



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 53/15 de 25/03/2015

H.R. N° 15441 de 25/03/2015

25-111-15

11:35

SALA PLENA

SENTENCIA: 322/2014.
FECHA: Sucre, 7 de octubre de 2014
EXPEDIENTE N°: 61/2008.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0603/2007 de 29 de octubre, pronunciada por la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 17 a 20; la respuesta de fs. 97 a 99; la réplica de fs. 104 y 105; la dúplica de fs. 109 y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por Raúl Vicente Miranda Chávez, se apersona, interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Violación de los arts. 81 y 98 de la Ley N° 2492 y 2 del DS N° 27874 por parte de la Superintendencia Tributaria General, al admitir pruebas que no reúnen las características de pertinencia y oportunidad.

Se habría admitido como válidos y fuera del plazo legal establecido en la Vista de Cargo, declaraciones Juradas del IVA e IT por el periodo de julio de 2004, descargos que serían extemporáneos, en violación de los arts. 81 y 98 de la Ley N° 2492; asimismo, la contribuyente habría tenido la posibilidad de presentar su prueba, como de reciente obtención, conforme dispone el art. 2 del DS N° 27874 hasta antes de emitirse la Resolución Determinativa, por lo que no solo debía presentarse su prueba con juramento de reciente obtención, sino primordialmente, debía demostrarse que la omisión en la presentación oportuna de estas pruebas no fue por causa atribuible a la contribuyente.

Violación del art. 97.II de la Ley N° 2492 al inobservar y vulnerar el procedimiento determinativo para casos especiales.

Señala que no habiendo la contribuyente cumplido con el deber formal de presentar sus descargos o en su caso pagar el monto determinado por la AT, correspondía emitir las Resoluciones Determinativas por omisión de pago más la sanción correspondiente, en atención al art. 98 de la Ley N° 2492, cuyo



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 61/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

plazo perentorio e improrrogable era de 30 días, para formular y presentar descargos, por lo que la ley no permitiría presentar pruebas de descargo fuera del plazo establecido, viciando el procedimiento y violando la ley de darse el caso contrario.

Violación del art. 81 de la Ley N° 2492 por admitirse pruebas, que no fueron presentadas con juramento de reciente obtención y que la omisión fue por causa propia, existiendo precedente contrario dispuesto por la STG.

Señala que la STG en caso similar, por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0626/2007 de 29 de octubre, falló en favor de la AT, observando la presentación de pruebas y en el presente caso, no observa la presentación del juramento de reciente obtención, procedimiento que debió estar acorde a lo determinado por los arts. 97 y 81 de la Ley N° 2492 y 2 del DS. N° 27874, desconociendo la STG lo determinado por el art. 81 de la Constitución Política del Estado (CPE).

Para concluir, el demandante solicita admitir la demanda contra la STG y emitir resolución declarando la revocatoria de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0603/2007 de 29 de octubre, y mantener firme y subsistente las Resoluciones Determinativas con números de orden 30491849 y 30491850 de 21 de noviembre de 2006.

CONSIDERANDO II: Corrida en traslado la demanda, se apersona Juan Carlos Maita Michel en representación legal de la Superintendencia Tributaria General (STG), quien contesta la demanda, señalando que:

La contribuyente presentó antes de la emisión de la Resolución Determinativa de 21 de noviembre y su notificación de 19 de enero de 2007, las declaraciones juradas extrañadas del IVA e IT por el periodo de julio de 2004, por lo que correspondía ser valorada por la AT, conforme establece el art. 2 del DS N° 27874, habiendo la Superintendencia Regional actuado correctamente al revocar las resoluciones determinativas y la AT no verificó en su sistema de base de datos que dichas declaraciones fueron presentadas.

Añade que en concordancia con el art. 2 del DS. N° 27874, toda prueba debe cumplir con los requisitos de pertinencia y oportunidad y podrán ser admitidas hasta el último día de plazo concedido por la Ley de Administración para la emisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria; asimismo, el art. 97.II de la Ley N° 2492 establece que si el contribuyente no presenta la Declaración Jurada extrañada en el plazo de 30 días de notificada la vista de cargo, emitirá la Resolución Determinativa que corresponda, acto que puede ser impugnado mediante Recurso de Alzada, salvo que el impugnante pruebe que la omisión en la presentación de las Declaraciones Juradas extrañadas no



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 61/2008. Contencioso Administrativo.- Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General.

fue por causa propia, en cuyo caso deberá presentarla con juramento de reciente obtención.

Para concluir, el demandado solicita se declare improbadamente la demanda impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0603/2007 de 29 de octubre.

CONSIDERANDO III: De la revisión de los antecedentes administrativos presentados, se tiene que:

La AT al no tener constancia de que la contribuyente presentó las declaraciones juradas del IVA e IT del periodo fiscal julio 2004, emitió las Resoluciones Determinativas con números de orden 30491850 y 30491849, ambas por omisión de pago, fijando una deuda tributaria en Bs. 2.553,00 y Bs.7.339,00 respectivamente, las mismas fueron impugnadas en Recurso de Alzada por la contribuyente.

Por Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0333/2007 de 29 de junio, la Superintendencia Tributaria Regional revocó totalmente las Resoluciones Determinativas, dejando sin efecto las deudas tributarias determinadas contra la contribuyente, en razón a que la misma presentó sus Declaraciones Juradas del IVA e IT, en las cuales declaró y determinó la inexistencia de impuesto a pagar por julio de 2004, Declaraciones Juradas extrañadas que fueron presentadas después del plazo de 30 días otorgado en la vista de cargo, impugnando la AT este aspecto en recurso jerárquico.

Por Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0603/2007 de 29 de octubre, la STG confirma la Resolución de Recurso de Alzada STR/LPZ/RA 0333/2007 de 29 de junio, en razón a que las declaraciones juradas extrañadas se las presentó antes de la emisión y notificación con las resoluciones determinativas.

CONSIDERANDO IV: De la compulsión de los datos procesales y la Resolución administrativa impugnada, se puede determinar que:

El demandante señala que: a) se admitió prueba como válida, habiendo sido presentada fuera del plazo legal establecido en la Vista de Cargo; b) el contribuyente debió haber presentado su prueba previo juramento de reciente obtención, debiendo demostrar que la omisión en la presentación oportuna de estas pruebas no fue por causa atribuible a su persona; y, c) alega que la STG, emitió un precedente contrario en otra problemática similar.

Si bien se advierte que el recurrente plantea su demanda contencioso administrativa denunciando los tres aspectos señalados *ut supra*, los mismos serán resueltos de manera conjunta al estar íntimamente ligados entre sí.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

La AT, al evidenciar que la contribuyente no presentó sus Declaraciones Juradas correspondientes al pago del IVA e IT del periodo fiscal julio 2004, emitió las Vistas de Cargo con N° de Orden 2030265684 y 2030366103 (fs. 47 y 48), a objeto de que en el plazo de 30 días presente sus descargos o, en su defecto, cancele los montos presuntos calculados; según la diligencia de notificación personal, el plazo empezó a correr el 10 de agosto de 2006 (fs. 49) y concluyó el 11 de septiembre del mismo año, por su parte la contribuyente, declaró y presentó sus declaraciones juradas el 12 de septiembre de 2006, encontrándose fuera del plazo de 30 días otorgado en la vista de cargo.

Ahora, a efectos de lo dispuesto en el art. 81 de la Ley N° 2492, el art. 2 del DS. N° 27874, señala que: *"las pruebas de reciente obtención, para que sean valoradas por la Administración Tributaria, sólo podrán ser presentadas hasta el último día de plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria"*, y de obrados se evidencia que la Resolución Determinativa fue pronunciada después de 103 días y no así dentro del plazo de 30 días otorgado por el art. 99 de la Ley N° 2492, por lo que estas pruebas documentales, pese a haber sido presentados 1 día después del plazo concedido, debió ser considerada en la Resolución Determinativa y no señalar que no fueron presentadas las declaraciones juradas extrañadas, por ser además, un derecho del sujeto pasivo conforme dispone el núm. 7 del art. 68 de la Ley N° 2492 de *"...formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución"*, más cuando estas literales cumplen con el inc. a) del art. 217 de la Ley N° 2492, así también y en observancia del principio de buena fe y transparencia, *"se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias"*, conforme dispone el art. 69 de la Ley N° 2492.

A mayor abundamiento es preciso citar la SC 1642/2010-R de 15 de octubre, la cual dejó claramente establecido que: *"...siguiendo a prima facie una interpretación gramatical acorde con el principio 'de interpretación desde la constitución', debe precisarse que el art. 81 del CTB, disciplina de forma expresa la apreciación, pertinencia y oportunidad para la presentación de la prueba, estableciéndose de forma expresa las siguientes reglas a seguirse: 1) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de pertinencia y ; 2) sólo serán admisibles las pruebas que cumplan con el requisito de oportunidad; en este caso, es decir para la observancia del criterio de oportunidad y de acuerdo a una interpretación gramatical, se tiene que el art. 81.2 del CTB, regula dos supuestos concretos: a) Establece que deberá*



Órgano Judicial

rechazarse los medios probatorios que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubieran sido presentadas; y b) Deberán ser también rechazadas aquellas pruebas en relación a las cuales no se hubiera dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, en ese contexto, utilizando los criterios hermenéuticos 'sistémico' y 'teleológico' para la interpretación de la última parte del art. 81 del CTB, se tiene que por mandato de esta disposición, de manera excepcional se admitirán las pruebas no presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa, siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los siguientes aspectos: a) pruebe que la omisión no fue por causa propia; y b) cumpla con el juramento "de reciente obtención", presupuestos procedimentales que no constituyen simples formalidades sino por el contrario implican verdaderas garantías procedimentales que tienen por finalidad asegurar el principio de preclusión y consagrar el principio administrativo de eficacia reconocido por el art. 4 inc. j) de la LPA, principio que forma parte de las reglas de un debido proceso en sede administrativa.

En ese contexto, se establece que el art. 1 de la Ley N° 3092 de 7 de julio de 2005 -disposición legal que incorpora al Código Tributario Boliviano el Título V, referente al Procedimiento para el conocimiento y resolución de los recursos de Alzada y Jerárquico, aplicables ante la Superintendencia Tributaria-, en lo referente al art. 215.II señala que son aplicables en todos los Recursos Administrativos todas las disposiciones establecidas en los arts. 76 al 82 del CTB, entonces, a partir de este postulado y al amparo de una interpretación 'sistémica y teleológica', es evidente que el párrafo primero del art. 215 del CTB (introducido al CTB por la Ley N° 3092), que señala que podrá hacerse uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, con excepción de la prueba confesoria de autoridad y funcionarios del ente público recurrido, debe ser interpretado en concordancia con los requisitos señalados por el art. 81 del CTB en lo atinente al principio de oportunidad como presupuesto para la admisión de la prueba, es decir que el sujeto pasivo, en caso de no haber presentado pruebas hasta antes de la Resolución Determinativa, debe probar en esta etapa recursiva que la omisión no fue por causa propia y además debe cumplir con el juramento 'de reciente obtención'; en tal sentido, una interpretación contraria, atentaría el contenido literal de la segunda parte del art. 81 del CTB, en este contexto, se evidencia además que esta interpretación es aquella que está acorde con la Constitución a la luz de un debido proceso.

Lo expresado anteriormente implica la formulación del siguiente postulado: El sujeto pasivo está facultado a presentar prueba en etapa recursiva ante la Superintendencia Tributaria, la cual deberá ser admitida siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en la última parte del art. 81 del CTB, es decir, solamente en caso de haberse probado que la omisión de presentación de prueba hasta antes de la Resolución Determinativa, no fue



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

por causa propia y además siempre que se cumpla con el requisito del juramento de reciente obtención de la prueba ofrecida.” (negrillas añadidas).

Del entendimiento jurisprudencial glosado precedentemente, se tiene que el proceso administrativo-tributario para determinación de deudas tributarias se desarrolla en dos etapas o fases: 1) la etapa determinativa, es decir la instancia en la cual se determina la existencia o inexistencia de deuda tributaria ante la Administración Tributaria; y 2) la etapa impugnativa, que puede proceder ante la Superintendencia Tributaria en cualquiera de sus instancias. Al respecto de la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, respecto al art. 81 del CTB que disciplina las reglas del debido proceso en cuanto a la actividad probatoria de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, se tiene que en la primera etapa o fase denominada “determinativa”, la presentación de prueba se la puede realizar hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa; en cambio, en la etapa impugnativa, el sujeto pasivo está facultado para poder presentar prueba previo cumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 81 de la Ley N° 2492.

Por lo antes señalado, se advierte que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, confunde los alcances del citado art. 81 del CTB, pues se reitera que en la fase determinativa el sujeto pasivo podrá presentar sus pruebas hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, siendo exigibles los requisitos de probar que la omisión no fue por causa propia previo juramento de reciente obtención, únicamente en la presentación de pruebas en la etapa recursiva, situación que no aconteció en el caso de autos.

En cuanto a la denuncia de que la STG emitió un criterio contrario en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0626/2007 de 29 de octubre, la misma no resulta ser evidente, pues ésta se pronunció respecto a la presentación de prueba de reciente obtención en etapa recursiva, fase en la cual sí se debe dar cumplimiento a la última parte del art. 81 del CTB, como se dejó claramente establecido en la presente Sentencia, denuncia que demuestra la confusión en Impuestos Internos al no advertir las fases en las que se desarrolla el proceso administrativo-tributario para determinación de deudas tributarias.

Por los argumentos expuestos, se concluye que la STG al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico N° STG-RJ/0603/2007, observó correctamente la falta de valoración de las Declaraciones Juradas presentadas por la contribuyente a momento de pronunciarse las Resoluciones Determinativas N° 30491850 y 30491849, pruebas documentales que fueron puestas en conocimiento de la AT antes de emitirse las mismas; debiendo haber actuado la AT en aplicación del principio de verdad material conforme dispone el art. 4 inc. d) de la Ley N° 2341, por el cual la Administración Pública “investigará la verdad material en oposición a la verdad formal que rige el procedimiento civil”, disposición que además es concordante con el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

inc. m) del art 62 de su Reglamento, teniendo el deber y las facultades otorgadas por ley de "investigar la verdad material, ordenando medidas de prueba", principio reconocido por el art. 200 de la Ley N° 2492.

Que del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la Superintendencia Tributaria General al pronunciar la resolución impugnada, no ha incurrido en vulneración de las normas legales citadas, realizando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que se ajusta a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda por la entidad demandante no desvirtúan de manera concluyente, los fundamentos expuestos en la Resolución Administrativa impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 10. I de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, lo dispuesto en los artículos 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y en virtud de los fundamentos expuestos, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, cursante de fs. 17 a 20, en la que impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0603/2007 emitida el 29 de octubre de 2007 por la Superintendencia Tributaria General.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demanda.

No suscribe la Magistrada Rita Susana Nava Duran por emitir voto disidente.

Regístrese, notifíquese y archívese.


Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE


Rómulo Calle Mamani
DECANO


Antonio Guíñez Campero Segovia
MAGISTRADO


Pastor Segundo Mamani Villea
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntuña Juaniquina
MAGISTRADA

VOTO DISIDENTE

La Magistrada Dra. Rita Susana Nava Duran, presenta su voto disidente a la Sentencia del Exp. 61/2008 que declara **IMPROBADA** la demanda de la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Raul Vicente Miranda Chávez contra la Superintendencia Tributaria General, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

Lamentando no compartir la decisión tomada por la mayoría del Tribunal Supremo de Justicia en el presente proceso contencioso administrativo seguidamente se expone los fundamentos jurídicos de la posición disidente:

1. En el presente caso existen varias pretensiones y precisamente la pretensión referida a *la inobservancia y vulneración al procedimiento de determinación para casos especiales*, es la que no es resuelta en el presente caso, por consiguiente se estaría ingresando en una incongruencia omisiva, es decir que no se está resolviendo una pretensiones interpuesta por la parte demandante conforme señala la Sentencia Constitucional N° 2016/2010-R de 9 de noviembre de 2010 que señala: "... en ese contexto, es imperante además precisar que la vulneración al debido proceso en su elemento congruencia puede derivar de dos causales concretas a saber: a) Por incongruencia omisiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa emite una resolución sin considerar las pretensiones de las partes, vulnerando con esta omisión el derecho a un debido proceso y también el derecho a la defensa; y, b) por incongruencia aditiva, en virtud de la cual, la autoridad jurisdiccional o administrativa, falla adicionando o incorporando elementos no peticionados o no discutidos por las partes en el decurso de la causa".
2. Adicionalmente, la magistrada que disiente considera que la motivación referida a la jurisprudencia del tribunal constitucional relacionada a que en la fase recursiva no se puede presentar prueba de reciente obtención, conforme a la jurisprudencia lograda por este Tribunal Supremo en base al principio de verdad material, ha establecido que si la prueba es notoria y evidente, si se puede presentar nueva prueba inclusive en el proceso contencioso administrativo, por lo que se debe extraer esta jurisprudencia de la sentencia proyectada.
3. Por lo anteriormente señalado y al evidenciar que el presente caso existe incongruencia omisiva y motivación no pertinente, la magistrada que disiente presenta su voto disidente a la Sentencia que emite Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia.

2. FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera contrariamente al fallo de la Sentencia que se disiente, que se debe resolver también la pretensión antes señala, y que no infringe el principio de congruencia en su forma de omisiva y extraer de la sentencia la jurisprudencia constitucional referida en la fase recursiva no se puede presentar prueba de reciente obtención, al no ser pertinente e ir en contra de la jurisprudencia lograda por este Tribunal.

Sucre, octubre del año 2014

