



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA: 160/2018.
FECHA: Sucre, 18 de abril de 2018.
EXPEDIENTE: 1155/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Esteban Miranda Terán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 69 vta., interpuesta por Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales (SIN); la demanda contenciosa administrativa de fs. 143 a 170 vta., interpuesta por Empresa Minera y Comercial LAMBOL S.A.; ambas demandas impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), las respuestas de fs. 79 a 86 y fs. 255 a 259 vta.; réplica de fs. 124 a 125 vta., renuncia a réplica de fecha 19 de mayo de 2016; la Resolución N° 16/2016 de 3 de marzo de 2016, emitido por Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, disponiendo la acumulación del proceso contencioso administrativo exp. 1179/2014 al exp. 1155/2014; Autos para sentencia de fs. 266, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efectos de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y fase impugnatoria administrativa para ambos procesos, los que cursan en el cuaderno acumulado del proceso informan lo siguiente:

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 25 de enero de 2012, notificó a la empresa LAMBOL SA, con las órdenes de verificación-CEDEIM Nos. 0009OVE00099, 0009OVE00226, 0009OVE00521, 0009OVE00522, 0009OVE00600 y 0009OVE00601, modalidad verificación posterior CEDEIM, a objeto de revisar los hechos, elementos e impuestos vinculados al crédito fiscal comprometido y verificación de las formalidades del Gravamen Arancelario (GA) relacionados a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; solicitando al contribuyente la presentación de la documentación detallada en los formularios 4003, requerimiento N° 00097139.

Terminada la revisión, modalidad verificación posterior CEDEIM, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, el 27 de diciembre de 2012, puso en conocimiento del contribuyente la conclusión de las tareas de revisión de campo.

El 28 de diciembre de 2012, GRACO La Paz, emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-2012, estableciendo Bs 570.417.- como importe indebidamente devuelto por el IVA, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito comprometido (restituido automáticamente); correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008, emergente de la depuración del crédito fiscal de facturas no vinculadas a la actividad exportadora y que no cumplen los requisitos de validez. Acto administrativo notificado el 31 de diciembre de 2012 a LAMBOL S.A.

Instancia de Alzada.

El recurso de alzada interpuesto por LAMBOL S.A., resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/2014, de 2 de junio, emitido por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, revocó parcialmente la resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, dejando sin efecto el monto de Bs. 29.049.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; manteniendo firme y subsistente el monto de Bs. 541.368.- por concepto del IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008.

Instancia Jerárquica.

El recurso jerárquico interpuesto por LAMBOL S.A., y el recurso interpuesto por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, resolvió revocar en parte la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/2014, de 2 de junio, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dejando sin efecto el monto de Bs. 35.154.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008; manteniendo firme y subsistente el monto de Bs. 535.263.- por IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente, por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, junio y julio 2008.

En conocimiento de dicha Resolución, LAMBOL S.A., y la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, interpusieron demanda contenciosa administrativa, impugnando ambas, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, demandas que fueron acumuladas mediante Resolución N° 16/2016 de 3 de marzo de 2016, emitido por Sala Plena del Tribunal



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1155/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Supremo de Justicia. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado en los arts. 781 y 354. II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC-1975).

II. CONTENIDO DE LA DEMANDA GRACO LA PAZ.

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, a través de su Gerente a.i., impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, en base a los siguientes argumentos:

II.1. Fundamentos de la demanda.

Manifiesta que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, carece de una fundamentación legal suficiente que respalde los gastos administrativos efectuados y que los mismos se encuentran vinculados con la actividad exportadora del contribuyente, siendo que la precitada autoridad se limitó únicamente a corroborar los argumentos manifestados por la ARIT, sin realizar un análisis profundo y detallado de las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria, aspectos evidenciados de la lectura de los fundamentos por los cuales la AGIT basó su decisión, dejando sin efecto la depuración de las facturas detalladas por el monto total de Bs. 54.157,71, advirtiéndose falta de fundamentación y motivación del fallo emitido; toda vez que la AGIT se limitó simplemente a mencionar las fojas en las cuales se encuentran las facturas que conforman el cuerpo de antecedentes y a ratificar los argumentos expuestos tanto por el recurrente en su memorial de recurso jerárquico como por la ARIT.

Señala que, en el presente caso la AGIT no ha fundamentado fehacientemente como el contribuyente hubiere demostrado que los gastos administrativos erogados por concepto de cursos y seminarios, publicidad televisiva y alquiler de vehículo, sean indispensables y se encuentren vinculados con la actividad exportadora que efectúa el contribuyente.

II.2. Petitorio.

Concluyó solicitando que en sentencia se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 y se declare firme y subsistente el importe de Bs. 54.157,71, consignado en la Resolución de Devolución Indebida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012.

III. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, admitida la demanda mediante providencia de 2 de diciembre de 2014, fs. 71, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Ejecutivo a.i de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 79 a 86, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratifica todos fundamentos técnico legales expresados en su Resolución AGIT-RJ 1247/2009 de 26 de agosto, negando que se haya vulnerado algún derecho del sujeto activo, aclarando que la exportación definitiva por parte de LAMBOL S.A. es prueba suficiente para que se haga merecedor a la devolución impositiva, no existiendo agravio ni lesión alguna de los derechos de la Administración Tributaria que le habría causado la resolución jerárquica. Concluye haciendo referencia a antecedentes administrativos de la AGIT.

III.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto.

IV. CONTENIDO DE LA DEMANDA LAMBOL S.A.

IV.1. Fundamentos de la demanda.

LAMBOL S.A., a través de su apoderado impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, en mérito a los siguientes argumentos:

IV.2. Errónea aplicación del art. 81 de la Ley N° 2492.

Argumenta que en lo relativo a la depuración del crédito fiscal la AGIT establece que la normativa no contempla excepciones que permitan presentar pruebas fuera del término legal por razones diferentes a las dispuestas por el art. 81 de la Ley N° 2492 y que si bien el sujeto pasivo, procedió al juramento de reciente obtención en la instancia de alzada, debió cumplir con lo dispuesto en el citado art. 81; es decir, probar que la omisión en su presentación durante la etapa de fiscalización no fue por causa propia, y de lo contrario opera la preclusión, razón por la cual la prueba en etapa recursiva sin cumplir con estos requisitos no puede ser valorada, interpretación que señala, vulnera el principio de verdad material, el debido proceso, el derecho a la defensa.

Arguye que se presentó durante la fiscalización todos los documentos requeridos por los fiscalizadores dando expreso y cabal cumplimiento a los requerimientos de la Administración Tributaria, evidenciado en actas de recepción suscritas por la Administración, aspecto que señala fue impugnado en instancia de alzada, presentando prueba adicional no requerida por la Administración durante la fiscalización, prueba que fue legalmente valorada por la AGIT-LPZ en la resolución de recurso de alzada, posteriormente anulado por la AGIT mediante Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1630/2013, en ese sentido manifiesta que, las siguientes actuaciones de ambas instancias consisten en la tergiversada



omisión de valoración legal de las pruebas presentadas que demuestran la verdad material de las transacciones realizadas en base a medios fehacientes de pago, prueba rechazada de valoración por la AGIT, porque en el juramento de reciente obtención, el sujeto pasivo no habría demostrado causales de omisión en la presentación oportuna de la prueba, causales que; señala, no tienen por qué ser presentadas en el proceso, conforme lo establecen los datos del proceso, quedando demostrado; señala, la vulneración al debido proceso, a la verdad material y al derecho a la defensa e igualdad procesal, de defenderse en igualdad de condiciones y a ser oídos y vencidos en juicio al encontrarse privados en instancia administrativa de aportar prueba.

IV.3. Falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013.

Manifiesta que la Autoridad General de Impugnación Tributaria ha vulnerado el principio de congruencia que debe existir en todas las resoluciones que dirimen derechos puestos a su conocimiento, no hizo referencia a la observación de prueba de GRACO realizada mediante memorial de 8 de abril de 2013, determinando que esa pretensión ya habría sido resuelta con anterioridad en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0372/2014 de 17 de marzo de 2014 y que no le corresponde valorar esa pretensión nuevamente, vulnerando el art. 211 del Código Tributario respecto a la motivación de las resoluciones; esta solicitud fue realizada a tiempo de impugnar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0478/2014 de 2 de junio de 2014, y no fue resuelta en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ/1247/2014, por lo que la AGIT al no providenciar sobre este punto incurrió en incongruencia, en tal sentido alega que en virtud al principio de congruencia y debida fundamentación y motivación de las resoluciones, los fundamentos que sirvieron de sustento para otra Resolución no tienen cabida alguna en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014, que no dirimió sobre una pretensión recurrida por lo que el contribuyente no obtuvo certeza jurídica, refiere que es evidente que la AGIT, vulneró el debido proceso en su elemento relativo al principio de congruencia.

IV.4. Medios fehacientes de pago.

Argumentó que la AGIT no realizó un análisis correcto de las pruebas aportadas durante la fiscalización, ni de los argumentos expuestos en instancia de alzada ni de los argumentos expuestos en recurso jerárquico denegando así el derecho que le asiste a LAMBOL de obtener el crédito fiscal que le corresponde conforme a ley, dejando de lado el art. 139 inc. b) de la Ley N° 2492 que establece la obligación de conocer y resolver de manera fundamentada, los recursos jerárquicos, dictando una resolución superficial sin arribar a la verdad material; haciendo cita de los fundamentos de la AGIT señala que durante el proceso de revisión presentó los medios fehacientes de pago que respaldan las compras de bienes servicios, tampoco consideró que LAMBOL S.A. realizó depósitos en las cuentas de los proveedores, que presentó toda la documentación de descargo que demuestra que ni GRACO ni la AGIT valoraron en forma adecuada la documentación de respaldo respectiva, señala que asimismo se evidencia que la AGIT no valoró correctamente

que LAMBOL obtuvo y presentó certificación de las operaciones realizadas emitida por las entidades financieras.

IV.5. Petitorio.

Concluyó solicitando que en sentencia se declare probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1247/2014 y se declare la revocatoria total de la Resolución de Devolución Indebida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012.

V. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Que, admitida la demanda mediante providencia de 10 de diciembre de 2014, fs. 173, es corrida en traslado a la autoridad demandada y al tercer interesado, quienes fueron legamente citados, apersonándose el Director Ejecutivo a.i de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para responder negativamente a la acción incoada.

En el memorial de respuesta cursante de fs. 89 a 93, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ratifica todos fundamentos técnico legales expresados en su Resolución AGIT-RJ 1247/2009 de 26 de agosto, negando que se haya vulnerado algún derecho del sujeto pasivo, sin que el mismo haya desvirtuado los cargos establecidos en la Resolución de Devolución Indebida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012, careciendo sus descargos de sustento jurídico tributario, al no existir agravio ni lesión alguna de los derechos del sujeto pasivo que le habría causado la resolución jerárquica.

V.1. Petitorio.

Concluye solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Empresa Minera Industrial y Comercial LAMBOL S.A., manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto.

VI. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

De antecedentes de ambas demandas, se advierte que el objeto de la controversia se circunscribe al cuestionamiento de validez del acto administrativo contenido en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1248/2014 emitido por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, impugnando ambos demandantes los siguientes puntos:

- La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, acusa vulneración al derecho al debido proceso por falta de fundamentación.
- LAMBOL S.A. acusa errónea aplicación del art. 81 de la Ley N° 2492; falta de pronunciamiento sobre objeción a admisibilidad de prueba presentada por GRACO y errónea valoración de pruebas de descargo sobre medios fehacientes de pago.



VII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO POR GRACO LA PAZ.

En el marco de la acusación de la demanda, la doctrina administrativa establece que: *“el acto debe estar razonablemente fundado; es decir, debe explicar en sus propios considerandos, los motivos y los razonamientos por los cuales arriba a la decisión que adopta. Esa explicación debe serlo tanto de los hechos y antecedentes del caso, como del derecho en virtud del cual se considera ajustada a derecho la decisión y no pueden desconocerse las pruebas existentes ni los hechos objetivamente ciertos”* (Agustín Gordillo, Tratado de Derecho Administrativo, II-36 y 37, T. IV).

La Constitución Política del Estado, en su art. 115-II, determina que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, en esa línea, el art. 68 numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492 (CT), establece que constituyen derechos del sujeto pasivo: al debido proceso; y a formular y aportar, en la forma y plazos previstos, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución; por otro lado, el art. 81 de la señalada Ley, establece que las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad; de lo que se infiere, que las partes tienen el derecho de presentar en su defensa las pruebas o descargos que crea conveniente para desvirtuar los cargos que se le atribuyen, formando parte del debido proceso administrativo.

En ese contexto, el art. 28 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 (LPA), aplicable en virtud del art. 201 de la Ley N° 3092, establece que uno de los elementos esenciales de los actos administrativos es que sean fundamentados, expresando en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además la motivación del acto, mismo que debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

Dentro del marco doctrinal y legal descrito, y pese a que la Administración Tributaria no especifica mayores detalles de su observación haciendo una argumentación genérica, se procederá con la revisión de la resolución emitida por la instancia jerárquica, a efecto de establecer la existencia de infracciones al debido proceso es decir, si es evidente la ausencia de fundamentación en la resolución impugnada respecto a la acusación de haber dejado sin efecto la depuración de facturas, en relación a gastos administrativos erogados por concepto de cursos y seminarios, publicidad televisiva y alquiler de vehículo que se encuentren vinculados con la actividad exportadora que efectúa el contribuyente.

De revisión de antecedentes y la resolución impugnada, se advierte que la AGIT efectuó una compulsión de la prueba aportada por el sujeto pasivo, verificando que LAMBOL S.A., se encuentra inscrita ante la Administración Tributaria, con la actividad de comercializador minero

teniendo personal dependiente a su cargo, con características tributarias tanto en la importación y exportación, sujeto a los impuestos IVA, IT, IUE, AA-IUE y RC-IVA. Asimismo, de revisión de antecedentes se evidencia que esa instancia jerárquica efectuó un análisis a las notas a estados financieros de la gestión 2008, señalando que la naturaleza y objeto de la sociedad es la realización de actividades mineras, industriales y comerciales, como exploración y explotación de yacimientos, adquisición de concesiones mineras, importar y exportar productos y materias primas semielaboradas, continuando con su fundamentación señaló que, en la actividad minera los costos de operación y mantenimiento del sistema de producción, forman parte de los costos totales de producción que incluyen gastos administrativos, material de oficina, etc., fundamentó asimismo, señalando que la producción es entendida como el sacrificio que demanda la compra o producción de bienes y/o servicios exportados y comprende toda erogación que requiere la comercialización, administración, investigación, asesoría, etc., para el funcionamiento de una unidad económica de producción o comercialización de bienes y/o servicios; bajo esos fundamentos señaló que los gastos administrativos, financieros, gastos de publicidad, material de oficina y otros, constituyen gastos indirectos necesarios para realizar actividades de comercialización, vinculados a la actividad de la exportación con incidencia indirecta en la actividad minera exportadora, hecho que sin embargo manifestó, debe ser probado fehacientemente por el exportador; es decir, probar que los gastos fueron efectuados para realizar la actividad gravada y no necesariamente que dichos gastos se incorporaron al costo del producto exportado.

Asimismo la AGIT efectuó un análisis de las facturas Nos. 709, 1283, 762 y 131, observadas por cursos y seminarios, advirtiendo que las mismas corresponden a cursos de actualización en temas de tributación del IUE, modificaciones al Código Tributario, evento Seguro 2008 y el nuevo Régimen Impositivo Minero, arribando a la conclusión que los cursos de capacitación se hallan vinculados a las actividades administrativas, necesarias al apoyo especializado del personal en temas impositivos a los cuales se encuentra inscrito el sujeto pasivo, así como la seguridad industrial de toda empresa minera.

En relación a las facturas Nos. 51660, 2639205, 82585, 144557, 6504303, 157532 y 921610, observadas por pago de telefonía móvil y fija, advirtió que las mismas fueron emitidas a favor de LAMBOL S.A., con NIT 1006899020, por servicios de telefonía correspondiente a las empresas Nueva Tel PCS y ENTEL SA., fundamentando que los mismos no forman parte del producto elaborado, por tanto no tienen relación con la actividad exportadora; sin embargo, estableció que se debe tener presente que los servicios de telefonía móvil, en cualquier empresa exportadora son necesarios para su desenvolvimiento, más aun cuando LAMBOL S.A., de acuerdo al Padrón de Contribuyentes registra sucursales y/o depósitos, así como personal dependiente, por lo que concluyó que no se sustenta su depuración.

Respecto a las facturas Nos. 8120, 1165, 117, 7028, 6378, 120 y 9072, por publicidad televisiva y suscripción, fundamentó que las mismas



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1155/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

corresponden a la inserción publicitaria en el periódico Anuario 2007, encarte guía telefónica de COTAP, publicidad Canal 33, suscripción Semanario Pulso, revista América Economía y periódico, valorando que el servicio publicitario y suscripciones realizadas, corresponden a objetivos estratégicos de comunicación de la empresa y posicionamiento en el mercado, siendo necesarios para el desarrollo de toda actividad empresarial, constituyéndose en gastos indirectos de la actividad exportadora.

Finalmente respecto a la factura N° 3223; evidenció que la misma corresponde al alquiler de una vagoneta, fundamentando que, el personal humano es el principal activo de una empresa, necesario para el normal funcionamiento de la misma, y en ese contexto el transporte del personal está relacionado con la actividad gravada del contribuyente, señalando que la Administración Tributaria no desvirtuó estos hechos, manifestando simplemente esa instancia administrativa, que no se utilizó el vehículo para transportar materia prima y otros exclusivos de la exportación.

Conforme lo expuesto, se evidencia que la instancia jerárquica emitió pronunciamiento expreso, positivo, preciso y fundamentado sobre todas las acusaciones de falta de fundamentación planteadas por la Gerencia Graco La Paz del SIN, de conformidad a la exigencia prevista por el art. 211 de la Ley N° 2492; en tal sentido, no resulta evidente la vulneración del debido proceso por falta de fundamentación respecto a los argumentos expuestos por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales.

VIII. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO POR LAMBOL S.A.

VIII.1. Errónea aplicación del art. 81 e la Ley N° 2492.

Sobre la acusación de errónea aplicación del art. 81 de la Ley N° 2492 (CT) al encontrarse el sujeto pasivo privado en instancia administrativa impugnatoria, de aportar prueba por razones diferentes a las dispuestas por el citado art. 81; exigiéndose erradamente la presentación de sus pruebas bajo juramento de reciente obtención; advertidos que la acusación corresponde remitirse en esta parte de la demanda a la aplicación del art. 81 del CT, a cuyo fin, dicha norma establece: *“Artículo 81°.- (Apreciación, pertinencia y oportunidad de pruebas). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las siguientes: 1. Las manifiestamente inconducentes, meramente dilatorias, superfluas o ilícitas. 2. Las que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas, ni se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa. 3. Las pruebas que fueran 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.” (sic).

Quedando determinada la observación de la AGIT para el rechazo de las pruebas, misma que se remite a la no presentación de éstas bajo juramento de reciente obtención; la citada norma, remite en su último párrafo la exigencia de la presentación de las pruebas bajo juramento de reciente obtención, solo cuando se evidencie el acaecimiento de una de las causales contenidas en los numerales 2, o 3 del referido art. 81, a cuya exigencia, corresponde la revisión de actuados administrativos; evidenciando en el caso del numeral 2, la existencia de requerimientos efectuados por la administración a través de sus fiscalizadores, no encontrándose en antecedentes administrativos requerimiento alguno que denote dicha exigencia al sujeto pasivo, para presentación de documentación de descargo referido a los puntos en cuestionamiento. Del mismo modo, de la revisión se evidencia que, dentro de la instancia de alzada en sede impugnatoria, las pruebas ofrecidas por el sujeto pasivo fueron presentadas dentro del plazo previsto para esta instancia.

Resulta inevitable observar la confusión en la cual incurre la instancia jerárquica, al no valorar la prueba ofrecida por el recurrente bajo el argumento de no haber cumplido con el juramento de reciente obtención previsto por el art. 81, a lo cual es imperativo señalar que la función propia de impartir justicia de la instancia jerárquica evidencia funciones diametralmente diferentes a la instancia administrativa; cuya función es la de determinación de la deuda (SIN), pues la primera está en el inexcusable deber jurídico de impartir justicia, gozando de un procedimiento jurisdiccional administrativo propio para tal fin; lo cual muestra que esta instancia de impugnación está separada del fisco representado en su fase recaudatoria por el SIN; por lo cual al presentar el sujeto pasivo su recurso de alzada como medio impugnatorio administrativo de los actos de la Administración Tributaria, se abre una instancia en la cual el sujeto pasivo siempre que no encuadre su actuar en las previsiones de la última parte del art. 81 de la Ley N° 2492, no se encuentra constreñido ni atado a presentar sus pruebas adjuntas a su recurso, pues nada obsta que pueda optar por ese procedimiento; o en su caso hacer uso del periodo de prueba previsto por los arts. 215 al 217 de la Ley N° 2492.

En la especie, el sujeto pasivo haciendo uso del principio dispositivo que le asiste presentó pruebas en el periodo probatorio del recurso de alzada mediante memorial de fecha 19 de marzo de 2013 fs. 82 a 89, hecho que fue admitido por la ARIT mediante proveído de fecha 20 de marzo de 2013 de fs. 90; empero, pese a la ratificación de pruebas optado por el recurrente, el tribunal administrativo jerárquico a ultranza contrapone a este procedimiento la aplicación del art. 81 de la Ley N° 2492, impidiéndose a sí mismo emitir pronunciamiento, sin entrar al fondo del recurso y basado en un elemento inexistente como lo es el acaecimiento de alguna de las causales previstas en los numerales 2 y 3 del art. 81 del CT, dando vida a elementos fácticos inexistentes que lo llevan aplicar indebidamente el art. 81 de la Ley N° 2492, en cuya base niega la valoración de la prueba; sin percatar dicha instancia



impugnatoria, que los mecanismos procedimentales previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales que son de aplicación directa y gozan de garantía para su protección conforme lo establece el art. 109 de la CPE, y tienen como fin, otorgar efectiva protección de los derechos del justiciable, accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente; con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento, en aplicación directa del principio de verdad material exigido por el art. 4 inc. c y d). de la Ley 2341 y art. 200 .1 de la Ley N° 2492.

VIII.2. Falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013.

En relación a la acusación de vulneración al principio de congruencia por falta de valoración del memorial de 8 de abril de 2013, este tribunal advierte que el párrafo I del art. 211 de la Ley N° 2492, estatuye imperativamente que las resoluciones en fase impugnatoria administrativa se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta (Autoridad de Impugnación) y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, principio de congruencia entre lo pedido y lo resuelto por el tribunal administrativo.

De revisión de antecedentes, se evidencia de fs. 304 a 305 vta. (anexo 2 antecedentes administrativos), que LAMBOL S.A. impugnó la vulneración del principio de congruencia en la resolución de recurso de alzada, al no haberse dado respuesta en el recurso jerárquico ahora impugnado, a la observación de la prueba presentada por GRACO, realizada por el sujeto pasivo, observación realizada mediante memorial de 8 de abril de 2013, en el cual se observaba el ofrecimiento de prueba presentada por la Administración Tributaria, la cual fue objetada por el sujeto pasivo, bajo el argumento de inadmisibilidad de la prueba, por no cumplir con el requisito de identificación del objeto de prueba, pues según el argumento del sujeto pasivo, dicha prueba no indica que prueba se está ofreciendo, que prueba se estaría proponiendo, qué prueba se estaría reproduciendo, ni qué prueba se estaría ratificando, y asimismo no explicaría qué hecho tratarían de demostrar las pruebas ofrecidas, propuestas, reproducidas y ratificadas, objetó asimismo que dichas pruebas no establecen ni expresan tácitamente, cuál es el objeto que pretenden demostrar dichas pruebas; qué puntos de hecho pretende desvirtuar, ni que se pretende probar.

Sobre el punto la resolución impugnada argumentó que la ARIT tuvo presente en su fundamentación las pruebas ofrecidas y ratificadas por la Administración Tributaria, consistentes en antecedentes y documentos, durante el desarrollo de la verificación, sustentando su decisión en función a las mismas; por lo que según la instancia jerárquica, no se evidencia la vulneración al principio de congruencia alegada por LAMBOL SA., toda vez que se notificó la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0372/2014, el 17 de marzo de 2014, y ninguna de las partes interpuso demanda contencioso administrativa ante el

Tribunal Supremo, mostrando ambas partes (LAMBOL SA., y GRACO La Paz del SIN), su conformidad con el fallo emitido, en consecuencia señala que, la citada resolución jerárquica ha quedado firme y subsistente; por tanto, no se puede pretender que la instancia de alzada analice un tema que se encuentra agotado.

En ese contexto se advierte de revisión de antecedentes administrativos, que notificado LAMBOL S.A. con la Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012, interpuso recurso de alzada en contra de dicha resolución, argumentando entre otras, observaciones sobre la admisibilidad de las pruebas de GRACO mediante memorial presentado el 8 de abril de 2013, dichas observaciones a la admisibilidad de la prueba, fueron respondidas en la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/2013, de 18 de noviembre de 2013, contra dicha resolución la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) y la empresa Minera, Industrial y Comercial LAMBOL S.A., interpusieron recurso jerárquico, mismo que fue resuelto mediante la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0372/2014, el 17 de marzo de 2014, resolución que resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/2013, instruyendo la emisión de una nueva Resolución de Alzada, en la cual se pronuncie sobre todas las cuestiones planteadas y sobre la documentación presentada por el sujeto pasivo.

Resulta evidente que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 1162/2013, de 18 de noviembre de 2013, quedó anulada en todos sus extremos y contenido; aspecto que no ha sido debidamente compulsado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, autoridad que incurre en incongruencia omisiva al no emitir pronunciamiento alguno sobre la inadmisibilidad de la prueba opuesta por LAMBOL S.A. mediante memorial presentado el 8 de abril de 2013, planteamiento que no fue respondido por la AGIT, en el marco del art. 211 del Código Tributario; por lo que, el contribuyente no obtuvo certeza jurídica, vulnerando el debido proceso en su elemento relativo al principio de congruencia.

VIII.3. Medios fehacientes de pago.

La Ley N° 843, de 20 de mayo de 1986, de Reforma Tributaria (Texto Ordenado), art. 8, inciso a) segundo párrafo de la Ley 843, estipula que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras, adquisiciones o importaciones definitivas, contratos de obras o servicios, o toda otra prestación o insumo de cualquier naturaleza, en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, es decir, aquellas destinadas a la actividad por la que el sujeto resulta responsable de gravamen; asimismo, el artículo 9 del mismo cuerpo legal señala que cuando la diferencia determinada de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes resulte en un saldo a favor del fisco, su importe será ingresado en la forma y plazos que determine la reglamentación. Si, por el contrario, la diferencia resultare en un saldo a favor del contribuyente, este saldo, con actualización de valor, podrá



ser compensado con el Impuesto al Valor Agregado a favor del fisco, correspondiente a períodos fiscales posteriores.

El segundo párrafo del artículo 11 de la Ley N° 843, estipula que en el caso que el crédito fiscal imputable contra operaciones de exportación no pudiera ser compensado con operaciones gravadas en el mercado interno, el saldo a favor resultante será reintegrado al exportador en forma automática e inmediata, a través de notas de crédito negociables, de acuerdo a lo que establezca el reglamento de este Título I.

El artículo 9 del D.S. 21530 señala que, el saldo a favor del contribuyente a que se refiere el artículo 9 de la Ley N° 843, sólo podrá utilizarse para compensar futuros pagos del Impuesto al Valor Agregado del mismo contribuyente. Esta limitación no afecta la libre disponibilidad de los saldos a favor que surjan de operaciones de exportación, por aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley. Los saldos a favor del contribuyente serán actualizados por la variación en la cotización oficial del Dólar Estadounidense con relación al boliviano, producida entre el último día hábil del mes en que se determinó el saldo a favor y el último día hábil del mes siguiente, y así sucesivamente en cada liquidación mensual hasta que el saldo a favor quede compensado.

Ahora bien, la demanda señala que durante el proceso de revisión y jerárquico presentó los medios fehacientes de pago que respaldan las compras de bienes servicios, por un total de Bs. 4.386.657,45, presentando toda la documentación de descargo, es decir para demostrar la efectiva realización de las transacciones y que ni GRACO ni la AGIT valoraron en forma adecuada la documentación de respaldo respectiva; a tal efecto de revisión antecedentes de obrados se advierte que; de fojas 1574 a 1784 (anexos 12 y 13 de antecedentes administrativos), durante el proceso de verificación el sujeto pasivo presentó órdenes de transferencia bancaria, extractos bancarios, facturas, que llegan a la cantidad de casi 210 fojas; asimismo, se advierte de fojas 9 a 71 (anexo 4 de antecedentes administrativos), que el sujeto pasivo presentó como prueba dentro el plazo probatorio en instancia de alzada, fotocopias legalizadas de comprobantes de bancos, órdenes de transferencia, extractos bancarios, contratos y detalle de entrega de minerales a objeto de demostrar la realización efectiva de las transacciones por el monto señalado.

En el contexto descrito, este tribunal ha coincidido en que, el sujeto pasivo o tercero responsable, para beneficiarse con el cómputo del crédito fiscal IVA, producto de las transacciones que declara, debe cumplir y demostrar tres presupuestos legales necesarios, esenciales y concurrentes: 1) La existencia de la factura, nota fiscal o documento equivalente por la cual se perfecciona el hecho imponible del IVA conforme lo establece el art. 4. a), concordante con el art. 8. a), de la Ley N° 843. Este documento mercantil emitido por quien transfiere el dominio con la entrega del bien o acto equivalente, deberá ser

presentado en original. 2) Que la compra o adquisición tenga vinculación con la actividad gravada de acuerdo a lo establecido en el

art. 8. a), de la Ley N° 843; y 3) La realización efectiva de la transacción, es decir el perfeccionamiento del pago, entendido como el pago material de la prestación.

En el entendimiento previsto por la Ley N° 843 respecto al crédito fiscal exportación y sus efectos y derivaciones legales; velando por el principio de legalidad; y en correspondencia ha menester la aplicación de la norma en stricto sensu, alejada de interpretaciones extensivas que distorsionan su sentido, en cuyo marco el tercer presupuesto legal referido a la realización efectiva de la transacción halla correlato con la demostración de la extinción de la obligación a través del cumplimiento efectivo de la prestación debida, pudiendo ser demostrado esta realización efectiva con cualquier medio idóneo y fidedigno empleado en el pago de una transacción, en virtud del cual se da testimonio de la certeza de la cancelación o pago en la compra de bienes o contratación de servicios.

La documentación acompañada de fs. 9 a fs. 71 (anexo 4 de antecedentes administrativos) y las pruebas de fojas 1574 a 1784 (anexos 12 y 13 de antecedentes administrativos), muestran que el sujeto pasivo presentó como prueba dentro el plazo probatorio en instancia de alzada, como ser fotocopias legalizadas de comprobantes de bancos, órdenes de transferencia, extractos bancarios, contratos y detalle de entrega de minerales; asimismo, se advierte que durante el proceso de verificación el sujeto pasivo presentó órdenes de transferencia bancaria, extracto bancario, facturas, a objeto de demostrar la realización efectiva de las transacciones por el monto de Bs. 4.386.657,45, advirtiéndose que las mismas no merecieron valoración ni por la Gerencia GRACO, ni por la ARIT-LPZ y tampoco por la AGIT, aspecto que se contrapone con la aplicación al debido proceso en su elemento derecho a la defensa, evidenciándose que la empresa demandante demostró la efectiva realización de la transacción.

IX. Conclusión.

Conforme a los fundamentos expuestos arriba, en el marco de la demanda de la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales, y la demanda interpuesta por LAMBOL S.A., y en base a los argumentos expuestos por ambas demandas; revisados todos los antecedentes y cotejados con las disposiciones legales; este Tribunal de Justicia concluye que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, no efectuó una adecuada aplicación de las normas tributarias desarrolladas, aplicables al caso en examen, correspondiendo en consecuencia dejar sin efecto la resolución jerárquica ahora impugnada, debiendo esa instancia administrativa emitir nueva resolución jerárquica basado en los razonamientos expuestos en la presente sentencia.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 63 a 69



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

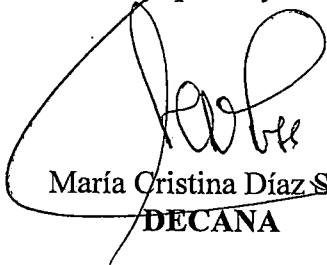
Exp. 1155/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz, del Servicio de Impuesto Nacionales (SIN); y declara **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 143 a 170 vta. interpuesta por la empresa LAMBOL S.A.; en consecuencia, **DEJA SIN EFECTO** la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ N° 1247/2014 de 26 de agosto, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la Resolución de Recurso de Alzada ART-LPZ/RA 0478/2014 de 2 de junio de 2014, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz y la Resolución Administrativa de Devolución Indevida N° 21-0031-2012 de 28 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes la Paz del Servicio de Impuestos Nacionales.

No suscriben los Magistrados José Antonio Revilla Martínez, Olvis Egúez Oliva por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


María Cristina Díaz Sosa
DECANA


Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO



Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO


Juan Carlos Berríos Albizu
MAGISTRADO


Carlos Alberto Egúez Añez
MAGISTRADO


Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO


Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARÍA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018

SENTENCIA Nº 160 FECHA 18 de abril

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018

Dr. José Antonio Riquelme Martínez

Dr. Olvis Escobar Oliva

VOTO DISIDENTE:



Abeg. Sandra Magaly Mendiola Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA