



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



SALA PLENA

15-9-16

10:30

21

SENTENCIA: 139/2016.
FECHA: Sucre, 30 de marzo de 2016.
EXPEDIENTE N°: 772/2012.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital 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 contencioso administrativa de fojas 20 a 30 y vuelta, presentada por Eberth Vargas Daza, en representación legal de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2012 emitida el 20 de agosto de 2012 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fojas 61 a 64 y vuelta, réplica de fojas 68 a 71 vuelta; dúplica de fojas 75 y vuelta; decreto de fojas 77, antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

El demandante señaló que el 4 de noviembre de 2011, la Administración Tributaria, a través de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió las Ordenes de Verificación N° 3010OVI00101 y N° 3010OVI00103, con las que fue notificado el contribuyente José Edilberto Castellón Céspedes, comunicándosele que deberá sujetarse a un "Procedimiento de Determinación", a fin de establecer el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, correspondientes a la verificación de la determinación del Impuesto a las Transacciones (IT), y la compensación con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas (IUE) por los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007, emplazándole a presentar Declaraciones Juradas, libro de ventas, facturas de ventas y otra documentación que sirva de descargo a las observaciones detectadas en el cruce de información.

Luego el 29 de agosto de 2011, se emitieron las Vistas de Cargo SIN/GDC/DF/VI/0132/2011 y SIN/GDC/DF/VI/VC/0133/2011, en las que se determinaron reparos a favor del fisco por las compensaciones indebidas en los periodos fiscalizados, además de identificar la conducta del contribuyente como incumplimiento de deberes formales, hechos que se constituyeron en indicios de omisión de pago correspondiéndole una sanción preliminar del 100% del tributo.

El 17 de noviembre de 2011, se pronunciaron las Resoluciones Determinativas N° 17-00597-11 y N° 17-005378-11, estableciéndose en la primera una deuda tributaria de 118.450 UFVs, equivalentes a la fecha de

emisión de la resolución a Bs. 201.518 y en la segunda una deuda de 103.390 UFVs equivalentes a Bs. 175.896, resoluciones que fueron confirmadas en la instancia de alzada; sin embargo, deducido el recurso jerárquico por el contribuyente, la resolución de la AGIT dispuso la anulación de todos los actuados, incluyendo la resolución del recurso de alzada, con reposición hasta las Vistas de Cargo emitidas por la Administración Tributaria.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Conforme la relación del punto anterior, señaló que el contribuyente, una vez emplazado para la presentación de la documentación de descargo, hizo entrega de los formularios 400 IT correspondiente a los periodos abril a diciembre de 2007, libros de venta, facturas de ventas N° 276 al 285 correspondientes a la Orden de Verificación N° 3010OVI00101 y 284 a 295 correspondiente a la Orden de Verificación N° 3010OVI00103, sin embargo, de la revisión del cumplimiento de los Deberes Formales, se evidenció que el contribuyente no presentó la documentación en relación a la Sucursal 1 registrada en el Sistema SIRAT2, indicando el contribuyente que no efectuó tal registro y que nunca contó con la mencionada sucursal y actividad secundaria de ferretería en la provincia de Quillacollo, labrándose en consecuencia las Actas de Contravenciones Tributarias N° 25160 y 25161 ambas de 25 de agosto 2011, vinculadas al Procedimiento de Determinación y las Ordenes de Verificación indicadas.

Continúo indicando que se observó al contribuyente la presentación de Declaraciones Juradas Rectificadoras incrementando el impuesto determinado antes del vencimiento, por el IT correspondiente a los periodos objeto de la fiscalización, a cuya consecuencia, el 29 de agosto de 2011 se labraron las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación que van del número 25207 al 25213, por incurrir en incumplimiento del deber formal de presentación de Declaración Jurada Rectificatoria, constituyendo este hecho una contravención tributaria en virtud de lo dispuesto en el art. 160 de la Ley 2492, con una multa de 150 UFVs por cada periodo según lo que establece en el numeral 2.2 del Anexo consolidado de la Resolución Normativa de Directorio RND 10-0037-07.

Manifestó también que en base a la documentación presentada por el contribuyente, la información extractada de la Base de Datos del SIRAT1 y SIRAT2, se estableció contra el contribuyente Castellón Céspedes José Edilberto, un reparo a favor del fisco de UFVs 111.392, conformado por el tributo omitido, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento a deberes formales respecto a los periodos abril, mayo y junio de la gestión 2007 y UFVs 97.839 en relación a los periodos julio, agosto, septiembre, octubre noviembre y diciembre de 2007, emitiéndose las Vistas de Cargos N° SIN/GDC/DF/VI/0132/2011 Y SIN/GDC/DF/VI/VC/0133/2011, ambas de 29 de agosto de 2011, correspondientes a las Órdenes de Verificación señaladas.

Añadió que en el término de prueba el contribuyente no aceptó ni canceló la liquidación practicada, menos ofreció prueba de descargo, pronunciándose en consecuencia las Resoluciones Determinativas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Números 17-00597-11 y 17-00598-11, ambas de 17 de noviembre de 2011, ratificando los cargos establecidos en las Vistas de Cargo, y estableciendo una deuda tributaria en la RD 597 de 118.450 UFVs equivalentes a Bs. 201.518 a la fecha de emisión de la Resolución y 103.390 UFVs equivalentes a Bs. 175.896 en relación a la RD 598, por lo que, una vez interpuesto el recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, decidió confirmar las Resoluciones Determinativas, dando lugar a que el contribuyente interponga recurso jerárquico, instancia en la que la AGIT resolvió anular la resolución de su inferior, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta las resoluciones determinativas señaladas.

Efectuando una serie de consideraciones sobre el fundamento de la resolución del recurso jerárquico, indicó que tal resolución viola la norma y contiene una interpretación y aplicación incorrecta de las disposiciones y procedimientos tributarios (no indica a qué norma y procedimientos se refiere), pues, no consideró que la Administración Tributaria, en aplicación de los arts. 66 y 100 de la Ley N° 2492, verificó las transacciones efectuadas por el contribuyente José Edilberto Castellón Céspedes que posee como actividad principal el transporte de carga interdepartamental y larga distancia; y como segunda actividad, la venta al por menor de artículos de ferretería, pintura y productos de vidrio, por lo que, a fin de establecer el hecho generador o imponible, la Administración Tributaria verificó la existencia física de las facturas y que correspondan a transacciones que son legítimas legales, materialmente posibles y comprobables, verificando su dosificación, impresión, forma de emisión, el domicilio tributario y el efectivo desarrollo de la actividad declarada y gravada.

Apuntó que las Declaraciones solicitadas por la Administración Tributaria no fueron presentadas, menos declaradas, durante el procedimiento de determinación por el sujeto pasivo de la relación tributaria, habiéndose solicitado información en relación a las siguientes facturas: **a)** Factura emitida a favor de La Meson por un monto de Bs. 7.780, **b)** Cuatro facturas emitidas a favor de Fernando Dipp, **c)** Seis facturas emitidas por el contribuyente remitidas por la Distrital de El Alto, **d)** Facturas emitidas a favor de Puka Orko S.R.L., **e)** Facturas emitidas a favor de Petroplus Bolivia S.R.L., todas ellas por ventas de artículos de ferretería, infiriéndose que todas estas facturas son válidas y que fueron utilizadas por otros contribuyentes para el cómputo del crédito fiscal.

De esta manera, *-continúo el demandante-*, en base a la documentación presentada por el contribuyente, la información de la base de datos del SIRAT 2, se comprobó sobre base cierta en el proceso de determinación correspondiente a los meses de abril, mayo y junio de la gestión 2012, que existe una diferencia entre la declaración del contribuyente y la determinación de la administración tributaria en el Impuesto a las Transacciones IT, concluyendo que el contribuyente no determinó este impuesto conforme a ley, detectándose la compensación del IT determinado en la declaraciones rectificatorias de los periodos mencionados con el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) no declarado ni pagado, concluyéndose que el contribuyente compensó indebidamente el impuesto determinado con un saldo a favor inexistente,

incumpliendo con la disposición de los arts. 72, 74, 75 y 77 de la Ley 843 y 7 del D.S. 21532, resultando entonces que la aseveración de la AGIT en sentido que al no existir hechos generadores de la obligación tributaria, no podía establecerse reparos a favor del fisco, no corresponde a la verdad ni a la realidad de los hechos.

Efectuando una serie de consideraciones reiterativas sobre las Órdenes de Verificación, Vistas de Cargo, Resoluciones Determinativas y sobre la presunción de legalidad de los actos de la Administración Tributaria, el demandante señaló que, efectivamente el contribuyente al tiempo de afirmar que nunca abrió una sucursal para venta de materiales de ferretería, menos posee una segunda actividad, presentó como descargo la constancia de haber iniciado un proceso penal por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado, empero, ello en ningún caso desvirtuaba las declaraciones juradas rectificatorias presentadas por él mismo y las solicitudes de cambio de régimen general, dosificación de facturas, etc., que demostraban que se dedicaba a dos actividades; una en el rubro del transporte y la segunda a la venta de insumos de ferretería.

Finalmente, el actor mencionó que los actos de la Administración Tributaria en ningún caso vulneraron los principios constitucionales del debido proceso y el derecho a la defensa, además de haber sido realizados *conforme a las disposiciones tributarias, no estando sujetos a las nulidades o anulabilidades previstas en los arts. 35 y 26 de la Ley de Procedimiento Administrativo* -textual-.

I.3.- Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2012 de 20 de agosto de 2012 y en consecuencia, se mantengan firmes y subsistentes las Resoluciones Determinativas 17-000597-11 y 17-00598-11, ambas de 17 de noviembre de 2011, correcta y legalmente emitidas por la Gerencia Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales.

II.- De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 25 de febrero de 2013, que cursa de fs. 61 a 64 y vuelta, señalando que, no obstante que la resolución pronunciada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que el SIN notificó a José Castellón Céspedes con el inicio de un "Proceso de Determinación" a través de las Ordenes de Verificación Números 30100VI00101 y 30100VI00103, cuyo alcance era "Verificar la determinación del Impuesto a las Transacciones y la compensación con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas líquida y pagada" correspondiente a los períodos fiscales abril a diciembre de 2007, a cuyo fin se solicitó documentación de los periodos observados que fue presentada parcialmente por el contribuyente nombrado.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Señaló que el contribuyente, mediante memorial presentado al SIN manifestó que no abrió sucursal alguna para venta de artículos de ferretería, siendo su actividad la de transporte de carga interdepartamental y larga distancia en un camión de su propiedad, por lo que solicitó al SIN copia de la documentación que respaldaba la apertura de la sucursal y la dosificación de facturas, advirtiendo que la firma, letra y fotografía de la cédula de identidad no le pertenecían, hecho que ameritó siente denuncia en la Fuerza Especial de Lucha Contra el Crimen (FELCC) por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado, cuya copia simple fue presentada ante la Administración Tributaria.

Continuó la respuesta refiriendo que el SIN indicó al contribuyente que no era factible la suspensión de los trámites establecidos en las Órdenes de Verificación, mientras no concluya el proceso penal iniciado y no exista pronunciamiento expreso de autoridad competente que establezca la veracidad de los hechos y la autoría de los delitos denunciados, por lo que pronunció las Vistas de Cargo mencionadas en la demanda en las que se estableció una deuda tributaria a favor del fisco.

Agregó también que contra aquellos actos administrativos, el 27 de septiembre de 2011, el contribuyente presentó prueba documental de descargo, destacándose el Dictamen Pericial Grafotécnico por el que se concluye que *“las firmas que registran los documentos de apertura de sucursal y dosificación de facturas no corresponden a los grafismos que suele pulsar y estampar José Edilberto Castellón Céspedes, habiendo sido falsificadas de manera burda señalando que la fotografía de la cédula de identidad cuestionada, no corresponde a los rasgos fisonómicos y somáticos del indicado”*. No obstante de ello, -continuó la autoridad demanda-, el SIN emitió las Resoluciones Determinativas, estableciendo una deuda tributaria de 118.450 UFVs y 97.839 UFVs respectivamente y calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago.

Señaló que, pese a tal documentación, la existencia de un proceso judicial en la vía penal y ante la duda sobre la veracidad y validez de las facturas y demás documentos sobre los que se realizó el proceso de determinación, la Administración Tributaria no consideró que las situaciones de hecho que darían lugar al nacimiento de la obligación tributaria nunca existieron, por lo que se carecería de la condición esencial para que esta obligación exista, es decir que ante la ausencia del hecho generador, no existiría ninguna obligación tributaria.

Por último, se manifestó en la respuesta que la Administración Tributaria en el caso del contribuyente José Edilberto Castellón Céspedes, no consideró el Principio de Verdad Material, previsto en los arts. 180 de la Constitución Política del Estado y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, citando al efecto la SC 0427/2010-R, por lo que, al depender la defensa del contribuyente expuesta en sus notas de descargo, de un pronunciamiento de sentencia sobre la veracidad de los documentos que señala no haber generado, la Administración Tributaria debió considerar esta situación y al no haberlo hecho situó al contribuyente en estado de indefensión, por lo que la Autoridad General de Impugnación Tributaria estableció que el SIN emitió la Resoluciones Determinativas sin

considerar los respectivos fundamentos de hecho y de derecho que implican la valoración de las pruebas de descargo presentadas.

II.1.- Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno procesal informan lo siguiente:

1.- La Administración Tributaria emitió las Órdenes de Verificación N° 30100VI00101 y N° 30100VI00103, con las que fue notificado el contribuyente José Edilberto Castellón Céspedes, comunicándosele que deberá sujetarse a un "Procedimiento de Determinación", a fin de establecer *determinación del impuesto a las transacciones IT, y la compensación con el impuesto a las utilidades de las empresas IUE liquidada y pagada por los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007* (fs. 2 anexo I y fs. 2 Anexo II de antecedentes administrativos), habiendo sido legalmente notificado el contribuyente Edilberto Castellón Céspedes y compelido a la presentación de la documentación de los periodos observados, concretamente se solicitaron las Declaraciones Juradas (F 400), Libro de Ventas, Facturas de Venta de los periodos observados y otra documentación que solicite el fiscalizador (fs. 3 del anexo y fs. 3 del anexo II), labrando la Administración Tributaria las actas por contravenciones tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 25160, 25207, 25208 y 25209 en relación a la Orden de Verificación N° 30100VI00101 (fs. 12 a 15 del anexo I) y las actas N° 25161, 25210, 25211, 25212, y 25213 en relación a la Orden de Verificación N° 30100VI00103 (fs. 12 a 16 anexo II), por no haber proporcionado el contribuyente toda la documentación requerida.

2.- El contribuyente, una vez notificado con las Órdenes de Verificación indicadas en el punto anterior, mediante memorial fechado en 1 de julio de 2011, hizo conocer a la Administración Tributaria que jamás instaló sucursal alguna referida a una actividad diferente a la que desarrolla de transporte de carga interdepartamental, no siendo evidente que haya emitido las facturas observadas en relación a supuestas ventas de artículos de ferretería, manifestando que toda la documentación en relación a la solicitud de apertura de sucursal en la que contenía firmas y fotografías fue falsificada y alterada, no correspondiendo a las suyas, motivo por el cual denunció de este hecho a la Fuerza Especial de Lucha Contra el Crimen (FELCC) por los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado. Solicitó con este argumento, la suspensión de las Órdenes de Verificación hasta la conclusión de la investigación de la denuncia formulada (fs. 252-253 anexo I; 240 a 242 del anexo II). La Administración Tributaria, respondió al contribuyente indicando que la suspensión solicitada no es factible, hasta que no concluya el proceso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

penal por el iniciado y exista resolución judicial firme que determine la autoría de los delitos denunciados (fs. 273 anexo I y 263 anexo II).

3.- El 29 de agosto de 2011, la Administración Tributaria emitió las Vistas de Cargo números SIN/GDC/DF/VI/0132/2011 y SIN/GDC/DF/VI/VC/0133/2011, en las que, como resultado de los procesos de verificación se estableció una deuda tributaria a la fecha de emisión de estos actos administrativos, de 109.442 UFVs y 95.739 UFVs, por ingresos no declarados en los periodos fiscalizados y la compensación del Impuesto a las Transacciones (IT) con saldos de los Impuestos sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), más 1.950 UFVs y 2.100 UFVs por las Actas de Contravenciones Tributarias correspondientes a las Órdenes de Verificación emitidas (fs. 281-282 del anexo I; 272 a 274 del anexo II).

4.- En el plazo concedido, el contribuyente mediante memorial fechado en 27 de septiembre de 2011, que cursan de fs. 314 a 315 del Anexo I y 397 a 308 del anexo II, presentó los descargos de fs. 316 a 362 del anexo I y 309 a 357 del anexo II, que demuestran los actuados cumplidos en instancias del Ministerio Público en relación a la denuncia signada con el Número FIS-CBBA-1101341 interpuesta por el contribuyente, siendo de importancia el Dictamen Pericial Grafotécnico de 23 de agosto de 2011, que concluye que *las firmas que registran los documentos de apertura de sucursal y dosificación de facturas no corresponden a los grafismo que suele pulsar y estampar José Edilberto Castellón Céspedes, habiendo sido falsificada de manera burda, así mismo la fotografía de su cédula de identidad cuestionada, no corresponde a los rasgos fisonómicos y somáticos del nombrado* (fs. 339 a 344 del anexo I 332-339 anexo II).

5.- La Administración Tributaria emitió las Resoluciones Determinativas N° 17--00597-11 y 17-00598-11, ambas de 17 de noviembre de 2011, en las que se hace referencia a la documentación de descargo presentada por el contribuyente y se afirma que éste no aceptó ni canceló la liquidación practicada y tampoco ofreció pruebas de descargo que logren desvirtuar los hallazgos establecidos durante la fiscalización, por lo que confirma los cargos establecidos en las Vistas de Cargo determinando una deuda tributaria de 118.450 UFVs y 103.390 UFVs respectivamente, a la fecha de emisión de las Resoluciones, por los periodos fiscales de abril a diciembre de la gestión 2007 (fs. 372-375 del anexo I; 366-370 del anexo II).

6.- El contribuyente planteó el recurso de alzada en los términos de la nota que discurre de fs. 10 a 15 del anexo III, solicitando la nulidad de las dos Resoluciones Determinativas, con el fundamento principal que no se valoró la prueba de descargo presentada y que como los cargos establecidos se refieren a actos y facturas que nunca fueron realizados ni emitidas por él, habiendo denunciado la falsificación que se realizó en su contra, no existiría elementos sobre los que la Administración Tributaria pueda establecer cargos a favor del fisco, máxime si la solicitud de apertura de sucursal, dosificación de facturas y posterior emisión, resultan inexistentes.

7.- El 29 de marzo de 2012, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, emitió la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0082/2012, confirmando las Resoluciones Determinativas

Nº 17--000597-11 y 17-00598-11, ambas de 17 de noviembre de 2011, porque consideró que el recurrente no desvirtuó los reparos determinados en dichas resoluciones, menos probó que las transacciones realizadas, las modificaciones de cambio de régimen y las Declaraciones Juradas no corresponden a la actividad que desarrolla, no siendo suficiente la denuncia presentada por encontrarse ésta en etapa de investigación, sin que exista sentencia condenatoria ejecutoriada, por lo que no puede considerarse plena prueba y fehaciente.

8.- El contribuyente a través de su representante, interpuso el recurso jerárquico de fs. 105 a 113 del anexo III, que fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la resolución AGIT-RJ 0732/2012 de 20 de agosto de 2012, ahora impugnada en el proceso, determinando anular la resolución de alzada, con reposición hasta el vicio más antiguo, es decir hasta las Resoluciones Determinativas, porque consideró que la Administración Tributaria vulneró el principio constitucional del debido proceso, disponiendo que la Administración Tributaria valore los argumentos de descargo y pruebas presentadas por el contribuyente, rechazándolas o aceptándolas de manera fundamentada a objeto de que en caso de corresponder, se dicten nuevas Resoluciones Determinativas que se ajusten a derecho conforme dispone el parágrafo II del art. 99 de la Ley Nº 2492.

9.- Dicho acto administrativo tributario dio origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos.

10.- En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica de fojas 68 a 71 vuelta y dúplica de fojas 75 y vuelta en las que ambas partes ratificaron sus argumentos, se decretó autos para sentencia a fs. 77.

IV.- DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En autos el objeto de la litis se centra en determinar si la Administración Tributaria al pronunciar los actos administrativos, constituidos por las Vistas de Cargo Números SIN/GDC/DF/VI/0132/2011 y SIN/GDC/DF/VI/VC/0133/2011, ambas de 29 de agosto de 2011 y las Resoluciones Determinativas Números 17--00597-11 y 17-00598-11, de 17 de noviembre de 2011, producto del "Procedimiento de Determinación", para *"Verificar la determinación del Impuesto a las Transacciones y la compensación con el Impuesto a las Utilidades de las Empresas líquida y pagada por los periodos abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2007"*, transgredió las normas del debido proceso en su componente del derecho a la defensa o, por el contrario, estos actos fueron emitidos en sujeción a las normas tributarias en que se sustentan, considerando además las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente.

V.- ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En el caso que no ocupa, la entidad demandante solicita se validen sus actos y se respete el criterio de la Autoridad Regional de Impugnación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Tributaria de Cochabamba, rechazando el entendimiento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria que señaló que las instancias administrativas inferiores no observaron las reglas del debido proceso al no determinar la veracidad de los documentos y no haber valorado los argumentos de descargo y pruebas presentadas por el contribuyente José Edilberto Castellón Céspedes.

Acusó también que la autoridad demandada no tiene razón cuando afirma que la pruebas presentadas por el contribuyente no merecieron el análisis y la valoración pertinente, pues, existió pronunciamiento expreso al respecto, siendo el criterio de la Administración Tributaria y el de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba, que ante la falta de una decisión judicial (sentencia) ejecutoriada que establezca la falsedad de los hechos contenidos en la solicitud de apertura de sucursal, dosificación de facturas y las propias facturas, se debe admitir la legalidad y autenticidad de los mismos dando por bien hecho todo lo actuado por la Administración Tributaria y la ARIT Cochabamba.

Igualmente, afirmó que la sola denuncia del contribuyente en instancias de la FELCC y el Ministerio Público no era suficiente para establecer que efectivamente se configuraron los delitos de falsedad material, ideológica y uso de instrumento falsificado.

Concretamente, las facturas acusadas de falsas por el contribuyente y sobre las que recayó la observación de la Administración Tributaria son: **a)** Factura emitida a favor de La Meson por un monto de Bs. 7.780 (fs. 59, 70, anexo I) , **b)** Cuatro facturas emitidas a favor de Fernando Dipp, (fs. 112-115 anexo II); **c)** Seis facturas emitidas por el contribuyente remitidas por la Gerencia del SIN Distrital de El Alto (fs. 117-122 anexo I), **d)** Facturas emitidas a favor de Puka Orko S.R.L. (fs. 131-137 anexo II), **e)** Facturas emitidas a favor de Petroplus Bolivia S.R.L.(fs. 45, a 125 de anexo I) todas ellas por ventas de artículos de ferretería, concluyendo el SIN que todas estas facturas son válidas y que fueron utilizadas por otros contribuyentes para el cómputo del crédito fiscal, conforme hizo constar en los Informes Técnicos correspondientes.

En este contexto, se tiene que, las facturas correspondientes a "Ferretería Céspedes" consignan los siguientes datos: *Venta de artículos de ferretería en general, de "José Edilberto Castellón Céspedes" (el contribuyente), NIT 3144056015, sucursal Quillacollo-Cochabamba.* Contrastadas estas facturas con las que discurren a fs. 41-49 del anexo I, referidas al giro comercial de "Transporte", actividad comercial reconocida por el contribuyente, se evidencia que éstas cuya autenticidad y legalidad también es reconocida por José Edilberto Castellón Céspedes, poseen en común con las acusadas de falsas, los siguientes datos: *"Castellón Céspedes José Edilberto (contribuyente), NIT 314456015. Lugar, Quillacollo - Cochabamba", de donde resultaría -cono afirma el demandante-, que las facturas correspondientes al rubro **transporte** y las del rubro **artículos de ferretería**; habrían sido emitidas por el mismo contribuyente, quien se constituiría en responsable de ambos negocios, por tanto, el emisor de las facturas.*

Ahora bien, no obstante lo manifestado precedentemente, no puede dejar de considerarse que, el fundamento esgrimido por el contribuyente en los recursos de impugnación en sede administrativa y sobre el que además recayó la decisión de la AGIT que motiva el presente proceso contencioso administrativo, fue precisamente que las facturas del rubro artículos de ferretería, relacionadas anteriormente, nunca fueron emitidas por él, que jamás solicitó al SIN apertura de sucursal con un giro comercial distinto al que siempre ejerció como era el de transporte de carga interdepartamental, que tampoco solicitó a la Administración Tributaria dosificación de facturas ni autorización para su impresión en relación a la sucursal de Quillacollo para venta de artículos de ferretería, que en la documentación obtenida de las oficinas del SIN Cochabamba, referida a aquella sucursal, se había falsificado su firma, no correspondiendo a su persona la fotografía que se encontraba en aquel trámite, aspecto que sin duda, no pudo ser ignorado por la Administración Tributaria, máxime si entre los derechos del sujeto pasivo de la relación tributaria, establecidos en el art. 68 de la Ley 2492, se encuentran los previstos en los numerales 2, 6 y 7, es decir, *el derecho a que la Administración Tributaria resuelva las cuestiones planteadas en los Procedimientos establecidos en esta Norma, al debido proceso, a formular y aportar en el devenir del proceso administrativo y en los plazos establecidos en el Código Tributario todo tipo de pruebas que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución.*

A ello se añade, que al estar regidos los procedimientos tributarios por los principios señalados en la Ley de Procedimiento Administrativo, **la Administración Tributaria debe lograr la verdad material** y por tanto, conforme al art. 95-I y II del Código Tributario, para dictar la Resolución Determinativa, debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, además deberá investigar los hechos, actos y elementos no declarados por el sujeto pasivo, en razón de que le corresponde sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la Resolución Determinativa, no solo sea una manifestación formal sino **una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente**, como una expresión de la actividad propia de la Administración Tributaria y no pasiva, en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Código Tributario.

Como bien se anotó, en el caso que nos ocupa, de antecedentes, se pudo evidenciar que Edilberto Castellón Céspedes, esgrimió argumentos en relación a las pruebas de descargo por él aportadas, referidas a la denuncia interpuesta en la FELCC y el Ministerio Público contra Miguel Ángel Badani, quien haciendo uso de una fotocopia falsa de su cédula de identidad, realizó ante el SIN Cochabamba el trámite para apertura de sucursal de su Número de Identificación Tributaria NIT, dosificación e impresión de facturas, presentó Declaraciones Juradas Rectificadoras, falsificando su firma, etc., elementos sobre los que si bien es cierto no recayó hasta ese momento una sentencia que goce de la calidad de cosa juzgada, no es menos evidente que con el argumento que no existe una resolución judicial que establezca la autoría de los delitos de falsificación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

material, ideológica y uso de instrumento falsificado, puedan ser ignorados y continuar la actividad de la Administración Tributaria ignorando su existencia o prescindiendo de estos elementos probatorios, más aún si se considera que, es la propia Administración Tributaria, quien se constituye en querellante ante el Ministerio Público contra el nombrado en defensa de sus intereses, conforme se observa en la documental de fs. 142 del anexo III.

De la lectura de las Resoluciones Determinativas N° 17-00597-11 y 17-00598-11, ambas de 17 de noviembre de 2011, se evidencia que la Administración Tributaria únicamente menciona la presentación de las pruebas aportadas por el contribuyente enunciando cada una de ellas, para concluir que "(...)si bien se tendrá presente la prueba documental exhibida, no es factible la suspensión del trámite con Vista de Cargo mientras no concluya el proceso penal iniciado por su persona y no exista un pronunciamiento expreso de autoridad competente (...)". De ello se concluye que el criterio de la autoridad demandada es correcto cuando expresa que la prueba de descargo no mereció el análisis y valoración correspondiente por parte de la Administración Tributaria y la ARIT Cochabamba, situando al contribuyente en estado de indefensión y transgrediendo las normas del debido proceso en su componente del derecho a la defensa como tampoco observó y menos se pronunció acerca del Principio de Verdad Material.

El Tribunal Supremo de Justicia, para la resolución de esta causa sometida a su conocimiento, considera importante referirse al "Principio de la Verdad Material", entendiendo que todo principio general del derecho de validez universal, tiene por objeto interpretar, fundamentar e integrar la juridicidad vigente con el objeto de resolver las cuestiones planteadas dentro del contexto jurídico. El Principio de Verdad Material tiene por objeto la búsqueda de la realidad y sus circunstancias, por lo que la Administración siempre debe buscar la verdad de los hechos como mecanismo para satisfacer el interés público.

Dicho de otro modo, la Administración Pública *debe lograr la "Verdad Material"* es decir, la búsqueda de aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que condicen con la realidad de los hechos, para culminar con la decisión adecuada, respetando siempre el derecho del sujeto administrado, Principio que se encuentra previsto en el parágrafo I del artículo 180 de la Constitución Política del Estado y en el inciso d) del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, N° 2341, aplicable por previsión del artículo 200 de la Ley N° 2492.

Bajo este entendimiento fue emitida las S.C.P. 1099/2012 de 6 de septiembre estableciendo *la Primacía de la verdad material sobre la verdad procesal, aspecto que implica que el juzgador está obligado a momento de emitir sus resoluciones a observar los hechos tal como se presentaron y analizarlos dentro de los acontecimientos acaecidos*. Por su parte la S.C.P. 1662/2012 de 1° de octubre determinó la "Prevalencia de la realidad de los hechos sobre el Procedimiento Formal", por lo que, sin lugar a equívoco, este Tribunal concluye que la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, establecidas en el art. 100 de la Ley N° 2492, debió proceder a la averiguación de los hechos (falsificación de firmas, facturas, fotografías, etc.) más aún si éstos fueron expuestos como descargo por el

contribuyente afectado con sus actos y no concluir que ante la falta de una decisión judicial, las pruebas de descargo no surten ningún efecto.

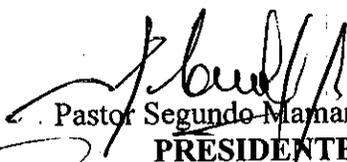
A mayor abundamiento, se deja constancia que las Resoluciones Determinativas no cumplen con el voto del art. 99 de la Ley N° 2492 al haber obviado la valoración y relación de las pruebas de descargo, incumpliendo también la disposición contenida en los arts. 68-7), 81 y 99 de la Ley referida, así como tampoco consideró que en mérito al art. 69 de ese cuerpo normativo, debió existir la presunción de buena fe a favor del administrado y al existir la duda precisamente sobre la legalidad de las facturas observadas, admitir y valorar las pruebas presentadas por el contribuyente.

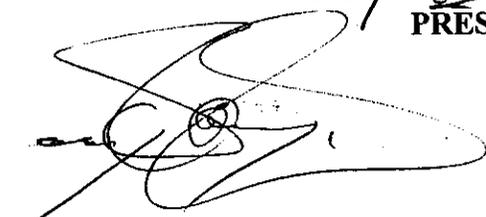
Por todo lo expuesto, el Tribunal Supremo de Justicia, a tiempo de concluir que efectivamente, los actos de la Administración Tributaria transgredieron los derechos del contribuyente previstos en los incs. 2), 6) y 7) del art. 68 del Código Tributario, el Principio Constitucional del debido proceso señalado en el art. 115-II de la Constitución Política del Estado y no tomaron en cuenta el Principio de Verdad Material, conforme se tiene señalado, determina que la resolución pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria no contiene ninguna transgresión conforme ha denunciado el demandante, correspondiendo en consecuencia no otorgarle razón en su pretensión.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda y en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0732/2012 emitida el 20 de agosto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRÉSIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 772/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Antonio Guido Campos Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Morado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendiivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA
GESTIÓN: 2016.....
SENTENCIA Nº 139... FECHA 30 de marzo...
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016.....
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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

1000

1000