vista de Cargo, e ingresó al análisis de los descargos planteados, lo que permite evidenciar que procedió a la valoración de los mismos, no siendo procedente la falta de valoración acusada y en consecuencia no se advierte la vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa.

Respecto a la vulneración a otros derechos constitucionales, indica que revisado el proceso, pudo establecer que el recurrente fue parte activa del mismo, tuvo conocimiento de todo lo actuado y le asistió la posibilidad de presentar prueba en todo momento, lo que demuestra que no hubo lesión a sus derechos a la legítima defensa, seguridad jurídica o



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

a debido proceso, habiéndose desarrollado un proceso justo y equitativo, que cumplió con el debido proceso.

**2.** Sobre la denuncia de inobservancia a la verdad material, manifiesta que si bien reconoce la aplicación de este principio en el ámbito administrativo, conforme la Sentencia Constitucional 0173/2012 de 14 de mayo, no puede desconocerse la existencia de límites para su observancia, como el derecho a la defensa de la otra parte, dado que la etapa de revisión no puede constituirse en una nueva instancia donde se pretenda regularizar la negligencia de las partes procesales que no adjuntaron la misma en etapa de admisión, velando esta instancia porque no existan vicios que hubiesen provocado indefensión del sujeto pasivo, en respeto al principio de congruencia, habiendo verificado que en ninguna instancia anterior se vulneró o agravió al ahora demandante.

Tras realizar una exposición de las actuaciones desarrolladas en sede administrativa, refiere que la AT efectuó en la RD el análisis de los descargos presentados por el sujeto pasivo en los títulos "Sobre la formulación de Descargos por Escrito" y "Sobre la prueba documental anexada", evidenciándose que los comprobantes de ingresos, liquidaciones finales, facturas de importación y demás documentación presentada por el contribuyente en relación a las observaciones a la "Cuenta Venta de Concentrados" y a los "Ingresos Bancarios no respaldados", fue oportunamente valorada, transcribiendo a continuación la valoración contenida en la RD.

**3.** En cuanto a la inobservancia a la verdad material en el proceso de determinación, refiere que la observación de la AT en relación a los ingresos por exportación, emerge de la diferencia identificada entre el importe obtenido de las DUE recabadas de la Aduana Nacional y facturas de exportación que reflejan ventas de mineral por un valor total de Bs. 4.381.489,83.-, importe que no coincide con el declarado en los Estados Financieros, donde se registran ventas por Bs. 3.361.721,16.-, habiendo el contribuyente presentado como descargo las liquidaciones finales de los lotes observados que muestran la deducción de los gastos de realización y refinamiento, para cuyo respaldo se presentó el "Contrato de compra venta de concentrados de Zinc/Plata", mismo que se encuentra firmado únicamente por el representante legal del contribuyente y no por la empresa compradora de minerales, no correspondiendo a esa instancia ingresar a verificar la validez o no del mismo, sino establecer si las deducciones se encuentran sustentadas documentalmente.

Por lo que al no haber presentado el contribuyente mayores descargos a efecto de desvirtuar la observación, ya que el contrato por sí solo no sustenta las deducciones y diferencias encontradas, no existen mayores elementos a considerar que le permitan establecer la inexistencia de la observación, correspondiendo confirmar lo determinado en la instancia de alzada.

**4.** Finalmente en relación a las denuncias de inobservancia a la verdad material por desestimación y no valoración de la prueba, señala que el demandante nuevamente omite identificar que aspectos desvirtúan la prueba supuestamente no valorada, habiendo efectuado la AT un análisis minucioso de toda la prueba presentada, en la Resolución Determinativa, no existiendo expresión de agravios que le hubiesen provocado indefensión, pues no explica cómo se le privó de asumir defensa, ni mucho menos qué pruebas no fueron valoradas, cuando contrariamente asumió plena defensa tanto en sede administrativa como instancias de impugnación, por lo que invocando las Sentencias Constitucionales N° 229/2014 de 15 de septiembre, 0099/2012-RCA de 6 de julio, 733/2014-AAC de 15 de abril, al no haberse establecido en qué vertiente o dimensión se ha vulnerado el debido proceso, se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2016 de 25 de julio, que fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso.

## **II.2. Petitorio**

Concluye solicitando, se declare IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2016 de 25 de julio, emitida por la AGIT.

## **III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES**

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

**III.1** El 7 de agosto de 2014, se notificó a la Empresa Minera Jathun Orcko SRL con la Orden de Fiscalización N° 14990100157, dando inicio a la fiscalización del Impuesto a las Utilidades de las Empresas – Sector Minero (IUE) correspondiente a la gestión fiscal que inicia en octubre 2008 a septiembre 2009, requiriendo la presentación documentación pertinente dentro del plazo otorgado.

**III.2** Como resultado de la fiscalización efectuada, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo CITE: SIN/GDPTS/DF/SFE/VC/00029/2015, que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

estableció en contra del sujeto pasivo una deuda tributaria preliminar de Bs. 2.719.927.-, que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales; otorgando además el plazo de treinta días para la presentación de descargos.

**III.3** El 30 de abril de 2015, dentro del plazo otorgado, el contribuyente ofreció pruebas de descargos a la Vista de Cargo. Posteriormente, la AT emitió y notificó la Resolución Determinativa N° 17-0000708-15, resolviendo determinar de oficio y sobre Base Cierta la deuda tributaria de UFV's 828.048.-, multa por sanción por omisión de pago por UFV's 527.710.- y multas por contravenciones que ascienden a UFV's 5.500.-

**III.4** Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0082/2016 de 7 de abril, que dispuso Confirmar la Resolución Determinativa. Ante esta determinación, el contribuyente interpuso Recurso Jerárquico, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2016 de 25 de julio, que a su vez, resolvió CONFIRMAR la Resolución de Alzada., manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa.

#### **IV. 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, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo, que reviste las características de juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control de legalidad sobre los actos realizados en sede administrativa.

Consecuentemente, se establece que el objeto de la controversia dentro del presente proceso, radica en determinar: **1)** Si la AT vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso del sujeto pasivo, por no haber valorado la prueba presentada como descargo a la Vista de Cargo; **2)** Si en el desarrollo del proceso administrativo e instancias de impugnación existió inobservancia del Principio de Verdad Material; **3)** Si se rechazaron injustificadamente las pruebas presentadas en relación a los abonos en las cuentas de la empresa provenientes de préstamos de dinero. **4)** Si el procedimiento de determinación se encuentra viciado de nulidad por incumplir los requisitos establecidos en el art. 96 de la Ley N° 2492 CTB, y existir error insubsanable en el cálculo de la deuda tributaria.

## V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO Y ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

De acuerdo a la problemática planteada, se realiza una interpretación desde y conforme a la Constitución Política del Estado, el bloque de constitucionalidad y las normas ordinarias aplicables al caso concreto; en ese marco, se tiene lo siguiente:

### V.1. De la vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso

Los arts. 115-II y 119-II de la Constitución Política del Estado (CPE), propugnan como garantías jurisdiccionales el derecho a la defensa y al debido proceso, que a su vez tiene como elemento la motivación de las resoluciones, entendiéndose a partir del criterio desarrollado en la Sentencia Constitucional 0871/2010-R de 10 de agosto, que la omisión valorativa de prueba, vulnera de manera directa el derecho a la motivación como elemento configurativo del debido proceso.

En el ámbito tributario, los derechos al debido proceso y a la defensa, se encuentran reconocidos en el art. 68 num. 2), 6) y 7) de la Ley 2492 CTB, mismo que prevé como derechos del sujeto pasivo; "...a que la administración tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas..."; "al debido proceso..."; y a "formular y aportar, en la forma y plazos previstos..., todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución".

Asimismo, el art. 99-II. de la Ley N° 2492 CTB, prevé: "II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, **fundamentos de hecho y de derecho**, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. **La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.**"; disposición complementada con el parágrafo I. núm. k y m del art. 7 de la RND 01-0005-13 "Reglamento a la aplicación operativa del Procedimiento de Determinación", que refiere: "I. La Resolución Determinativa deberá contener como requisitos mínimo lo siguiente: (...) k. **Hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten cada observación determinada y la norma específica infringida** (fundamentos de hecho y de derecho) que respalden las observaciones que dieron origen al monto de la deuda tributaria.; (...) m. **Relación de las pruebas de descargo, alegaciones, documentación e información presentadas por el sujeto pasivo y la valoración realizada** por la Administración Tributaria."; normativa que establece la obligación de la autoridad tributaria de valorar toda la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

prueba presentada por el sujeto pasivo, para desvirtuar o ratificar los cargos, bajo pena de nulidad. (las negrillas son nuestras)

En el caso de autos, el demandante acusa a la AGIT de validar las actuaciones de la AT, pese a que omitió valorar la prueba presentada como descargo a la Vista de Cargo, de forma individualizada, clara y explícita, habiendo con ello vulnerado su derecho a la defensa y al debido proceso; correspondiendo a esta instancia verificar la veracidad de esta denuncia.

A este efecto, de la revisión de obrados se tiene que una vez notificada la Vista de Cargo Nro. 15501200004 de forma personal al representante legal de la Empresa Minera Jathun Orcko, el 31 de marzo de 2015, el sujeto pasivo, mediante nota de 30 de abril de 2015, dentro de plazo legal, presentó descargos contra la Vista de Cargo, consistentes en "*Liquidaciones finales con los documentos de exportación*" y "*boletas de depósitos efectuados por prestatarios, comprobantes de ingreso de la empresa y contratos privados de préstamo suscritos con cada uno de ellos*", descargos cuya presentación fue reconocida en su integridad en la página 11 de la RD N° 17-000708-15, donde además se desarrolla el subtítulo "*I. Sobre la formulación de descargos por escrito*", cuyo contenido precisamente es objeto de reclamo por el ahora demandante, pues en este la AT, efectuando un análisis del contenido de la nota presentada, refiere principalmente que el sujeto pasivo no señaló en qué forma los descargos presentados desvirtuarían los cargos establecidos en la Vista de Cargo; fundamentos bajo los cuales aparentemente se habrían desestimado las pruebas presentadas sin valorarlas.

Sin embargo, continuando con la revisión de la Resolución Determinativa, se tiene que posteriormente, bajo el subtítulo "*II. SOBRE LA PRUEBA DOCUMENTAL ANEXADA*", la AT ingresó a analizar la prueba documental presentada de forma adjunta a la nota de 30 de abril de 2015, pues bajo el inciso "*A) Liquidaciones Finales con los documentos de exportación*" (fs. 3154 a 3157), entendiendo correctamente que la prueba fue interpuesta contra la observación a la "*Cuenta Venta de Concentrados*", estableció que esta documental ya fue presentada en instancia previa de determinación ante el Departamento de Fiscalización, como se evidencia a fojas 86 a la 127 y nuevamente a fojas 144 a 194, 2553, 2571 y 2592, habiendo sido evaluada en su oportunidad y no existiendo mayor aporte de elementos demostrativos que permitan conducir a la modificación del reparo, no habiendo entregado el contribuyente los contratos que respalden las condiciones contractuales a efecto de verificar las liquidaciones finales de la venta de concentrados en el extranjero; añadiendo además que el requerimiento de estos contratos se realizó reiteradamente ya en fase de

determinación, habiendo el contribuyente presentado un contrato en fecha 30 de marzo de 2015 (cursante a fs. 2665 a 2667) que fue desestimado por no encontrarse firmado por el comprador; argumentos bajo los cuales rechazó los descargos y prueba adjunta, manteniendo por ende su observación.

Asimismo, bajo el inciso *"B) Ingresos Bancarios en la cuenta N° 176594-201-9 en Moneda Extranjera y cuenta N° 176594-001-6 en Moneda Nacional en el Banco Bisa S.A. que pertenecen a Empresa Minera Jathun Orcko S.R.L."*, (fs. 3157 a 3163) se efectúa el análisis de: dos contratos privados de Préstamo de Dinero de 1 de diciembre de 2008, con reconocimiento de firmas de 29 de abril de 2015; un contrato privado de Reconocimiento de Préstamo de Dinero de 10 de diciembre de 2008 y dos contratos de Préstamo de Dinero de 1 de diciembre de 2008, con reconocimiento de firmas de 29 de abril de 2015; donde además de identificarse aspectos incongruentes en el contenido de los contratos, se invalidó los mismos como prueba de descargo, por no contar con el respaldo de registros contables que cumplan las formalidades exigidas por Ley y por no reflejarse las deudas, presumiblemente asumidas por la empresa, en los Estados Financieros presentados, toda vez que la cuenta "Pasivo a Largo Plazo" o "Pasivo No Corrientes", que debió registrar los saldos de las deudas contraídas por periodos mayores a un año, consigna el valor "0".

Agrega además la AT, que los ingresos verificados en las cuentas observadas, no coinciden con los importes descritos en los contratos presentados, y que las demás documentación de descargo, adjuntada por el contribuyente, como "Comprobantes de Ingreso", "Comprobantes de Ingreso-Caja" y "Depósitos en efectivo", en primer lugar no se encuentra intervenida por Notario de Fe Pública, como dispone el art. 40 del Código de Comercio, en segundo lugar ya habría sido presentada y valorada previamente en fase de determinación (fs. 2675 a 2832), habiéndose establecido que no guardan congruencia con las fechas e importes de los ingresos observados; seguidamente, efectuando una verificación de los depósitos que suman el importe general observado de Bs. 1.312.986,85, refiere estos se efectuaron entre el 24 de octubre de 2008 y 31 de agosto de 2009, situación que no coincide con la fecha de los contratos presentados que datan del 1 y 10 de diciembre de 2008, y finalmente, realizando una confrontación de los documentos presentados como descargo y las observaciones a los ingresos bancarios, concluyó principalmente que: **1)** No se presentaron descargos sobre los depósitos efectuados desde el 24 de octubre de 2008 hasta el 21 de noviembre de 2008; **2)** Los depósitos realizados del 3 de diciembre de 2008 al 20 de marzo de 2009, coinciden con las fechas e importes observados, empero, no son validados porque los depositantes o



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

prestamistas se constituyen en personal subalterno de la empresa (Contador, Cajera), quien al efectuar los depósitos declararon que el origen del dinero es la comercialización de minerales, y no por concepto de préstamo de dinero, situación que genera duda y permite mantener su observaciones, desestimándose algunos otros depósitos por no ser pertinentes al no formar parte de los montos observados; **3)** Las deudas contraídas no se encuentran registradas en los Estados Financieros.

En virtud a lo precedentemente expuesto, resulta evidente que la AT valoró amplia y oportunamente la prueba presentada por el sujeto pasivo como descargo a la Vista de Cargo, explicando detalladamente las observaciones que recaen sobre cada una de ellas para su desestimación y efectuando incluso una confrontación de los medios probatorios aportados con los cargos deducidos a partir de la determinación, a efecto de graficar y mostrar cabalmente al sujeto pasivo, las incongruencias detectadas y las razones por las cuales considera que estos descargos no desvirtúan las observaciones contenidas en la Vista de Cargo; siendo falsos los argumentos invocados por el sujeto pasivo cuando refiere que se habría omitido valorar sus descargos, invocando solamente el contenido del título "*I. Sobre la formulación de descargos por escrito*", en el que como se evidenció precedentemente, solo se analizó y observó el contenido de la nota de presentación de descargos, habiendo procedido posteriormente la AT, en el título "*II. Sobre la prueba documental anexada*", a analizar de forma individualizada toda la documental de descargo aparejada a la referida nota, aspecto sobre el que el sujeto pasivo ha omitido deliberadamente referirse, en el afán de tergiversar los argumentos de la AT a su favor.

Del mismo modo corresponde señalar, que tanto la ARIT como la AGIT, en respuesta a la misma denuncia, tanto en la Resolución de Recurso de Alzada como en la Resolución de Recurso Jerárquico, evidenciaron la falsedad de los argumentos y acusación del sujeto pasivo, por cuanto habiendo revisado en su oportunidad el proceso y contenido de la RD, correctamente desestimaron el agravio invocado, señalando que la AT no omitió pronunciarse sobre los argumentos y la documentación presentada como descargo a la Vista de Cargo, sino que por el contrario hizo conocer al sujeto pasivo las razones por las cuales considera que las mismas no desvirtúan las observaciones emergentes de la fiscalización, motivo por el cual corresponde confirmar en este aspecto lo determinado en la instancia jerárquica, al no haberse evidenciado la acusada vulneración al derecho a la defensa y al debido proceso.

## **V.2. De la inobservancia al Principio de Verdad Material**

La Constitución Política del Estado que en su art. 180 - I. establece: “La jurisdicción ordinaria se fundamenta en los principios procesales de gratuidad, (...), **verdad material**, debido proceso e igualdad de las partes ante el juez”; y por su parte la Ley 2341 LPA, en su art. 4 prevé: “La actividad administrativa se regirá por los siguientes principios: (...) d) Principio de verdad material: **La Administración Pública investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil (...)**” . (las negrillas son añadidas)

Asimismo el art. 200 de la Ley 3092 dispone: “Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el Artículo 4° de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, de 23 de abril de 2002, a los siguientes: 1. Principio de oficialidad o de impulso de oficio. La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, (...); dichos procesos no están librados sólo al impulso procesal que le impriman las partes, sino que el respectivo Superintendente Tributario, atendiendo a la finalidad pública del mismo, debe intervenir activamente en la sustanciación del Recurso haciendo prevalecer su carácter impulsor sobre el simplemente dispositivo”.

Conforme se desprende de las normas transcritas, el procedimiento administrativo tributario se rige por el Principio de Verdad Material, correspondiendo, en este sentido, verificar las denuncias sobre su inobservancia, en el transcurso del proceso administrativo, habiendo identificado el demandante las siguientes tres situaciones en las que las instancias administrativas no habrían considerado este principio en su accionar.

### **a) Desestimación de argumentos expuestos en alegatos.**

El demandante acusa a la ARIT Chuquisaca de omitir valorar los argumentos vertidos en alegatos, pues considerar que como autoridad administrativa debió priorizar la búsqueda de la verdad material, habiendo sido convalidado este accionar por la AGIT en el epígrafe “IV.4.3. Sobre el agravio expresado en alegatos”.

Al respecto, corresponde previamente señalar que el demandante no expone de forma clara y precisa, cuáles serían los argumentos vertidos en alegatos, que no hubiesen sido considerados por la instancia de alzada y sobre los cuales solicita el pronunciamiento de este Tribunal, por lo que al no existir otro parámetro para resolver este agravio, se procederá a ejercer el control de legalidad sobre las situaciones descritas y los argumentos vertidos por la AGIT en el punto “IV.4.3. Sobre el agravio expresado en alegatos”, de su Resolución Jerárquica.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

A este efecto, es necesario referirnos al art. 210 - I. de la Ley N° 2492 CTB, que en relación a las facultades de las autoridades que conocen las impugnaciones en el ámbito tributario estableció: "**I. Los Superintendentes Tributarios tienen amplia facultad para ordenar cualquier diligencia relacionada con los puntos controvertidos.**

Asimismo, con conocimiento de la otra parte, pueden pedir a cualquiera de las partes, sus representantes y testigos la exhibición y presentación de documentos y formularles los cuestionarios que estimen conveniente, **siempre en relación a las cuestiones debatidas, (...)**". Asimismo, el art. 211 del mismo cuerpo legal prevé: "**I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.**" (las negrillas son añadidas)

Conforme el marco legal expuesto, se tiene que tanto la ARIT como la AGIT, se encuentran investidas con facultades suficientes para ordenar el diligenciamiento de pruebas de oficio en búsqueda de la verdad material en los proceso tributaria, siempre y cuando esta se realice sobre las cuestiones debatidas o las controversias puestas a su conocimiento, entendiéndose a partir de ello, que la búsqueda de la verdad material no puede conducirse de oficio a aspectos que no fueron reclamados oportunamente por el recurrente, pues en virtud al Principio de Congruencia, que se constituye en elemento configurativo del debido proceso, las instancias de impugnación tributaria, se encuentran limitadas a dilucidar y resolver en sus actuaciones, sólo aquellas cuestiones planteadas por los recurrentes en sus recursos de alzada y jerárquico, respectivamente.

En este entendido, de la revisión de antecedentes, se tiene que el sujeto pasivo en sus memoriales de interposición y subsanación de Recurso de Alzada, acusó a la AT de: **1)** Vulnerar el debido proceso al no valorar la prueba presentada e inobservar la verdad material, en las observaciones efectuadas a las liquidaciones finales con los documentos de exportación, los ingresos bancarios en la cuenta N° 176594-201-9 en Moneda Extranjera y 176594-001-6 en Moneda Nacional, y vulnerar el debido proceso; **2)** Vulnerar el derecho a la defensa y al debido proceso por desestimar pruebas de forma infundada; y **3)** No efectuar la devolución de la prueba aportada y restringir el acceso al expediente; sin embargo, en Audiencia de alegatos, el contribuyente, entre otros argumentos, señaló: "*Otro aspecto que observó la Administración a la Empresa es el relativo a los otros ingresos no declarados, la misma desconoció todos los gastos vinculados al funcionamiento de dos vehículos de la Empresa aduciendo inexistencia de documentos que prueben la propiedad la propiedad de los mismo, sin embargo reconoció que venta de esos vehículos como un ingreso para la Empresa.*" (fs. 115

anexo 1 de impugnación), siendo este punto el que no habría sido considerado en la Resolución de Recurso de Alzada.

De lo anterior, se evidencia que el sujeto pasivo, en audiencia de alegatos, no solo desarrolló argumentos relativos a los puntos de controversia para ser considerados en la resolución, conforme dispone el art. 208 inc. a) de la Ley N° 2492 CTB, sino que pretendió introducir un nuevo agravio no invocado en su Recurso de Alzada, situación que no se encuentra permitida por la normativa tributaria vigente, ni tampoco resulta convalidable bajo la invocación del Principio de Verdad Material, por cuanto la misma normativa regula que la búsqueda de la realidad de los hechos, se encuentra limitada a los aspectos controvertidos o cuestiones planteadas por el recurrente al momento de interponer sus recursos.

Consiguientemente, la pretensión del demandante de que se admita y resuelva un aspecto reclamado recién en la etapa de alegatos dentro del proceso, esto es, cuando ya concluyó incluso el término probatorio y sólo resta la emisión de la resolución final, representaría una flagrante vulneración al Principio de Congruencia, además de transgredir el derecho a la defensa y al debido proceso de la parte contraria, quien se encontraría impedido de asumir una defensa real sobre este aspecto durante todo el trámite de la impugnación, siendo esta situación contraria a la normativa tributaria y vulneratoria de derechos, por lo que no corresponde dar curso a lo solicitado por el demandante en este punto.

***b) Ausencia de pruebas contundentes que respalden las observaciones de la AT.***

Respecto a la denuncia de que la AT no habría generado información y pruebas contundentes que respalden los cargos establecidos en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, siendo estas solo presunciones que merman el derecho al debido proceso, habiéndose inobservado la verdad material; este Tribunal se ve impedido de ingresar a su tratamiento, debido a que verificados los antecedentes del proceso, se evidencia que estos argumentos no fueron expuestos por el recurrente en su Recurso de Alzada ni tampoco en su Recurso Jerárquico, por lo que en lógica consecuencia tampoco fueron conocidos ni resueltos por la ARIT y AGIT.

Al respecto, la SCP N° 0198/2012 señaló que: *"... se entiende que toda persona tiene la absoluta libertad de ejercer sus derechos de la forma que más convenga a sus intereses, con la sola condición de no lesionar el interés colectivo o los derechos de las demás personas, por lo mismo, frente a una eventual lesión o restricción de su derecho fundamental o garantía constitucional la persona*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

tiene la libertad de definir la acción a seguir frente a dicha situación, ya sea reclamando frente al hecho ilegal, planteando las acciones pertinentes o, en su caso, de consentir el hecho ...", y por su parte el art. 144 de la Ley 2492 CTB, dispone: "Quién considere que la resolución que resuelve el Recurso de Alzada lesione sus derechos, podrá interponer de manera fundamentada, Recurso Jerárquico...".

En este marco legal, se tiene que la AGIT, si bien advierte que el contribuyente en su recurso de alzada (al igual que ahora en su demanda contenciosa administrativa), transcribió íntegramente los argumentos de la AT sobre las cuentas *Ventas de Concentrados, Otros Ingresos no declarados, Cuentas que reportan gastos no vinculados con la actividad gravada por falta de respaldo de documentos de propiedad, Cuentas que reportan gastos no vinculados con la actividad gravada del contribuyente sujeto a fiscalización, Gastos que no corresponden a la gestión objeto de revisión, Gastos sin documentación de respaldo, Gastos de cuenta Regalías Mineras parcialmente pagadas, Diferencia en la Cuenta Sueldos y Salarios por falta de respaldo documental y Otros Gastos*, manifiesta que en ningún momento se establecieron los agravios que le ocasionarían tales fundamentos, habiéndose invocado la inobservancia de la verdad material recién en esta instancia, aspecto que impide su resolución, por cuanto al no haber sido conocido ni resuelto este agravio por la instancia, por no haber sido impugnado oportunamente, no existen argumentos en la Resolución de Recurso Jerárquico, sobre los cuales se pueda efectuar el control de legalidad que realiza este Tribunal.

Asimismo, la abstención voluntaria de impugnar oportunamente estos aspectos de la RD, que presuntamente son lesivos al sujeto pasivo, se constituye en un tácito e inequívoco consentimiento del administrado frente a la decisión asumida por la autoridad administrativa, que además genera el convencimiento de que en su momento, dicha decisión no resultaba lesiva a los intereses del administrado, pues demuestra la conformidad del administrado con los actos y resoluciones emanados de las autoridades administrativas.

En tal sentido, el proceso contencioso administrativo no puede revisar hechos que no han sido reclamados de manera oportuna en sede administrativa, pues no se constituye en una vía subsidiaria de los agravios no expresados ante las instancias de impugnación administrativa, debiendo, en todo caso, versar la demanda sobre lo impugnado, argumentado y resuelto en el Recurso Jerárquico.

**c) Omisión valorativa de la prueba que restringe la búsqueda de la verdad material.**

En este punto, el demandante denuncia que tanto la AT como la ARIT y AGIT, desconocieron los contratos presentados para acreditar los gastos de realización, conforme el art. 10 del DS N° 25465, cambiando arbitrariamente su observación, y habiendo basado el cargo establecido en su contra en información proporcionada por terceros, sin especificar cuáles son estas pruebas y quienes las proporcionaron.

Revisados los antecedentes del proceso, se evidencia que en reiteradas oportunidades la AT solicitó al sujeto pasivo la presentación de contratos de venta de mineral, a efecto de verificar los términos pactados sobre los gastos de realización en las exportaciones realizadas, empero el contribuyente, durante todo el proceso de fiscalización, e incluso en etapa de impugnación, presentó un solo contrato de Compra Venta de concentrados de Zinc/Plata (fs. 2665 a 2667), mismo que fue desestimado por la AT y las instancias recursivas, por no encontrarse firmado por el comprador, no existiendo mayores elementos que permitan a la AT y demás instancias recursivas reconsiderar el cargo establecido en contra del sujeto pasivo, por no haber sido proporcionados por el contribuyente, quien tiene la obligación de conservar los documentos de respaldo de su contabilidad y presentarlos a la AT cuando así sean requeridos, conforme lo dispone el art. 70 num. 4, 5 y 6 de la Ley N° 2492 CTB.

Asimismo, no se evidencia la presentación de otra prueba (contratos) que no hubieran sido valorados por la AT y las instancias de impugnación, habiendo realizado el sujeto pasivo este mismo reclamo ante la ARIT y la AGIT, quienes en su oportunidad resolvieron este agravio con argumentos similares, pues los argumentos del demandante no resultan congruentes con lo tramitado en sede administrativa, por cuanto la AT desde el inicio de la fiscalización, así como en la Vista de Cargo y Resolución Determinativa exigió la presentación tanto de los contratos, como de la documentación contable que demuestre su efectiva realización.

Por último, en relación al argumento del contribuyente, referido a que la AT, no estableció la procedencia ni contenido de la información proporcionada por terceros, corresponde aclarar, pese a que este aspecto no ha sido objeto de reclamo en instancias administrativa, que el mismo demandante desvirtúa tal situación en su propio memorial de demanda, pues transcribiendo de forma íntegra los argumentos de la AT sobre la Cuenta Venta de Concentrados (fs. 40 vta.) manifestó que: *“La Administración Tributaria señala que como resultado de la verificación a*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

la cuenta de concentrados y la documentación obtenida de terceros como ser la **Aduana Nacional de Bolivia y SENARECOM, consistente en facturas comerciales de exportación, Declaraciones Únicas de Exportación (DUE's) y otros (...)** (las negrillas son añadidas), argumentos que coinciden con el contenido de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, y donde se establece con precisión las procedencia de la información y los documentos obtenidos de terceros.

### **V.3. Del rechazo a la prueba presentada en relación a los abonos en las cuentas de la empresa**

El demandante manifiesta que los contratos presentado como prueba para demostrar que los abonos efectuados a sus cuentas bancarias provienen de préstamos y no así de la venta de mineral, fueron rechazados injustificadamente, debido a formalidades y sin considerar la legalidad de estos documentos.

Al respecto, verificado el análisis efectuado por la AT en la RD, sobre los contratos de préstamo de dinero presentados por el contribuyente como justificativo de los abonos evidenciados a cuentas de la empresa, se advierte que si bien inicialmente observó la incongruencia en los datos de la cédula de identidad del acreedor, por existir error en el registro de su extensión, este no fue el único fundamento para desestimar su validez probatoria, habiendo referido la AT que invalidó los mismos como prueba de descargo, por no existir registros contables que cumplan las formalidades exigidas por Ley y por no reflejarse las deudas, presumiblemente asumidas por la empresa, en los Estados Financieros presentados, toda vez que la cuenta "Pasivo a Largo Plazo" o "Pasivo No Corrientes", que debió registrar los saldos de las deudas contraídas por periodos mayores a un año, consigna el valor "0".

Asimismo la AT refiere que los ingresos verificados en las cuentas observadas, no coinciden con los importes descritos en los contratos presentados, y que las demás documentación de descargo, adjuntada por el contribuyente, como "Comprobantes de Ingreso", "Comprobantes de Ingreso-Caja" y "Depósitos en efectivo", en primer lugar no se encuentra intervenida por Notario de Fe Pública, como dispone el art. 40 del Código de Comercio, en segundo lugar ya habría sido presentada y valorada previamente en fase de determinación (fs. 2675 a 2832), habiéndose establecido que no guardan congruencia con las fechas e importes de los ingresos observados; seguidamente, efectuando una verificación de los depósitos que suman el importe general observado de Bs. 1.312.986,85, refiere estos se efectuaron entre el 24 de octubre de 2008 y 31 de agosto de 2009, situación que no coincide con la fecha de los contratos presentados que datan del 1 y 10 de diciembre de 2008, y

finalmente, realizando una confrontación de los documentos presentados como descargo y las observaciones a los ingresos bancarios, concluyó principalmente que: **1)** No se presentaron descargos sobre los depósitos efectuados desde el 24 de octubre de 2008 hasta el 21 de noviembre de 2008; **2)** Los depósitos realizados del 3 de diciembre de 2008 al 20 de marzo de 2009, coinciden con las fechas e importes observados, empero no son validados porque los depositantes o prestamistas se constituyen en personal subalterno de la empresa (Contador, Cajera), quien al efectuar los depósitos declararon que el origen del dinero es la comercialización de minerales, y no por concepto de préstamo de dinero, situación que genera duda y permite mantener su observaciones, desestimándose algunos otros depósitos por no ser pertinentes al no formar parte de los montos observados; **3)** Las deudas contraídas no se encuentran registradas en los Estados Financieros.

Por su parte la AGIT en su Resolución Jerárquica, también efectuó una nueva revisión de los contratos, observando que si bien en ellos intervienen las socias de la Empresa Minera Jathun Orcko S.R.L., no se establece que hubieren actuado en representación legal de la empresa como persona jurídica, toda vez que en el Testimonio N° 166/2006 (fs. 2905-2909 de antecedentes), se tiene que ambas socias designaron como representante legal de la empresa a Julio Mendoza Álvarez.

Continúa señalando la AGIT, que de la revisión de la contabilidad de la empresa, evidenció que pese a que el contribuyente presentó comprobantes contables donde se debitaron las cuentas Banco Moneda Nacional y Banco Moneda extranjera, y se acreditó la cuenta del Pasivo "Cuentas por pagar MN", en los Estados Financieros (Balance General, Estado de Resultado y Notas los Estados Financieros), las cuentas de Bancos presentan un saldo "0", y no existe registro de "Cuentas por pagar MN", donde pueda advertirse su saldo al cierre del periodo contable, evidenciando además que a la fecha de los Estados Financieros, las cuentas de bancos contaban con saldos en efectivo que no fueron registrados, concluyendo, en virtud a todo lo expuesto que los elementos aportados no permiten establecer de forma razonable que los depósitos a las cuentas observadas correspondan a préstamos por terceros, presumiendo que estos provienen de ingresos.

En virtud a los fundamentos expuestos, resulta evidente que los motivos para desestimar los contratos presentados por el sujeto pasivo, no refieren únicamente a aspectos formales de registro o a la condición de dependiente del prestamista, sino que habiendo analizado y contrastado el contenido de los mismos y los comprobantes contables que aparentemente los respaldan, se identificaron una serie de incongruencias y defectos que no permitieron a la AT y a las instancias



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

recurso, establecer con certeza que los depósitos observados a las cuentas de la empresa, habrían sido realizados por conceptos de préstamos; no habiéndose referido el demandante a las observaciones a sus registros contables, cuyo manejo al ser de exclusiva responsabilidad de la empresa, le otorgaba la responsabilidad de esclarecer oportunamente, las incongruencias detectadas, ya sea ante la autoridad tributaria como ante las instancias recursiva, por lo que al no haberlo hecho corresponde negar su pretensión al no ser evidente su denuncia de arbitrario e infundado rechazo de los contratos presentados.

**V.4. Si el procedimiento de determinación se encuentra viciado de nulidad por incumplir los requisitos establecidos en el art. 96 de la Ley N° 2492 CTB, y existir error insubsanable en el cálculo de la deuda tributaria.**

Al amparo del art. 36 - II. de la Ley N° 2341 LPA, y el art. 96 de la Ley N° 2492 CTB, el sujeto pasivo demanda la anulabilidad del procedimiento hasta la Vista de Cargo inclusive, porque considera que la AT no demostró la existencia de ingresos no declarados provenientes de la venta o servicio prestado por la empresa, además de no haberse subsanado las observaciones contenidas en el Informe de Conclusiones de fs. 3124 a 3140, que establece la existencia de errores aritméticos en el cálculo de la deuda tributaria.

Revisados los antecedentes, se advierte que el ahora demandante, tras ser notificada con la Resolución Determinativa interpuso contra esta Recurso de Alzada, en el cual no expuso las situaciones precedentes y menos las impugnó como causales de anulabilidad del proceso, habiendo incumplido con lo establecido en el art. 36 - IV. de la Ley N° 2341 LPA, que prevé: *"Las anulabilidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente Ley."*, y generó además en consecuencia, que la ARIT y posteriormente la AGIT no se pronuncien sobre aspectos que no fueron reclamados oportunamente, entendiéndose a este como un acto de convalidación consentido libre y expresamente.

A partir de ello la instancia jerárquica se hallaba impedida de emitir criterio sobre puntos no expresados como agravios en sede administrativa, en virtud a lo establecido en los arts. 139 inc. b) y 144 del CTB y los arts. 198 inc. e) y 211 num. 1 de la Ley N° 3092 Complementario al CTB; consiguientemente, la falta de impugnación oportuna de una actuación que supuestamente es lesiva, constituyen el tácito e inequívoco consentimiento del administrado frente a la decisión asumida por la AT, que además generan el convencimiento de que en su momento, dicha decisión no resultaba lesiva a los intereses del

administrado, en ese sentido, la abstención voluntaria de no impugnar, demuestra la conformidad del administrado con los actos y resoluciones emanados de las Autoridades Tributarias.

En este entendido, siendo que la empresa demandante incurrió en actos consentidos al no reclamar oportunamente las situaciones que ahora impugnó, no corresponde a esta instancia considerar estos nuevos agravios, pues la demanda contenciosa administrativa no se constituye en una vía subsidiaria de los agravios no expresados ante las instancias de impugnación administrativa, debiendo, en todo caso, versar la demanda sobre lo impugnado, argumentado y resuelto en el Recurso Jerárquico.

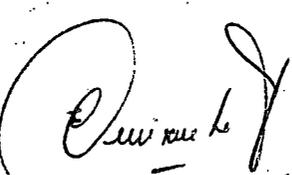
En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, este Tribunal asumiendo el control de legalidad de la actividad administrativa, que garantiza los derechos e intereses de los ciudadanos frente a las acciones de la Administración, concluye que la demanda contenciosa administrativa carece de sustento jurídico-tributario y por lo tanto no existe agravio ni lesión de derechos que se hubieren causado con la Resolución impugnada, toda vez que fue emitida en cumplimiento a la normativa legal vigente, no habiéndose encontrado aplicación inadecuada de la norma legal administrativa que vulnere derechos, no siendo evidentes los argumentos de la entidad demandante, por lo que no corresponde otorgarle razón en su pretensión.

**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, y la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 34 a 53 vta. y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0842/2016 de 25 de julio.

Regístrese, comuníquese y cúmplase.

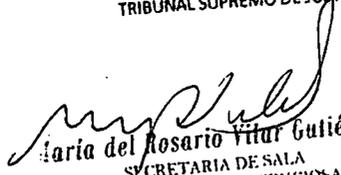
<b>TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA</b> SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
Sentencia N° <u>13</u>
Fecha: <u>26 de mayo de 2017</u>
Libro Tomas de Razón N° <u>3</u>

  
Abog. María Cristina Díaz Sosa  
MAGISTRADA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
Lic. Esteban Miranda Terán  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mi:

  
Abog. Claudia A. Castellón Mejía  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

  
María del Rosario Vitar Gutiérrez  
SECRETARIA DE SALA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA