



Estado Plurinacional de Bolivia  
Órgano Judicial

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y  
ADMINISTRATIVA PRIMERA  
SENTENCIA N° 80  
Sucre, 14 de junio de 2019**

**DATOS DEL PROCESO Y DE LAS PARTES.**

**Expediente** : 066/2016 - CA  
**Demandante** : Frigorífico Libertad S.R.L.  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Tipo de proceso** : Contencioso Administrativo  
**Resolución Impugnada:** Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ  
2037/2015 de 15 de diciembre  
**Magistrada Relatora** : María Cristina Díaz Sosa

**VISTOS:** La demanda contenciosa-administrativa de fs. 120 a 129 vta. presentada por Rodrigo Cristóbal Segura Diez en representación legal de Frigorífico Libertad S.R.L., impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2037/2015 de 15 de diciembre, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la providencia de admisión de fs. 133, la contestación de fs. 225 a 232, los memoriales de réplica y dúplica cursantes de fs. 267 a 269 y 315 a 317 vta., respectivamente, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

**I. CONTENIDO DE LA DEMANDA**

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

**A) Violación del debido proceso al no haberse analizado los argumentos sobre los medios de pago**

Manifiesta que en el recurso jerárquico reclamó que la ARIT no consideró ni analizó los argumentos expuestos sobre los medios de pago de importes mayores a Bs. 50.000,00.-, referidos a **1)** La particularidad del negocio de la carne que impide que los pagos puedan realizarse por vía bancaria, **2)** La presunción establecida en el art. 66 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) y la RND N° 10-11-11, es juris tantum, por lo que admite prueba en contrario, y **3)** Existen recibos que evidencian el pago; pese a ello

la AGIT validó el accionar de la ARIT, vulnerando sus derecho al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia de las resoluciones, previstos en los artículos 115,117 y 180 de la Constitución Política del Estado (CPE), situación que amerita anular obrados conforme el art. 35. I. inc. d) de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

**B) Violación del debido proceso por no haberse analizado los argumentos sobre el domicilio del emisor de las facturas**

Señala que en su recurso de alzada manifestó que la inexistencia del domicilio del proveedor Rodolfo Cornejo Sanjinez no puede ser invocado por la Administración Tributaria (AT) como fundamento para justificar la depuración de sus facturas, ya que no es responsabilidad del comprador el verificar que el domicilio del proveedor, habiéndose pronunciado en este sentido el Tribunal Supremo de Justicia en el Auto Supremo N° 248/2012, sin embargo este argumento no fue considerado por la instancia de alzada, hecho que fue reclamado en el recurso jerárquico, pero que fue desestimado sin analizar el fondo de la problemática, ya que ni la ARIT ni la AGIT consideraron su reclamo, no habiendo respetado el debido proceso en sus elementos motivación y congruencia de las resoluciones, previstos en los artículos 115,117 y 180 de la Constitución Política del Estado (CPE), situación que amerita anular obrados conforme el art. 35. I. inc. d) de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo (LPA).

**C) Nulidad de obrados hasta la Resolución de Recurso de Alzada por considerar temas que no fueron planteados.**

Denuncia que no se consideró que en su recurso jerárquico reclamó que en las páginas 24 y 25 de la Resolución de Alzada se incorporó fundamentos sobre una nulidad que no fue solicitada en el recurso de alzada, violando con ello el principio de congruencia como elemento del debido proceso, que se encuentra protegido por los artículos 115 y 116 de la CPE, debiendo la AGIT velar porque la estructura de la resolución guarde coherencia entre sus fundamentos y la parte resolutive, por lo que ante esta infracción debió anular obrados hasta que la ARIT emita una resolución que guarde el principio de congruencia, conforme manda el art. 35 de la Ley N° 2341 LPA.



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

#### **D) Violación del principio de verdad material**

Sostiene que la AGIT insiste en dar validez a aspectos de orden formal para depurar las facturas que amparan su crédito fiscal, sin considerar que bajo el principio de verdad material reconocido por el art. 180 de la CPE y art. 4 de la Ley N° 2341 LPA la autoridad administrativa, debe buscar el contenido real de los actos y tomar en cuenta que el art. 162 de la Ley N° 2492 CTB establece que los errores formales se encuentran sujetos a sanciones de índole económico, sin embargo, el derecho a generar crédito fiscal no puede estar sujeto a elementos formales, como el Tribunal Supremo de Justicia ha manifestado en reiterados fallos, cuando a determinado que su cómputo es procedentes siempre que se demuestren los siguientes elementos: 1) la existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente. 2) vinculación entre la compra y la actividad gravada y 3) la realización efectiva de la transacción; no siendo la forma un aspecto sustancial y resultando contrario al principio de verdad material, que la instancia recursiva confirme el criterio de la AT sobre observaciones de forma referidas exclusivamente a libros auxiliares de contabilidad y otros aspectos no sustanciales, cuando se ha acreditado la concurrencia de los tres elementos señalados para su validez.

Asimismo, afirma que acompañó documental como comprobantes de pago para respaldar la existencia de la transacción, la cual fue observada por no encontrarse legalizada por Notario de Fe Pública, conforme los artículos 37 y 40 del Código de Comercio, pese a que esta norma no contempla a los comprobantes de pago, no siendo obligatoria su notariación, más aún cuando se tiene los recibos de pago para sustentar la materialización de la transacción, empero, se consideraron estos aspectos y se ratificó la postura formalista de la AT, atentando contra el principio de verdad material, cuando correspondía que la autoridad recurrida analice el fondo (pago) del tema sometido a revisión y no la formalidad de los libros.

#### **1.2. Petitorio.**

Concluye solicitando que se declare la nulidad de la Resolución de Recurso Jerárquico y de la Resolución de Recurso de Alzada, hasta que se pronuncien sobre los aspectos recurridos, o alternativamente, se deje sin

efecto la Resolución de Recurso Jerárquico y fallando sobre el fondo se determine declarar válido el computo del crédito fiscal y la ilegalidad de la duplicidad de sanciones.

## **II. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 6 de septiembre de 2016, cursante de fs. 225 a 232, argumentando lo siguiente:

Señala que evidenció que el sujeto pasivo en su recurso de alzada no alegó expresamente sobre medios fehacientes de pago por importes mayores a Bs. 50.000,00.-, sino que denunció que la prueba presentada si desvirtúa las observaciones de la Administración Tributaria, habiéndose procedido a analizar la prueba producida en instancia administrativa, encontrándose desvirtuados los agravios de vulneración al debido proceso, falta de fundamentación o congruencia, puesto que dio cumplimiento a los artículos 115. II. y 117.I. de la CPE y 68 de la Ley N° 2492 CTB. Asimismo, al no haber sido impugnados los medios de pago por montos superiores a Bs. 50.000,00.-, se tiene como acto consentido, libre y expreso, encontrándose impedida como instancia jerárquica de emitir criterio de manera oficiosa por el principio de congruencia, no siendo la demanda contenciosa administrativa la vía para resolver este tipo de actos.

Afirma que de manera motivada, respecto al agravio de que no se habría considerado en la resolución de alzada su reclamo sobre la incidencia del domicilio fiscal de su proveedor, estableció que la instancia de alzada verificó que la AT no basó sus observaciones exclusivamente en la incidencia del domicilio fiscal de su proveedor, sino que hizo uso de sus facultades de verificación, fiscalización y control, argumentos que demuestran que si se consideró el agravio expuesto, no siendo necesario el exponer amplios considerandos, para que la resolución se encuentre motivada, conforme lo establece la jurisprudencia constitucional.

En relación a la solicitud de nulidad de la Resolución de Alzada por contener fundamentos de una nulidad que no fue impugnada, manifiesta que resulta incomprensible tal reclamo ya que dicha resolución no es



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

anulatoria sino que revoca parcialmente la resolución determinativa, por tanto no contiene fundamentos de nulidad alguna.

Finalmente, sobre la acusada violación al principio de verdad material, refiere que verificó que la instancia de alzada procedió al análisis de la documentación presentada, desestimándola por ser dilatoria, no probar la efectiva realización de la transacción y no encontrarse en originales, cumpliendo con los principio de oficialidad, informalismo y verdad material, resultando infundado el reclamo del demandante, ya que no existe prueba que no hubiera sido compulsada, habiendo además como instancia que vela por la inexistencia de vicios que provoquen la indefensión del sujeto pasivo, verificar si los actos administrativos contienen la suficiente motivación y fundamentación, evidenciando también que la instancia de alzada y la AT valoraron objetivamente la prueba.

Como precedente del sistema de doctrina tributaria, cita a la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0121/2008 y como jurisprudencia invoca la Sentencia Constitucional N° 532/2014 de 10 de marzo, concluyendo que los argumentos del demandante no son evidentes, habiendo sido dictada la Resolución de Recurso Jerárquico en estricta sujeción a lo solicitado por las partes, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificaron en todos y cada uno de sus fundamentos.

#### **Petitorio**

Solicita se declare IMPROBADA la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2037/2015 de 15 de diciembre, 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 marzo de 2014, se notificó al Frigorífico Libertad S.R.L. con la Orden de Verificación N° 0014OVI03432, dando inicio a la verificación del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), contenido en las facturas declaradas por el contribuyente en los períodos observados de la gestión 2011.

**III.2** Como resultado de la verificación efectuada, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo N° 28-00098-14, que estableció en contra del sujeto pasivo una deuda tributaria previa de Bs. 1.516.553,00.-, 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** Ante la falta de presentación de descargos por parte del sujeto pasivo, la AT emitió y notificó la Resolución Determinativa N° 17-00804-14, resolviendo determinar de oficio las obligaciones impositiva del contribuyente en la suma de UFV's 814.720,00.-, importe que contempla tributo omitido actualizado, intereses y sanción por omisión de pago, además de multas por incumplimiento a deberes formales que ascienden a UFV's 11.100,00.-

**III.4** Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa, fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0184/2015 de 23 de febrero, en la que se dispuso anular obrados hasta el auto de observación de 11 de noviembre de 2014, para luego proceder al rechazo del recurso de alzada por incumplir lo previsto en el art. 19 inc. b) de la Ley N° 2492 CTB.

**III.5** Contra esta determinación el contribuyente interpuso recurso jerárquico, que dio lugar a la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0971/2015 de 26 de mayo, que resuelve anular la Resolución de Alzada y ordena se pronuncie una nueva resolviendo el fondo del recurso formulado por el contribuyente.

**III.6** En cumplimiento a lo dispuesto por la AGIT, la ARIT Cochabamba emitió la Resolución de Recurso de Alzada CBA/RA 0778/2015 de 17 de septiembre, resolviendo Revocar parcialmente la Resolución Determinativa impugnada, dejando sin efecto las multas por incumplimiento a deberes formales relacionadas al registro en el Libro de Compras y Ventas IVA por un importe de UFV's 6.600,00.-, y manteniendo firme y subsistente en lo demás la Resolución determinativa.

**III.7** Interpuestos los recursos jerárquicos por ambas partes, la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2037/2015 de 15



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de diciembre, revocando parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada en lo que respecta al Acta por Contravenciones Tributarias N° 00092849, declarando firme y subsistente la sanción de UFV's 150,00.- que contempla dicha acta, modificando la revocatoria dispuesta en alzada de las multas por incumplimiento a deberes formales a un total de UFV's 6.450,00.-, y manteniendo firme y subsistente en lo demás la Resolución de Alzada.

#### **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 AGIT vulneró el derecho del contribuyente al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia, al no pronunciarse sobre las situaciones reclamadas por el recurrente; 2) Si la AGIT vulneró el principio de verdad material al validar la depuración del crédito fiscal en mérito a aspectos formales.*

#### **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.I. Sobre la vulneración al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia de las resoluciones.**

El derecho al debido proceso, consagrado por el art. 115.II. de la CPE constituye una garantía constitucional que abarca los presupuestos procesales mínimos que rigen un proceso judicial, administrativo o corporativo, vinculados a todas las formas propias del mismo y a las leyes

preexistentes, para materializar la justicia con base en la igualdad de condiciones de los sujetos intervinientes, de conformidad con el art. 119.I. de la CPE. El debido proceso tiene dos perspectivas, de un lado se trata de un derecho en sí reconocido a todo ser humano, y de otro, es una garantía jurisdiccional a favor de toda persona para asegurar el ejercicio de sus derechos en las instancias administrativas, jurisdiccionales o especiales, con sus elementos configurativos defensa, motivación y fundamentación de las decisiones judiciales o administrativa.

A partir de ello, este Tribunal Supremo de Justicia a través del Auto Supremo 16/2015-S de 03 de noviembre, ha interpretado a la exigencia de la motivación de los fallos como elemento del debido proceso, en los siguientes términos: *“(...) se tiene que la motivación o fundamentación, es justificar la decisión de un fallo o si se quiere en forma más explícita, es mostrar las razones que permiten considerar porque el juzgador establece una determinada decisión sobre el conflicto o controversia puesto a su conocimiento. Sobre la motivación de las resoluciones administrativas o judiciales, la jurisprudencia constitucional ha determinado que la motivación de la resolución administrativa o judicial, está directamente relacionada con el derecho al debido proceso y que no es necesario que la motivación sea ampulosa sino que puede ser concisa y reducida, siendo lo único importante en que ésta explique y justifique las razones de la decisión final del juzgador para que pueda activarse el derecho a la impugnación...”*

Asimismo, en materia tributaria, la fase de impugnación de los actos administrativos a través de la interposición de los Recursos de Alzada y Jerárquico, se encuentra regulada en los artículos 195 y siguientes de la Ley N° 2492 CTB, encontrándose reconocidos el principio de congruencia de las resoluciones, en el art. 211 del mismo texto legal, que establece: *“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).

En virtud a ello, es posible colegir, que al igual que en la impugnación en sede judicial, en la fase de impugnación en sede administrativa, la facultad





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

revisora de las instancias recursivas se encuentra limitada a los aspectos resueltos por la instancia inferior en el acto administrativo impugnado, siempre y cuando estos hubiesen sido reclamados por el recurrente en su respectivo recurso, entendimiento que también ha sido asumido por el Tribunal Constitucional Plurinacional, cuando en su Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1083/2014 de 10 de junio, en relación al principio de congruencia, refiere que: *“...amerita una comprensión desde dos acepciones; primero, relativo a la **congruencia externa, la cual se debe entender como el principio rector de toda determinación judicial, que exige la plena correspondencia o coincidencia entre el planteamiento de las partes (demanda, respuesta e impugnación y resolución) y lo resuelto por las autoridades judiciales, en definitiva, es una prohibición para el juzgador considerar aspectos ajenos a la controversia, limitando su consideración a cuestionamientos únicamente deducidos por las partes; y, segundo, la congruencia interna, referido a que, si la resolución es comprendida como una unidad congruente, en ella se debe cuidar un hilo conductor que le dote de orden y racionalidad, desde la parte considerativa de los hechos,(...)”*** (las negrillas son añadidas).

Conforme los criterios legales, doctrinales y jurisprudenciales expuestos precedentemente, en el caso de autos, habiendo acusado el demandante la vulneración al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia, corresponde a esta instancia determinar si efectivamente la Resolución Jerárquica impugnada, omitió pronunciarse motivadamente sobre los argumentado por el recurrente en relación: **a)** los medios fehacientes de pago; **b)** el domicilio del proveedor, y **c)** la nulidad de la Resolución de Recurso de Alzada por incongruencia.

**A) De la consideración de los argumentos sobre los medios fehacientes de pago.**

Revisados los antecedentes del proceso, se advierte que el contribuyente en su recurso jerárquico, con similares argumentos a los de su demanda contenciosa administrativa, solicitó la nulidad de la Resolución de Alzada por vulneración de su derecho al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia, porque consideró que la ARIT Cochabamba no

analizó sus argumentos sobre los medios de pago; en este sentido, corresponde verificar inicialmente el contenido del recurso de alzada interpuesto por el contribuyente a efecto de poder establecer si la ARIT efectivamente omitió pronunciarse sobre lo impugnado en este, para posteriormente verificar si la AGIT incumplió con su deber de determinar la nulidad correspondiente en caso de que así fuere.

Revisado el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente contra la Resolución Determinativa N° 17-00804-14 (fs. 32 a 43 del anexo N° 4), se evidencia que en sus fundamentos de derecho sobre los medios de pago alegó que su proveedor Sr. Rodolfo Cornejo Sanjines, por su condición de mediano vendedor, no tenía una tienda o lugar de expendio y que las transacciones las realizó en efectivo porque le habría indicado que no tiene cuenta bancaria, habiendo presentado ante la AT los comprobantes de egreso y de diario para probar la existencia del pago, motivos por los que la AT no debió aplicar la presunción establecida en el art. 66 de la Ley N° 2492 CTB y la RND 10-11-11, toda vez que esta admite prueba en contrario y fue desvirtuada con las documentales presentadas como prueba.

En consideración a estos argumentos, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0778/2015 en su análisis técnico jurídico (fs. 23), señaló que la AT observó que en los comprobantes de pago el proveedor Rodolfo Cornejo Sanjines figura como emisor y receptor del mismo, por lo que desestimó su eficacia como descargo, delegándole con ello al contribuyente la carga de demostrar la efectiva disposición de sus recursos para las operaciones depuradas; asimismo, en relación a los comprobantes de egreso y diario, manifestó que estos solo muestran las partidas contables que intervinieron en el registro de las notas fiscales pero no ofrecen elementos sobre el flujo de efectivo de fondos, y al ser su registro de carácter unilateral no expone indicios sobre su aceptación por parte del proveedor; finalmente respecto a los medios fehacientes de pago por importes mayores a Bs. 50.000,00.-, señaló que no se alegó cuestionamiento alguno, limitándose a resaltar la validez y suficiencia de la documentación aportada durante el trabajo de fiscalización y que el pago en efectivo se realizó debido al requerimiento del propio proveedor, por lo que



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

al no existir un reclamo preciso, no efectuó mayor análisis ya que previamente expuso la valoración de la prueba aportada por el contribuyente.

Ahora bien, la AGIT en su Resolución Jerárquica (fs. 405 vta. del anexo 5), en respuesta al reclamo de falta de motivación y congruencia, señaló que evidenció que la Resolución de Alzada en relación a los medios de pago la ARIT procedió a realizar un análisis de los documentos probatorios, entre ellos los Comprobantes de Pago, egreso y diario, concluyendo que estos no son prueba suficiente de respaldo contra las observaciones presentadas por la AT, señalando además que en el recurso de alzada no se alegó expresamente sobre los medios fehacientes de pago por importes mayores a Bs.50.000,00.-, sino que se recurrió en sentido de que la prueba presentada desvirtúa las observaciones de la AT en cuanto al pago efectivo realizado, habiéndose efectuado el análisis de la prueba presentada por el recurrente, encontrándose desvirtuado el agravio expuesto en relación a la vulneración del debido proceso.

De lo expuesto resulta evidente que el reclamo efectuado por el contribuyente en relación a la vulneración al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia, resulta falso, toda vez que desde el inicio de la etapa recursiva la instancia de alzada, en mérito a los argumentos expuestos en la impugnación, efectuó la valoración de los medios de pago propuestos como prueba por el contribuyente (comprobantes de pago, egreso y diarios), exponiendo las observaciones que recaen sobre cada uno de ellos y explicando los motivos de su desestimación, no existiendo otros medios de pago o argumentos que pudieran considerarse, ya que el contribuyente alegó expresamente que las transacciones se realizaron en efectivo a través de la documental invocada, confirmando con ello que no se presentaron mayores pruebas o argumentos sobre otros medios de pago que acrediten de forma específica las transacciones por importes mayores a Bs. 50.000,00.-, aspectos que han sido reconocidos y validados oportunamente por la instancia jerárquica, quien efectuando una revisión de la Resolución de Alzada concluyó acertadamente que no existió vulneración al debido proceso en sus

elementos motivación y congruencia, no correspondiendo dar curso a la nulidad de obrados impetrada por el contribuyente.

**B) Del análisis de los argumentos sobre el domicilio del proveedor.**

De forma similar al punto anterior, el demandante reitera los argumentos de su recurso jerárquico en sentido de que la instancia de alzada no se habría pronunciado sobre su reclamo en relación a la incidencia del domicilio del proveedor en la depuración del crédito fiscal, lo que conllevaría la nulidad de obrados hasta la resolución de alzada.

Al respecto, se tiene en obrados que en su recurso de alzada el contribuyente señaló que los medianos vendedores de carne no necesitan un lugar de expendio porque hacen las entregas de forma directa a los comerciantes mayoristas, no siendo deber del contribuyente el verificar que el proveedor tenga una oficina, por cuanto la AT es quien tiene la facultad legal de realizar la verificación de domicilio a los contribuyentes, no pudiendo asimilarse esta situación como causal de depuración de facturas, conforme se tiene señalado en la jurisprudencia contenida en el Auto Supremo N° 248/2012.

Este reclamo fue desestimado en la Resolución de Alzada, bajo el argumento de que la depuración del crédito fiscal no se sustentó exclusivamente en el comportamiento tributario del proveedor o la inexistencia de su domicilio, sino que la AT, conforme a lo previsto en el artículo 104 de la Ley N° 2492 CTB, desarrolló una verificación que fue debidamente comunicada al administrado, siendo estos argumentos oportunamente identificados en la Resolución Jerárquica (fs. 406 del Anexo 5), donde a su vez se desestimó la denuncia de vulneración al debido proceso en sus elementos motivación y congruencia, señalando que la instancia de Alzada efectivamente se pronunció sobre este aspecto reclamado y procedió a la verificación de las actuaciones de la AT, determinando igualmente que esta entidad no basó sus observaciones exclusivamente en la incidencia del domicilio fiscal del proveedor, sino que hizo uso de sus facultades de verificación, fiscalización y control, quedando desvirtuado el agravio expuesto por el recurrente, no existiendo en



consecuencia causales de nulidad conforme lo dispuesto en el art. 35.I. de la Ley N° 2341 LPA.

De lo anterior se tiene que el reclamo de falta de motivación y congruencia en la resolución de alzada, fueron oportunamente atendidos por la instancia jerárquica, quien dio respuesta al recurrente identificando que en la resolución de alzada se consideró el reclamo efectuado por el contribuyente, exponiendo además los argumentos que llevaron a desestimar el reclamo sobre la incidencia del domicilio fiscal del proveedor en la depuración del crédito fiscal; extremo que no implica que este Tribunal se encuentre de acuerdo con lo resuelto en el fondo por las instancias previas, empero al ser el reclamo de falta de motivación y congruencia, uno de forma, que atañe a la estructura de la resolución impugnada, esta instancia se ve limitada a verificar si el mismo resulta evidente o no, sin ingresar a analizar su contenido o la legalidad de los fundamentos en sí, por cuanto esto representaría un pronunciamiento sobre aspectos de fondo que no han sido impugnados por el demandante.

**C) Del análisis de los argumentos sobre la nulidad de la Resolución de Recurso de Alzada.**

El demandante reclama que ante la instancia jerárquica denunció que en la Resolución de Alzada se vulneró el principio de congruencia, ya que en las páginas 24 y 25 del mismo se analizó una nulidad que no fue invocada en su recurso de alzada, aspecto que fue desestimado en la Resolución Jerárquica bajo el argumento de que la Resolución de Alzada resolvió revocar parcialmente la resolución determinativa, no siendo evidente que se hubiera procedido a analizar ninguna solicitud de nulidad por parte del contribuyente.

Al respecto, de la revisión de obrados se advierte que efectivamente en las páginas 24-25 de la Resolución de Recurso de Alzada, se evidenció la existencia de un párrafo en el que se desestima la observación que el sujeto pasivo realizaría sobre la valoración probatoria y que podría conllevar a una nulidad conforme lo establecido en el art. 36.II. de la Ley N° 2341 LPA, sin embargo, no se advierte la incongruencia denunciada por el demandante, toda vez que en el mismo párrafo se establece claramente que estos

argumentos pretenden desestimar lo afirmado por el propio contribuyente en el último párrafo del subtítulo *b. Resolución Determinativa* de su Recurso de Alzada (fs. 33 y 34 del Anexo 4), donde señaló expresamente que: *“La valoración de la prueba realizada por la Administración Tributaria y los criterios que han sido utilizados para desvirtuarla no guardan relación con los elementos de derecho al que debe sujetarse la Administración Tributaria”* (el subrayado es nuestro); argumento que pese a no encontrarse desarrollado en el subtítulo *“Fundamentos de hecho y derecho del recurso”*, ni considerado en su petitorio, fue asimilado correctamente por la instancia de alzada como un defecto de forma denunciado por el recurrente que podría conllevar una nulidad de obrados en caso de probarse cierto, toda vez que este enunciado no hace parte del resumen de antecedentes sino que se constituye en una expresión de disconformidad realizada por el contribuyente en relación a la valoración probatoria efectuada por la AT, mismo que fue oportunamente analizado y desestimado por la instancia de alzada bajo el criterio expuestos en la Resolución de Recurso de Alzada, consiguientemente no resulta evidente la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia, que conlleve la nulidad de obrados solicitada por el demandante.

#### **V.II. Sobre la vulneración del principio de verdad material.**

El principio de verdad material previsto en el art. 180.I. de la CPE, ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional Plurinacional en la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 1662/2012 de 1 de octubre, en la que se establece: *“Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las*



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

*autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal.”; en este sentido, dicho principio forma parte del bloque de constitucionalidad imperante y debe estar implícito en todos los ámbitos de la vida jurídica.*

Por su parte el art. 4 inc. d) de la Ley N° 2341LPA, aplicable en los procedimientos administrativos tributarios por mandato del art. 74 de la Ley N° 2492 CTB, establece como principio rector de los procesos administrativos al Principio de Verdad Material, bajo el cual la administración pública tiene la obligación de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal, debiendo ceñir su decisión en los hechos y no limitarse únicamente al contenido literal del expediente.

Bajo este contexto, en el caso de autos, el demandante acusa a la AGIT de vulnerar el principio de verdad material al dar validez a aspectos de orden formal para depurar las facturas que amparan su crédito fiscal, ya que dicha instancia habría confirmado las observaciones realizadas por la AT referidas a la notariación de comprobantes de pago y libros auxiliares de contabilidad, cuando acreditó la concurrencia de los tres elementos señalados para su validez, correspondiendo que la autoridad recurrida analice el fondo (pago) del tema sometido a revisión y no la formalidad de los libros.

Analizados los argumentos contenidos en la Resolución de Recurso Jerárquico, en relación a la observación de la AT sobre la falta de notariación de los comprobantes de egreso, se evidencia que la instancia jerárquica, ya en la revisión efectuada a la Resolución de Recurso de Alzada, advirtió que la instancia de alzada determinó que los comprobantes contables no están obligados a su notariación o legalización conforme el art. 37 del Código de Comercio, por lo que se desestimó la observación de la AT concluyendo que esta obligación no es exigible a dichos documentos (fs. 405 vta. del Anexo 5), procediendo a analizar sin restricciones toda la documental probatoria presentada por el contribuyente, sin embargo, como resultado del análisis de los comprobantes de pago, de egreso y diarios, estableció que estos no constituyen prueba suficiente que desvirtúen las

observaciones realizadas por la AT; argumentos que demuestran que la exigencia formal de notariación de libros y comprobantes, ya fue desestimada por la instancia de alzada, quien procedió en su oportunidad a analizar toda la documentación presentada como descargo por el sujeto pasivo para acreditar la realización efectiva de la transacción.

Ahora bien, pese a que la Resolución de Recurso de Alzada dejó sin efecto la observación de la AT sobre la notariación de la prueba presentada por el contribuyente, la instancia jerárquica en virtud a que el sujeto pasivo en su recurso jerárquico reiteró su reclamo sobre la vulneración del principio de verdad material en virtud el rechazo de documentos contables por la exigencia de notariación, en su numeral IV.4.5: *Sobre la depuración de Crédito Fiscal* párrafo xii., analizó nuevamente esta denuncia, reconociendo que la AT observó los Comprobantes de egreso y diarios por falta de notariación, pero que conforme alega el contribuyente y como reconoció la instancia de alzada, estos no están alcanzados por el art. 37 del Código de Comercio, es decir que no tienen la obligación de estar notariados; sin embargo, precisó que esta documental no fue depurada sólo por este aspecto formal, sino que también fue observada por no contar con ninguna firma de los responsables de elaboración, aprobación o de quien recepcionó el pago efectuado, así como también se observó que los comprobantes de pago fueron emitidos por el proveedor y el pago realizado al proveedor, sin que se evidencie la participación del contribuyente Frigorífico Libertad S.R.L. en la transacción, inconsistencias que no permitieron evidenciar la efectiva realización de la transacción.

En virtud a ello se evidencia que el reclamo realizado por el demandante sobre la vulneración al Principio de Verdad Material por haberse desestimado los comprobantes contables y otra prueba documental por aspectos formales como es la falta de notariación, ya fue analizado por las instancias previas quienes resolvieron esta situación de forma favorable al contribuyente, dejando sin efecto la observación en relación a la notariación de libros y documentos contables, por lo que procedieron a analizar ampliamente la prueba que inicialmente fue rechazada por la AT (comprobantes de pago, de egreso y diarios), no existiendo en la actualidad





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

el agravio o vulneración al Principio de Verdad Material reclamado por el contribuyente en su demanda contenciosa administrativa, sobre el cual pueda recaer un nuevo análisis por parte de este Tribunal, más aún considerando que la valoración probatoria de los medios de pago, efectuada por las instancias recursivas no ha sido objeto de reclamo por parte del demandante.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución impugnada, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado inconsistencia o errónea interpretación de normas que generen vulneración de derechos, en el ejercicio del control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, correspondiendo, en consecuencia, mantener firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico.

**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. 120 a 129 vta., interpuesta por Frigorífico Libertad S.R.L y en consecuencia mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 2037/2015 de 15 de diciembre, emitida por la AGIT.

**Regístrese, comuníquese y cúmplase.**

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

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

Ante mí:

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA  
Sentencia N° 80  
Fecha: 14 de junio de 2019  
Libro Tomas de Razón N° 1

*Abog. Claudia G. Castellón Mansilla*  
AUXILIAR  
SALA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA  
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA 1ª. DEL  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

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