



SALA PLENA

SENTENCIA: 57/2017.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 813/2013.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes
Cochabamba del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Fidel Marcos Tordoya Rivas.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fojas 50 a 54 y vuelta, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio (fojas 26 a 41), el memorial de contestación de fojas 95 a 99, la réplica de fojas 103 a 105 y vuelta, la dúplica de fojas 108 y vuelta, el memorial presentado por el tercero interesado de fojas 125 a 130, los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

Que, Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en virtud de la Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0495-13 de 27 de septiembre (fojas 49), se apersonó por memorial de fojas 50 a 54 y vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en el artículo 70 de la Ley N° 2341, en los artículos 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, en la Disposición Final Quinta de la Ley N° 2175 que modifica el artículo 779 del Código de Procedimiento Civil, aplicable en materia tributaria por mandato del artículo 74 numeral 2 de la Ley N° 2492, así como de la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio.

1.- Antecedentes de Hecho de la demanda.

Que por Orden de Verificación N° 3912OVE00117 de 10 de septiembre de 2012, se procedió a la verificación del cumplimiento de las disposiciones y normativa tributaria vigente por los periodos fiscales de la gestión 2008, bajo la modalidad de verificación específica Crédito Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo alcance comprende la verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado declarado en la casilla Código 635 de las Declaraciones Juradas (DDJJ) del IVA, formulario 210 de los periodos fiscales febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de la gestión 2008, de la empresa MANACO.

2.- Que el 12 de septiembre de 2012 se notificó al contribuyente MANACO con el Requerimiento N° 00114274, generando que el mismo presente fotocopias de la documentación solicitada, la cual fue recibida mediante

3

Acta de Recepción de Documentación cursante de fojas 47, por lo que se realizó el trabajo sobre base cierta, dando como resultado de la revisión, evaluación y valoración de la documentación presentada por el contribuyente, el Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012 de 9 de noviembre.

3.- Que de la fiscalización realizada sobre base cierta de acuerdo a lo establecido en el artículo 43 numeral I de la Ley N° 2492, sobre la base de la información presentada por el contribuyente y de acuerdo a los Informes CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012 de 19 de octubre, y CITE: SIN/GGCBBA/DF/VI/INF/01515/2012 de 22 de noviembre, se constató que los saldos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en las casillas Código 635 de las DDJJ del IVA, formulario 210 de los periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008 presentados ante la Administración Tributaria (AT), que originaron la determinación de impuestos omitidos según la información reportada por la aplicación Cuenta Corriente del Contribuyente - CCC del Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria (SIRAT2), no se encontraban respaldados con documentos que constituyan prueba suficiente que sustente la acreditación de los registros del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, además que el sujeto pasivo presentó documentación en fotocopia simple incumpliendo lo establecido en el artículo 217 inciso a) de la Ley N° 2492.

4.- Que el 9 de noviembre de 2012, se emitió la Vista de Cargo N° 26-000120-12, estableciendo una deuda tributaria a la fecha de su emisión, de UFV 9.569.344.-, equivalentes a Bs.17.128.648, importe que incluye el impuesto omitido actualizado, interés y sanción por la calificación preliminar de la conducta de conformidad a lo dispuesto por los artículos 160.3 y 165 de la Ley N° 2492, la cual fue notificada al contribuyente Manufactura Boliviana S.A. (MANACO), otorgándole un plazo de 30 días corridos para formular y presentar descargos conforme al artículo 98 de la Ley N° 2492.

5.- Que el 20 de noviembre de 2012 el contribuyente presentó descargos a la Vista de Cargo N° 26-000120-12, dando lugar a la emisión del Informe con CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01765/2012 de 20 de diciembre, el cual ratificó la deuda tributaria establecida en la Vista de Cargo. Que de acuerdo al procedimiento señalado por el artículo 99 de la Ley N° 2492, el 26 de diciembre de 2012 la AT emitió la Resolución Determinativa (RD) N° 17-00768-12, por la que declaró los adeudos tributarios por el IVA de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, por un total de Bs.17.227.689.-, por concepto de tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago, disponiendo que el importe se actualice a la fecha de pago en aplicación de los artículos 47 y 165 de la Ley N° 2492, 42 del Decreto Supremo N° 27310 y 47 de la Resolución Normativa de Directorio (RND) N° 10-0016-07 de 18 de mayo.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1.- La AT señaló que conforme al artículo 70 numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492, se constituyen en obligaciones del sujeto pasivo, el respaldar las



actividades y obligaciones gravadas a través de documentos, así como demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le correspondan; y que el artículo 80 parágrafo II de la misma norma legal, dispone que en las presunciones legales que admiten prueba en contrario, quien se beneficie con ellas debe probar el hecho conocido del cual resulte o se deduzca la aplicación de la presunción. Quien pretenda desvirtuar la presunción, deberá aportar la prueba correspondiente; asimismo refirió que la carga de la prueba de acuerdo al artículo 76 de la Ley N° 2492, corresponde a quien pretenda hacer valer sus derechos.

Manifestó que en antecedentes de la Resolución de Recurso Jerárquico, se tiene el testimonio del proceso Contencioso Tributario seguido por PEMBROKE Ltda. contra la Gerencia Distrital La Paz del SIN, el cual contiene la Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto, el Auto de Vista N° 319/00 de 23 de octubre, Auto Supremo N° 144 de 13 de junio de 2003, Resolución N° 01/2007 de 9 de febrero y la Resolución N° 077/2007 emitida por la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior de La Paz, de donde se advierte que la referida Sentencia declaró probada en parte la demanda deducida por PEMBROKE Ltda., siendo ratificada por el Auto de Vista y por el Auto Supremo, evidenciándose que MANACO intervino en actuaciones solo en representación de PEMBROKE Ltda., no existiendo ninguna resolución judicial que determine beneficio alguno a favor de MANACO.

Refirió que hasta la emisión de la RD no se acompañó documentos que prueben la reorganización de PEMBROKE Ltda., así como la existencia de derechos y obligaciones a favor de MANACO, o cambio de razón social de PEMBROKE Ltda. a MANACO, por lo que esta última empresa no logró demostrar y respaldar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos contenidos en las casillas Código 635 de las DDJJ del IVA, formulario 210 de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008.

Continuó señalando que conforme a las facultades establecidas por el artículo 100 de la Ley N° 2492, la AT realizó el proceso de determinación que concluyó con la emisión de la RD que ahora es injustamente impugnada, toda vez que el contribuyente no demostró mediante documentos el beneficio obtenido judicialmente por PEMBROKE Ltda., es decir que realizó compensaciones sin probar fehacientemente el origen del importe o del beneficio del crédito fiscal que reclama a su favor, lo que dio lugar a la determinación de impuestos omitidos según el SIRAT2.

I.2.2.- Indicó que el artículo 81 de la Ley N° 2492, concordante con el artículo 47 parágrafo IV de la Ley N° 2341, establecen la apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas conforme al principio de la sana crítica, el cual se entiende como aquella garantía que ampara al contribuyente respecto a las pruebas, para que estas sean valoradas correctamente y no de manera arbitraria, otorgándoles un valor en base a un análisis crítico y razonado, siguiendo las reglas de la lógica y de la experiencia, evidenciándose bajo este razonamiento que la AT no puede valorar los descargos presentados por el contribuyente de manera discrecional como dispuso la instancia Jerárquica.

Finalmente refirió que la AT para hacer efectivo el principio de la sana crítica, tiene la potestad de aplicar el principio de verdad material que se encuentra en los artículos 4 inciso d) de la Ley N° 2341 y 74 numeral 1 de la Ley N° 2492, concordante con lo establecido en el artículo 66 numeral 1 de la última ley citada, debiendo considerar que el artículo 81 de la Ley N° 2492 dispone que se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la RD, siempre que se pruebe que la omisión no fue por causa propia y se cumpla con el juramento de reciente obtención, asegurando el principio de preclusión, por lo que queda plenamente demostrado que la Resolución Jerárquica, al haber anulado la Resolución de Recurso de Alzada, vulneró los principios del debido proceso, el derecho a la defensa y la seguridad jurídica que se encuentran establecidos en la Constitución Política del Estado.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare probada la presente demanda contencioso administrativa y se resuelva revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio, disponiendo que se mantenga firme y subsistente la Resolución de Alzada ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril y la RD N° 17-00768-12 de 26 de diciembre.

II.- DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que se admitió la demanda contencioso administrativa en la vía ordinaria de puro derecho, corriéndose en traslado a la autoridad demandada para que responda en el término de ley más el que corresponda en razón de la distancia, ordenando asimismo que remita los antecedentes que dieron lugar a la emisión de la resolución impugnada. Por otra parte, a efecto de la citación y emplazamiento a la autoridad demandada, se ordenó que la misma deberá ser citada mediante provisión citatoria, cuyo cumplimiento se encomendó a la Presidencia del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz.

Se dispuso asimismo, que se cite a MANACO S.A., en su condición de tercer interesado a efecto que se apersona al proceso a asumir defensa, si así lo considera conveniente.

Presentado el memorial de contestación a la demanda de fojas 95 a 99, se tuvo apersonado a Daney David Valdivia Coria en representación de la AGIT, en virtud de la Resolución Suprema N° 10933 de 7 de noviembre de 2013 (fojas 93) y teniéndose por respondida la demanda, se corrió traslado al demandante para la réplica.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la demandante, la autoridad demandada señaló que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, y que la parte demandante pretende inducir a error; que no obstante, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

II.1.- Señaló que los argumentos expuestos en la demanda solamente hacen una relación de hechos y citas normativas, sin especificar

claramente qué normas o pruebas fueron mal interpretadas o mal analizadas, o de qué forma la AGIT vulneró los derechos reclamados, puesto que no basta reiterar fundamentos, citar normas y hacer una relación de hechos, debiendo ser los fundamentos demandados claros respecto a la existencia de alguna vulneración, no pudiendo suplirse esta carencia de carga argumentativa.

Refirió asimismo que de la revisión de los antecedentes, se advierte que la AT notificó la Orden de Verificación N° 3912OVE00117 con alcance de verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de las DDJJ, formulario 210 de los periodos febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008; así como también, que el contribuyente presentó copias simples de las Notas CITE: GDGC/DRE/N/436/2008, Cite: Manaco Legal N° 118/2008, CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008, RA N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de julio a diciembre de 2008, RA 23-0215-09, copias de las DDJJ de febrero de 2008; y que la AT, verificando esta documentación emitió la Vista de Cargo argumentando que los datos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado no se encuentran respaldados con prueba suficiente según el artículo 217 de la Ley N° 2492; evidenciándose también que en el periodo de prueba el contribuyente observó lo referido a la documentación en copias simples, que a criterio de la AT no constituirían prueba suficiente, así como presentó otros documentos, entre ellos un testimonio legalizado de algunas piezas procesales del proceso Contencioso Tributario seguido por MANACO contra la AT, dentro el cual se encuentra el fallo judicial emitido por la Corte Suprema de Justicia, el que determinó que la AT debe incorporar en las DDJJ del contribuyente el crédito fiscal de UFV 5.086.411.-.

Continuó indicando que de la revisión de la documentación mencionada, se advierte que la Administración Tributaria emitió la RD N° 17-00768-12, concluyendo que MANACO efectuó compensaciones sin demostrar de manera contundente el origen del importe, determinando así los impuestos omitidos según el SIRAT2; conclusión de la cual se evidencia que la RD mencionada no emitió criterio alguno sobre la prueba Detalle (Cuadro) de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado- casilla Código 635 de los periodos febrero, julio a diciembre de 2008 adjuntada por MANACO a través del memorial de 14 de diciembre de 2012, en la cual se detalló periodo tras periodo el origen de los importes que el contribuyente habría consignado con la respectiva documentación de respaldo, entre ellas las Resoluciones Administrativas N° 3907OTA0181/08, 3908OTA0025/08 y el fallo judicial según Auto Supremo N° 144 de 13 de junio de 2002.

Que igualmente, se evidenció que el contribuyente habría llenado incorrectamente sus DDJJ de los periodos observados, puesto que las casillas Código 635 de los formularios 210 refieren un arrastre de saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado que provienen de las casillas Código 592 de los periodos anteriores a los observados, de lo que se advierte que para los periodos febrero y julio 2008, los importes consignados en las casillas Código 635 no tienen origen, puesto que el contribuyente en las DDJJ anteriores de enero y junio no declaró un

monto a ser actualizado, en tanto que para los periodos de agosto a diciembre de 2008, los saldos expuestos provienen del arrastre de saldos a partir de julio 2008, situación que proviene de un incorrecto llenado de las referidas DDJJ, las cuales no fueron valoradas por la Administración Tributaria, a fin de orientar al contribuyente a su corrección, vulnerando el derecho del contribuyente a ser informado y asistido conforme el artículo 68 numeral 1 de la Ley N° 2492.

Manifestó que se observa una incorrecta valoración de la documentación de descargo presentada, puesto que el Testimonio original de algunas piezas procesales, que transcribe, entre otros, el Auto de Vista de la Resolución N° 319/00-SSAI CONT. TRIBUTARIO: PEMBROKE c/ARII La Paz de 23 de octubre de 2000, señala que en esa instancia se reconoció el proceso de fusión de PEMBROKE a MANACO, siendo esta última la que adquirió los derechos y obligaciones de la primera, habiendo sido esta resolución presentada por MANACO en copia legalizada en instancia jerárquica, demostrando que la Administración Tributaria tenía conocimiento de la referida fusión, incluso antes del inicio del proceso de verificación.

La autoridad demandada continuó señalando, que se evidencia que el contribuyente presentó en instancia de Alzada copia legalizada de la RD N° 000878/92 de 11 de noviembre de 1992, emitida por la Administración Regional La Paz de la Dirección General de Impuestos Internos contra PEMBROKE Ltda., las Resoluciones Administrativas N° 061/2008 de 22 de abril, 065/2008 de 23 de mayo y 068/2008 de 30 de mayo, en las que la Administración Tributaria refiere que en cumplimiento del Auto Supremo N° 144/03 y Auto Supremo Complementario, emitidos dentro el proceso Contencioso Tributario contra la RD N° 000878/92, se procedió a la retención y embargo de créditos contra MANACO, por lo que se resolvió autorizar la compensación de oficio de Bs.292.858.- y Bs.119.231.-, de lo que se advierte, que si bien la RD N° 000878/92 fue emitida a PEMBROKE, la compensación de oficio efectuada por la Administración Tributaria fue contra los valores emitidos por MANACO, deduciéndose que la AT reconoció que MANACO asumió las obligaciones tributarias de PEMBROKE, por lo que resulta incongruente que la Administración Tributaria señale en su argumento, falta de documentos referidos a la reorganización de PEMBROKE.

Señaló también que el Certificado de Registro de Documentos emitido por FUNDEMPRESA, referente a la fusión entre PEMBROKE y MANACO en fecha 2 de diciembre de 2004, que fue presentado en instancia de Alzada, surtió efectos a partir de esa fecha, conforme a lo dispuesto por el artículo 31 del Código de Comercio, es decir que MANACO asumió los derechos y obligaciones de PEMBROKE conforme lo establece el artículo 405 del Código de Comercio, no existiendo deber formal para que MANACO comunique a la Administración Tributaria dicha fusión, debiendo considerar que el contribuyente presentó documentación que respalda dicha fusión, a fin de continuar con actuaciones posteriores al proceso Contencioso Tributario, por lo que la Administración Tributaria no puede pretender desconocer la verdad, solicitando que el contribuyente exhiba documentación, la cual ya es de su conocimiento, pretendiendo que se pruebe un hecho antes probado.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

Finalmente refirió que la instancia jerárquica desestimó el argumento de la Administración Tributaria y de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, debido a que las pruebas presentadas en instancia de Alzada no fueron valoradas correctamente, siendo que las mismas fueron ofrecidas cumpliendo el juramento de su reciente obtención conforme al artículo 81 de la Ley N° 2492, resultando pertinentes y oportunas, evidenciándose de esta manera que se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente, transgrediendo los artículos 68 numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492, 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado, por lo que conforme al artículo 36 parágrafo II de la Ley N° 2341 aplicable por mandato del artículo 74 numeral 1 de la Ley N° 2492, corresponde anular obrados hasta la RD N° 17-00768-12, con el objeto que la Administración Tributaria analice y valore correctamente la información de descargo que fue presentada contra la Vista de Cargo.

II.4.- Petitorio.

Concluyó solicitando que se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 997/2013 de 9 de julio.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando con el trámite del proceso, se advierte que la Administración Tributaria presentó el memorial de réplica que cursa de fojas 103 a 105 y vuelta, en el que se reiteraron los argumentos desarrollados en el memorial de demanda, corriéndose traslado para la dúplica a través de providencia de fojas 106, dando lugar a que la autoridad demandada presente la dúplica a fojas 108 y vuelta, en el que se reiteraron asimismo los argumentos vertidos en la contestación, en virtud de lo cual, por providencia de fojas 110, siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, se decretó "*autos para sentencia*".

Finalmente la Empresa MANACO S.A., presentó el memorial de contestación a la demanda en calidad de tercero interesado que cursa de fojas 125 a 130, providenciándose a fojas 131, que se remita al decreto de autos para sentencia.

Que el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el artículo 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que "*El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del*

acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado". Que así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación con los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Plena para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por la demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Supremo Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión se evidencia:

III.1.- Que el 12 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a MANACO con la Orden de Verificación N° 3912OVE00117, Formulario 7531 y Requerimiento N° 00114274 de 10 de septiembre de 2012 (fojas 2 y 45, respectivamente de los antecedentes administrativos), cuyo alcance era la verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de las DDJJ. Formulario 210 del IVA, por los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, solicitando toda la documentación que respalde y constituya prueba que sustente la procedencia y el derecho de los registros del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado de los periodos señalados.

Que el 13 de septiembre de 2012 según Acta de Documentación, el contribuyente presentó a la Administración Tributaria copias simples de las Notas CITE: GDGC/DRE/N/436/2008; CITE: Manaco Legal N° 118/2008; CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008; RA N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de 7 de agosto a 12 de agosto, RA 23-0215-09, copias de DDJJ de 2 de agosto, dando lugar a que la Administración Tributaria el 9 de noviembre de 2012, emita el Informe CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01469/2012, señalando que los saldos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en la casilla Código 635 de las DDJJ correspondientes al IVA Formulario 210 de los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, no se encuentran respaldados con documentación que se constituya en prueba suficiente que sustente la procedencia de los registros del saldo a favor del contribuyente por el periodo anterior actualizado, conforme lo establece el artículo 70 numerales 4 y 5 de la Ley N° 2492, y observó también que el contribuyente presentó copias simples que no constituyen prueba de acuerdo al artículo 217 de la Ley N° 2492, estableciendo en consecuencia una deuda tributaria total de UFV 9.569.344.- equivalentes a Bs.17.128.648.



Órgano Judicial

Que el 14 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a MANACO con la Vista de Cargo N° 26-00120-12 (fojas 139 a 142 de los antecedentes administrativos), estableciendo una liquidación preliminar como deuda tributaria de UFV 9.569.344.-, que incluye tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, toda vez que se verificó que los datos a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, no se encuentran respaldados con documentación que se constituya en prueba suficiente que sustente la procedencia de los saldos a favor del contribuyente.

Que el 14 de diciembre de 2012, el contribuyente presentó descargos contra la Vista de Cargo, expresando observaciones respecto al rechazo de las pruebas presentadas, adjuntado: 1) Detalle de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado, casilla Código 635 de febrero, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; 2) DDJJ Rectificatoria Formulario 210 IVA Exportadores con número de Orden 3931627173 del periodo de febrero de 2008 y Resolución Administrativa N° 3907OTA0181/08 de 21 de febrero; 3) DDJJ Formulario 210 IVA Exportadores con número de Orden 3931164569 del periodo de julio de 2008 y Resolución Administrativa N° 3908OTA0025/08 de 2 de julio; 4) DDJJ Formulario 210 IVA de los periodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2008; 5) Testimonio legalizado de la Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto, Auto de Vista N° 319/00 de 23 de octubre, Auto Supremo N° 144 de 13 de junio, Resolución N° 01/2007 de 9 de febrero, Resolución AI N° 77/2007 emitida por la Sala Social y Administrativa Segunda de la Corte Superior de La Paz; 6) Memorial de 12 de junio de 2008 presentado por MANACO a la Administración Tributaria; 8) Nota CITE:GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio emitida por la Gerencia Distrital GRACO Cochabamba; 9) Nota CITE: GDGC/DRE/436/2008 de 5 de julio.

Que el 20 de diciembre de 2012, el Departamento de Fiscalización de la Gerencia GRACO Cochabamba emitió el Informe de Conclusiones CITE: SIN/GGCBBA/DF/VE/INF/01765/2012, señalando que de la revisión y evaluación de los descargos a la Vista de Cargo, dentro los cuales estaban los documentos del proceso Contencioso Tributario, no se encontró argumentos válidos, ratificando la deuda tributaria y recomendando la emisión de la Resolución Determinativa conforme a Ley.

Que el 28 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó a MANACO con la RD N° 17-00768-12 de 26 de diciembre (fojas 280 a 290 de los antecedentes administrativos), la cual resolvió determinar una deuda tributaria total de UFV 9.572.375.-, por concepto de IVA por los periodos fiscales de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008, que incluye tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, emergentes de la falta de respaldo de los importes consignados en las casillas Código 635 de las DDJJ Formulario 210 de los periodos fiscales señalados.

III.2.- A continuación, Rocío Amalia Julio Quintana, en representación de MANACO S.A., mediante nota de fojas 34 a 48 del anexo 1, interpuso recurso de alzada contra la RD N° 17-00768-12, por no haberse valorado los descargos presentados, señalando inexistencia de deuda tributaria,

ratificando y adjuntado prueba de reciente obtención; recurso que fue resuelto a través de la Resolución ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril (fojas 249 a 263, anexo 2), por la que se decidió **CONFIRMAR** la RD N° 17-00768-12, emitida por la Administración Tributaria.

III.3.- En virtud de lo anterior, Rocío Amalia Julio Quintana, en representación de MANACO S.A., por memorial de fojas 272 a 282 del anexo 2, dedujo recurso jerárquico contra la resolución pronunciada en alzada, el que fue resuelto mediante la Resolución AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio (fojas 382 a 397, anexo 2), decidiendo **ANULAR** la Resolución ARIT-CBA/RA 0211/2013 de 19 de abril, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la RD N° 17-00768-12, inclusive, para que la Administración Tributaria valore y analice la información expuesta en las pruebas presentadas por el contribuyente en calidad de descargo contra la Vista de Cargo.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la *litis* dentro del presente proceso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la Resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos: **1)** Si MANACO dentro el trámite administrativo, demostró mediante documentos su fusión con PEMBROKE y el beneficio de crédito fiscal a su favor. **2)** Si es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al anular obrados hasta la RD N° 17-00768-12 y disponer que la Administración Tributaria valore y analice la prueba de descargo presentada por el contribuyente en contra de la Vista de Cargo, vulneró principios y valores constitucionales, así como normas tributarias.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

V.1.- Análisis y fundamentación.

En consideración de la argumentación de la parte demandante, en función de la estructura de su memorial de demanda, pese a que se advierte que sus reclamos no se encuentran expresados claramente, esta Sala del Tribunal Supremo de Justicia pasa a resolver los agravios identificados conforme los fundamentos y razonamientos que a continuación se expresan:

V.2.- Respecto al primer punto de controversia, que trata sobre la fusión de PEMBROKE con MANACO, la cual a criterio de la Administración Tributaria no habría sido demostrada documentalmente; es preciso indicar previamente que el artículo 76 de la Ley N° 2492 refiere: *“(Carga de la Prueba). En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentran en poder de la Administración Tributaria”, asimismo el artículo 81 de la misma Ley establece: “(Apreciación, Pertinencia y Oportunidad). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 3. Las pruebas que fueron ofrecidas fuera de plazo. En los casos señalados en los numerales 2 y 3 cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia podrá presentarlas con juramento de reciente obtención”, de lo que se deduce, que la norma ha establecido la posibilidad de presentar prueba que hubiera sido obtenida posteriormente al periodo probatorio.

Ahora bien, de la revisión de los antecedentes se advierte, que la Administración Tributaria notificó a MANACO con la Orden de Verificación N° 3912OVE00117 con alcance de verificación de las transacciones, hechos y elementos específicos relacionados con el registro del saldo a favor del contribuyente del periodo anterior actualizado, declarado en la casilla Código 635 de la DDJJ Formulario 210, de los periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre de 2008; dando lugar a que la empresa MANACO presente copias simples de las Notas: CITE: GDGC/DRE/N/436/2008, Cite Manaco Legal N° 118/2008: CITE: GDGC/DTJ/N/46/2008, R.A. N° 3908OTA0025/08, copias de las DDJJ de julio a diciembre de 2008, R.A. N° 23-0215-09, copias de las DDJJ de febrero de 2008. Con dicha documentación la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo N° 26-00120-12 de 9 de noviembre (fojas 140 antecedentes administrativos), estableciendo un reparo de UFV 9.569.344.-, por concepto de tributo omitido, interés y sanción por omisión de pago, argumentando que los datos del contribuyente del periodo anterior actualizado, contenidos en la casilla Código 635 de las DDJJ correspondientes al IVA, Formulario 210 de los periodos de febrero, julio, agosto, noviembre y diciembre del 2008, no se encuentran respaldados con prueba suficiente según lo establecido en el artículo 217 del Código Tributario.

Asimismo se evidencia que MANACO dentro el periodo probatorio, mediante memorial de fojas 175 a 178 de los antecedentes administrativos, observó el argumento de la Vista de Cargo, respecto a que la prueba que presentó en copias simples no habría sido suficiente, señalando también que la Administración Tributaria no puede pedir documentos que se encuentran es su poder, así como adjuntó documentos originales, entre los cuales se encuentra el detalle (Cuadro) de saldos a favor del contribuyente del periodo actualizado, casilla Código 635 de los periodos de febrero, julio a diciembre de 2008, en el que se explica paso a paso, periodo por periodo la procedencia del saldo a favor de MANACO; DDJJ originales y rectificatorias, testimonio legalizado de algunas piezas procesales dentro del proceso Contencioso Tributario seguido por MANACO contra la Administración Tributaria; Notas CITE: GDGC/DTJC/046/2008 y GDGC/DRE/436/2008, dentro las cuales la Administración Tributaria indicó a MANACO que debe incorporar en sus declaraciones juradas el crédito fiscal de 5.086.411 UFV en cumplimiento al fallo de la Corte Suprema de Justicia. Posteriormente se observa que la Administración Tributaria emitió la RD N° 17-00768-12 de 25 de

diciembre, estableció una deuda en contra de MANACO por UFV 9.572.375.-, provocando que el contribuyente interponga recurso de Alzada adjuntado prueba de reciente obtención, conforme se evidencia de fojas 106 a 107 del anexo 1.

Bajo la normativa señalada, así como de los antecedentes establecidos, respecto a la fusión entre PEMBROKE y MANACO, y al crédito fiscal a favor de esta última, que a criterio de la parte demandante no habría sido demostrada, se advierte que la Administración Tributaria no consideró la prueba documental que fue adjunta mediante notas Cite Manaco Legal N° 18/2013 y Cite Manaco Legal N° 20/2013, (fojas 106 a 107 y 170 a 171 de Anexo 1), consistente en: Primera Nota **1) El documento de fusión entre la Sociedad Anónima Manufactura Boliviana S.A. y la Sociedad de Responsabilidad Limitada PEMBROKE**, que se insertó en la Escritura Pública N° 312/94 de 7 de noviembre, con el sello del Registro General de Comercio; y **2) El Certificado de Registro de Documentos de 21 de enero de 2013 expedido por el Registro de Comercio de Bolivia – FUNDEMPRESA;** Segunda Nota **1) La RD N° 878 de 11 de noviembre de 1992; 2) La demanda Contencioso Tributaria de 24 de mayo de 1993; 3) La Sentencia N° 11/99 de 30 de agosto; 4) El Auto de Vista N° 319/00-SSAI de 23 de octubre; 5) El Auto Supremo N° 144 de 13 de junio de 2003; 6) El Auto Supremo Complementario de 21 de julio de 2003; 7) El Informe Técnico ATTR N° 30018/2006 de 12 de abril; 8) El Informe Técnico Complementario ATTR N° 30018-1/2006 de 14 de junio; 9) El Auto Interlocutorio N° 01/2007 de 9 de febrero; 10) Auto de 30 de julio de 2007; 11) Auto de 6 de septiembre de 2007; 12) RA N° 061/2008 de 22 de abril; 13) RA N° 065/2008 de 23 de mayo; y RA N° 068/2008 de 30 de mayo;** prueba con la cual el contribuyente demostró fehacientemente la fusión de MANACO con PEMBROKE, así como el crédito fiscal a su favor, la cual fue consolidada como prueba de reciente obtención, conforme al Acta de Juramento de Prueba de Reciente Obtención que cursa de fojas 179 del Anexo 1.

En ese sentido, se advierte que la fusión entre MANACO y PEMBROKE fue demostrada, toda vez que de las documentales mencionadas *ut supra*, prueban que MANACO asumió todos los derechos y obligaciones de PEMBROKE, evidenciándose que la Administración Tributaria tenía conocimiento de dicha fusión, puesto que estos documentos fueron insertados dentro el proceso Contencioso Tributario que inició PEMBROKE y culminó MANACO en contra de la RD N° 000878/92, proceso del cual emergió un crédito fiscal a favor de MANACO, tomando en cuenta lógicamente la fusión entre PEMBROKE y MANACO, la cual cumplió lo establecido en el artículo 409 del Código de Comercio que dispone; “*El acuerdo definitivo de fusión se inscribirá en el Registro de Comercio y se publicará conforme lo señalado en el artículo 401, incisos 3) y 5)*”, así como los requisitos establecidos en el Libro Primero, Título III, Capítulo XI (Fusión) de dicho Código, debiendo precisarse que el contribuyente demostró que el crédito fiscal a su favor, tubo origen del proceso Contencioso Tributario, situación que es de conocimiento de la parte demandante, conforme se advierte de las notas Cite: GDGC/DRE/N/436/2008 de 15 de julio, Manaco Legal N° 118/2008 de 11 de julio y GDGC/DTJC/046/2008 de 7 de julio, cursante de fojas 48 a 50 de los antecedentes administrativos, respectivamente, por lo que no es



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 813/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de
Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de
Impugnación Tributaria.

evidente este reclamo planteado por la parte demandante, al encontrarse demostrada tanto la fusión entre PEMBROKE y MANACO, como el origen del crédito fiscal a favor del contribuyente.

V.3.- Finalmente respecto al segundo punto controvertido, donde se acusó vulneración a principios y valores constitucionales, al haberse anulado obrados para que la Administración Tributaria valore y analice la prueba de descargo presentada por el contribuyente en contra de la Vista de Cargo, se advierte que la autoridad demandada aplicando el principio de verdad material, inserto en el inciso d) del artículo 4 de la Ley N° 2341, determinó correctamente la nulidad de obrados, con el objeto que la Administración Tributaria realice una adecuada y justa valoración de toda la prueba que el contribuyente adjuntó dentro el trámite administrativo, puesto que considerando el derecho a la defensa, toda persona debe contar con una oportunidad para hacer valer sus derechos, evidenciándose en el presente caso, que la Administración Tributaria no consideró los argumentos planteados por el contribuyente ni la prueba que adjuntó, no existiendo vulneración alguna a los derechos constitucionales de la parte demandante, de lo que se concluye que la autoridad demandada emitió su resolución jerárquica haciendo prevalecer los hechos que realmente acontecieron, así con en el marco de las normas aplicables a la materia, siendo improcedentes los reclamos que fueron acusados en la demanda.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda, se concluye lo siguiente:

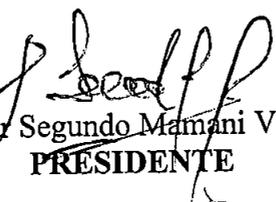
Por lo expuesto, sobre la base de las normas cuya aplicación corresponde, no es evidente que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al emitir la Resolución AGIT-RJ N° 0997/2013 de 9 de julio, anulando la resolución de alzada, hubiera incurrido en las vulneraciones acusadas de acuerdo con la problemática planteada, detallada en el **numeral IV.** de la presente resolución, que constituye el objeto del proceso.

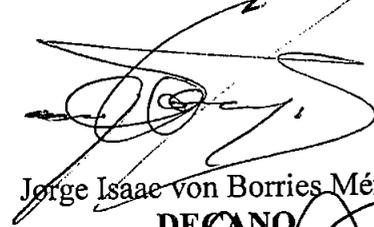
Que, del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciarse a través de la resolución impugnada, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se advierte que interpretó y aplicó correctamente las normas jurídicas, en consecuencia se debe mantener firme la Resolución emitida por la instancia jerárquica.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los artículos 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fojas 50 a 54 y vuelta, interpuesta por Mario Vladimir Moreira Arias, en su condición de Gerente a.i GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria; en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 0997/2013 de 9 de julio.

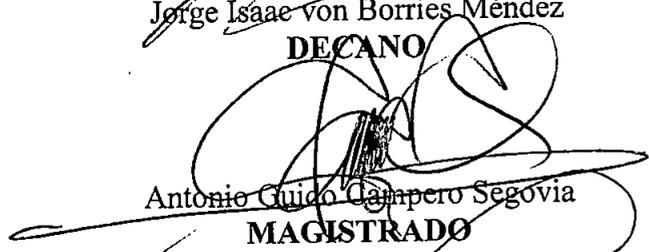
**Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos
remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.**

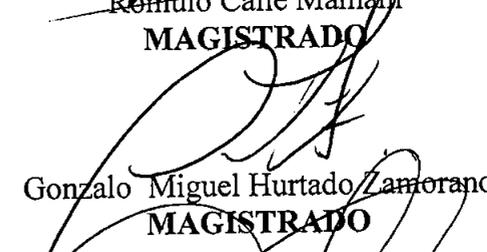
Regístrese, notifíquese y archívese.

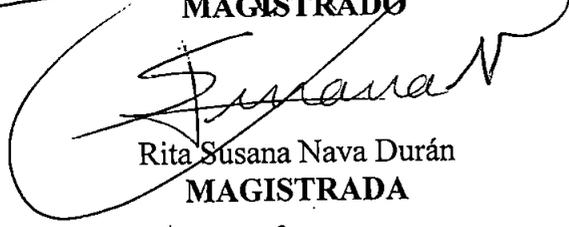

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

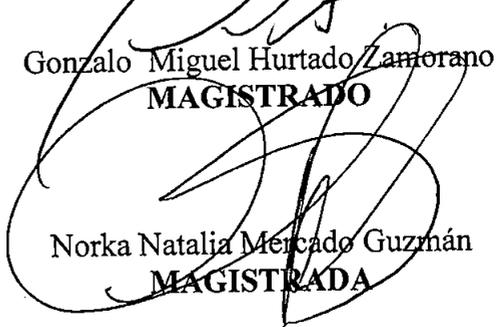

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

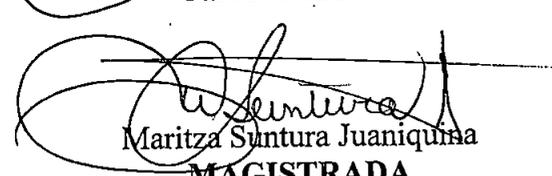

Remulo Calle Mamani
MAGISTRADO

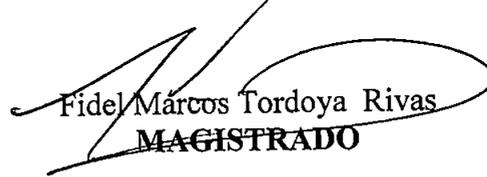

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

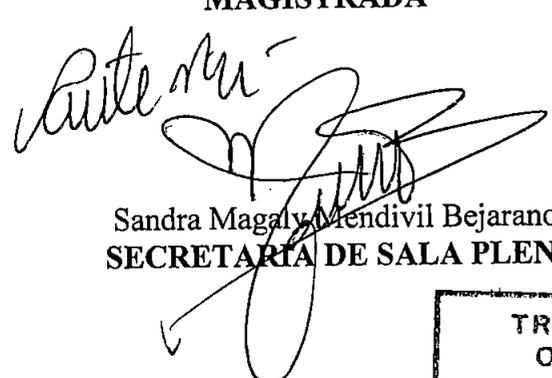

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

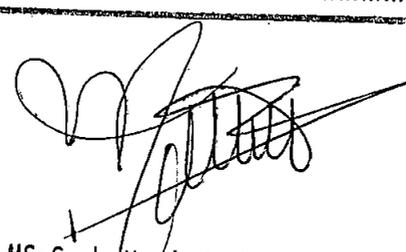

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: 2017	
SENTENCIA N° 57	FECHA 15 de febrero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017	
Conforme -	
VOTO DISIDENTE:	


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