



Estado Plurinacional de Bolivia

28

Órgano Judicial

13-09-17

8:37

## SALA PLENA

**SENTENCIA:** 299/2017.  
**FECHA:** Sucre, 18 de abril de 2017.  
**EXPEDIENTE:** 1200/2013.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 65 a 69, interpuesta por Enrique Martín Trujillo Velásquez en representación legal de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de 17 de septiembre, corriente de fs. 40 a 56 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación que cursa de fs. 92 a 95 vta., la réplica y dúplica cursantes de fs. 100 a 102 vta. y a fs 120 y vta., respectivamente, y demás antecedentes del proceso por el cual se emitió la Resolución impugnada.

### I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

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

El representante legal de la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN -en adelante Administración Tributaria-, señaló que fue notificado con la Resolución impugnada el 17 de septiembre de 2013, que resolvió los recursos jerárquicos interpuestos por la entidad demandante y por el contribuyente TRANSIERRA S.A., impugnando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013 de 24 de junio, recursos originados a partir de la Resolución Determinativa No. 17-00397-12 de 26 de noviembre de 2012, siendo esta última emitida por la propia Administración Tributaria; por lo que se habilita la vía contencioso administrativa para demandar el control de legalidad de la citada Resolución impugnada, de conformidad a los arts. 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC), el art. 74.2 del Código Tributario Boliviano (CTB) y la SC 0090/2006 de 17 de noviembre.

Agregó que, la Resolución impugnada confirmó la Resolución de alzada y, en consecuencia, dispuso dejar sin efecto la depuración de Bs. 299.- (doscientos noventa y nueve 00/100 bolivianos), de crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el impuesto omitido del periodo octubre de 2008 y confirmó la depuración de crédito fiscal por el tributo omitido de Bs. 5.954.- (cinco mil novecientos cincuenta y cuatro 00/100 bolivianos), más mantenimiento de valor, intereses, multa por omisión de pago e incumplimiento de deberes formales, siendo esta última de 3.000 UFV's.- (tres mil 00/100 unidades de fomento a la vivienda).

## **I.2. Fundamentos de la demanda.**

Expresó que la AGIT realizó una ambivalente e inconsistente interpretación y aplicación de la normativa jurídica aplicable al caso, puesto que pretende dejar sin efecto la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868 de manera tergiversada y nada objetiva, señalando que no se habrían expuesto mayores elementos o razones para tal depuración; agregó que, esa afirmación es falsa, puesto que explicaron las razones por la cuales se depuraron las mencionadas facturas, en atención a todos los antecedentes administrativos que sirvieron para la emisión de la Resolución Determinativa No. 17-00397-12, la que cumplió con todos los requisitos establecidos por el art. 93.II del CTB.

Alegó que, en el cuadro No. 1 (diferenciado por código, facturas observadas y su respaldo legal) de la Vista de Cargo, se hizo la valoración respectiva de las referidas facturas depuradas, especificándose el código y el respaldo legal de la observación realizada; asimismo, a través del Anexo 1 de informe de conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/INF/03611/2012 de 17 de diciembre, se puede evidenciar que en los papeles de trabajo, mediante los cuales se verificaron los descargos presentados por el contribuyente a las observaciones de la Vista de Cargo, se detalla y describen las facturas observadas y signadas con el código "V" y "3", cuyas observaciones no fueron desvirtuadas por el contribuyente por lo que se consideraron en la emisión de la citada Resolución Determinativa.

Señaló que, la indicada Resolución Determinativa valoró los descargos presentados por el contribuyente y fundamenta las observaciones, en lo que respecta al código "V" (facturas Nos. 25610, 25596, 7885), se identificaron facturas por compras con medios de pagos insuficientes por estar canceladas por rendición de caja chica, en la cual no se evidencia el registro contable, agregando que no se puede relacionar dichos pagos a los empleados responsables por que no se presentaron planillas de sueldos y que no están relacionados a la actividad del contribuyente por ser gastos de alimentación y hospedaje, todo de acuerdo al art. 19 de la Ley 843; respecto al código "3" (factura No. 23868), se hace referencia al mismo en el cuadro No. 1 de la Vista de Cargo, correspondiéndoles la observación de no haberse presentado el original de la factura, fotocopias y sin documentación de respaldo de sus medios de pago de acuerdo al acta de recepción de 27 de agosto de 2012, requisito establecido en la RND 10-0017-07.

Finalmente agrega que, de acuerdo a la doctrina y a la legislación tributaria, el contribuyente, para beneficiarse del crédito fiscal producto de las transacciones, debe respaldar las mismas con la factura original, la compra debe estar vinculada con la actividad gravada y la transacción se debió realizar efectivamente; por lo que al no haberse respaldado las transacciones con documentación suficiente no se tiene certeza de su realización, incumpliendo lo establecido por el art. 70.4 del CTB y los arts. 36, 37 y 40 del Código de Comercio.

## **I.3. Petitorio.**

Solicitó se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 en lo que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1200/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

corresponde la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868; y, en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00397-12 de 26 de diciembre.

## II. De la contestación a la demanda.

El representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y el demandante reitera los argumentos expuestos en su recurso jerárquico, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

El contribuyente no logró desvirtuar las observaciones realizadas por la Administración Tributaria para los códigos "1" y "2", correspondiendo su depuración al ser gastos de alimentación, viajes y otros, no vinculados a la actividad gravada; sin embargo, se tiene que la Resolución Determinativa 17-00397-12, solamente fundamenta la razón de las depuraciones realizadas para las facturas con los códigos señalados, más no se pronuncia sobre las facturas depuradas correspondientes a los códigos "V" y "3", por lo que no es posible evidenciar la existencia de observación relacionada a las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, ya que no existe una descripción sobre las razones de estos últimos códigos de observación, no correspondiendo su depuración.

### II.1. Petitorio.

Solicitó se declare improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de 17 de septiembre.

### II.2. Réplica y dúplica

Mediante memorial de réplica, cursante de fs. 100 a 102 vta., se apersonó Boris Walter López Ramos en representación legal de la Administración Tributaria, expresando que la AGIT reitera los argumentos establecidos en la Resolución impugnada y que -en todo momento- se respetó el debido proceso y el derecho a la defensa del contribuyente desde el inicio de la fiscalización a través de la Orden de Verificación 7812OVI00166 de 26 de julio, como se puede evidenciar en los antecedentes administrativos. Posteriormente la Administración Tributaria reitera los argumentos de su demanda.

Mediante memorial de dúplica, corriente a fs. 120 y vta., el representante legal de la AGIT señaló que la Administración Tributaria reiteró los argumentos esgrimidos en su demanda y desvirtuados en la contestación, siendo que, el no pronunciarse en absoluto sobre el contenido de dicha contestación, es una omisión que entraña conformidad con los fundamentos y la decisión de la AGIT.

## III.- Del Tercero Interesado.

Mediante notificación que cursa a fs. 113, se advierte la legal citación a TRANSIERRA S.A., en su calidad de tercero interesado, apersonándose al

presente proceso su representante legal Claudia Cronenbold Harnés, a quien por proveído cursante a fs. 121, con carácter previo se le solicitó que acompañe documento idóneo que acredite su representación legal en este proceso, otorgándosele el plazo de 10 días a partir de su legal notificación, bajo apercibimiento de tenerse por no presentado su memorial.

No habiendo subsanado el tercero interesado las observaciones dispuestas a fs. 121, se tuvo por no presentado el memorial cursante de fs. 118 a 119; asimismo, a fs. 133, se dispuso "Autos para Sentencia".

#### **IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.**

1. El contribuyente TRANSIERRA S.A. fue notificado el 1 de agosto de 2012 con la Orden de Verificación 7812OVI00166, iniciándose el proceso de determinación bajo la modalidad de verificación de los hechos y/o elementos correspondientes al Crédito Fiscal por IVA; en específico, las facturas declaradas y detalladas en el anexo adjunto al Formulario No. 7520.
2. El 27 de agosto de 2012, el sujeto pasivo presentó comprobantes contables, facturas y documentación de respaldo del período octubre 2008, según consta en acta de recepción de documentación.
3. El 9 de octubre de 2012, el contribuyente presentó documentación complementaria a la referida Orden de Verificación, consistente en la planilla de sueldos de sus trabajadores, contrato de prestación de servicios y contratos de servicios de cesión de personal.
4. El sujeto pasivo fue notificado el 18 de octubre de 2012 con la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012 de 8 de octubre, la cual estableció una liquidación preliminar de la deuda tributaria sobre base cierta de 17.022 UFV's.- (diecisiete mil veintidós 00/100 unidades de fomento a la vivienda), importe que incluyó el tributo omitido, el mantenimiento de valor, intereses, sanción por omisión de pago y multa por incumplimiento de deberes formales, otorgando el plazo de 30 días para la presentación de descargos.
5. El contribuyente presentó descargos y prueba documental el 19 y 29 de noviembre de 2012, por lo que se modificaron los importes inicialmente establecidos en la mencionada Vista de Cargo y se reliquidó la deuda tributaria a 13.641 UFV's.- (trece mil seiscientos cuarenta y un 00/100 unidades de fomento a la vivienda), monto que fue ratificado por la Resolución Determinativa 17-00397-12, cursante de fs. 1 a 10, la cual dio origen a la cadena de recursos que precedió al presente proceso contencioso administrativo.

#### **V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.**

La problemática legal sujeta a resolución en el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a establecer si la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, realizada por la Administración Tributaria se encuentra debidamente motivada y fundamentada en la Resolución Determinativa 17-00397-12.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 1200/2013. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

### **V.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo.**

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder que los detentadores del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del Código de Procedimiento Civil, establece que: *“El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado”*.

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de éste Supremo Tribunal, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la administración tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

### **V.2. El debido proceso y los requisitos de la resolución determinativa en materia tributaria.**

El debido proceso consagrado como garantía constitucional por el art. 115.II de la Constitución Política del Estado (CPE) y como derecho humano en el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, está entendido en la uniforme jurisprudencia nacional, como el derecho de toda persona a un proceso justo y equitativo, en el que sus derechos se acomoden a lo establecido por disposiciones jurídicas generales aplicables a todos aquellos que se hallen en una situación similar, comprende el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que puede afectar sus derechos; **garantía del debido proceso aplicable no solo al ámbito judicial, sino también al administrativo**, porque está ligado a la búsqueda del orden justo, debido a que no implica solamente poner en movimiento las reglas de procedimiento sino de buscar un proceso justo, que implica la realización y efectivización de la “justicia”.

En el caso de autos, de los antecedentes se evidencia que la entidad demandante al acudir a la vía contencioso administrativo, no comprendió las razones que dieron lugar a la desestimación de la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, dispuesta en Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013, y que posteriormente fue confirmada la misma en Recurso Jerárquico por la AGIT, ya que en resguardo de las garantías constitucionales, la aplicación de la normativa adecuada y sobre todo el derecho al debido proceso para el sujeto procesado, al advertir que la Resolución Determinativa 17-00397-12 emitida por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, no habría cumplido con los requisitos previstos en el Código Tributario Boliviano, específicamente lo dispuesto en su art. 99.II, que establece: “...**Resolución Determinativa. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa**”.

De la revisión de la Resolución Determinativa 17-00397-12, se puede evidenciar que la Administración Tributaria realizó una apreciación de manera general de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente sobre gastos de refrigerios, hospedaje, pasajes aéreos, alimentación, servicio de evacuación médica y capacitación; producto de dicha valoración se procedió a confirmar las observaciones realizadas en la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012, bajo el fundamento de que el crédito fiscal observado no fue respaldado con documentación suficiente para demostrar su vinculación con la actividad gravada del contribuyente o que directamente no se encuentran relacionadas, signándoles los códigos “1” y “2” respectivamente.

Asimismo, se advierte que las únicas observaciones explicadas son las signadas con los referidos códigos “1” y “2”; por lo que, bajo un ejercicio de deducción y abstracción, las depuraciones a las facturas concretas y clasificadas con estos códigos en el cuadro de “OBSERVACIONES DESPUÉS DE LA EVALUACIÓN DE DESCARGOS” (sic), son las únicas que se encuentran debidamente motivadas y fundamentadas. Sin embargo, se tiene que en ese mismo cuadro se identifican a las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, clasificadas en los códigos “V” y “3”, los cuales no son siquiera mencionados en los considerandos precedentes, imposibilitando realizar la deducción y abstracción correspondiente a objeto de tener certeza de las razones que llevaron a su depuración.

Ahora bien, aquellos actos administrativos de trámite previos a la emisión de una resolución determinativa son elementos que forman convicción en la Administración Tributaria al momento de resolver un proceso de determinación impositiva, entre estos se incluyen la vista de cargo y el informe de conclusiones del departamento jurídico; dichos documentos expresan elementos a confirmar durante el proceso o de consideración por la Administración Tributaria al momento de emitir su resolución determinativa, por ello el art. 5 del DS 27350 de 2 de febrero de 2004 o Reglamento Específico para el Conocimiento y Resolución de los Recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la ex Superintendencia Tributaria ahora Autoridad de Impugnación Tributaria, establece lo siguiente: “*El Recurso de Alzada no es admisible contra medidas internas, preparatorias*”



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de decisiones administrativas, incluyendo informes y Vistas de Cargo u otras actuaciones administrativas previas...”.

En ese marco, se tiene que el art. 143 del CTB, establece que las resoluciones determinativas emitidas por la Administración Tributaria sí constituyen actos administrativos definitivos que pueden ser pasibles de impugnación a través del recurso de alzada, iniciando de esta manera la cadena impugnatoria en sede administrativa establecida por la Ley 3092; por todo esto se tiene que, el requisito de fundamentos de hecho y de derecho que debe cumplir una resolución determinativa de acuerdo al art. 99 del CTB, debe ser suficiente, en el sentido de que lo resuelto debe guardar coherencia con los fundamentos establecidos en los considerandos de dicho acto administrativo, dando a entender al contribuyente las razones por las cuales se resolvió y se liquidó la deuda tributaria de determinada manera, fundamentos que de no convencer al sujeto pasivo pueden ser objeto de impugnación mediante los recursos administrativos señalados, haciendo parte de los elementos del derecho y garantía al debido proceso establecido en el art. 115 de la Constitución Política del Estado. Entonces, la Administración Tributaria no puede pretender prescindir de la debida motivación y fundamentación de sus resoluciones determinativas, alegando que la misma ya se realizó en otras medidas previas como ser la vista de cargo o informes, ya que estos últimos actos internos no hacen más que viabilizar el procedimiento de determinación tributaria o asesorar la emisión de la resolución determinativa, respectivamente.

Por lo expresado *ut supra*, en el presente caso la Administración Tributaria no puede prescindir de la motivación y fundamentación que hace a la depuración de las facturas Nos. 25610, 25596, 7885 y 23868, signadas con los códigos “V” y “3” de la Resolución Determinativa 17-00397-12, bajo el argumento de que ese requisito ya fue cumplido en la Vista de Cargo CITE:SIN/GGSCZ/DF/VC/00304/2012 y el Informe de Conclusiones CITE:SIN/GGSCZ/DF/INF/03611/2012.

Por todo lo señalado, se tiene que la AGIT interpretó y aplicó adecuadamente la normativa legal que hace al caso de autos, en respeto del derecho y garantía al debido proceso del contribuyente.

### V.3. Conclusión.

Que a mérito del análisis expuesto precedentemente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución impugnada, no hubo contradicción, ni infringió ninguna norma legal o vulneró derecho alguno, al contrario realizó correcta valoración e interpretación del contenido de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0542/2013, argumentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho, que precauteló el respeto de un debido proceso para el sujeto pasivo.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el artículo 6 de la Ley N° 620 de 31 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa; y, en consecuencia, se deja firme y

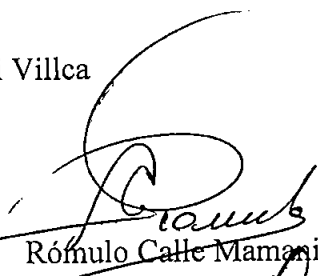
subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1739/2013 de  
17 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

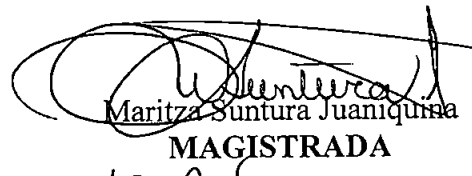
  
Rómulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

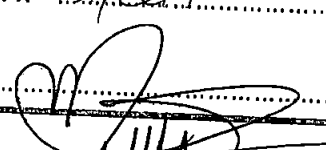
  
Maritza Suntura Juaniquisa  
**MAGISTRADA**

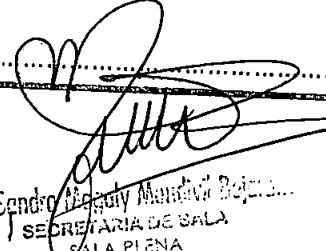


  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Sandra Magaly Mendivil Bejarano  
**SECRETARIA DE SALA PLENA**

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....  
SENTENCIA N° 299..... FECHA 18 de abril.....  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....  
VOTO DISIDENTE: 

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