



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

23

13-08-17
8:43

SALA PLENA

SENTENCIA: 346/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 23/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 41 a 47, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de fs. 76 a 81, replica de fs. 107 a 110; duplica de fs. 114 a 115; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa (fs. 41 a 47), con los siguientes fundamentos:

1. **Interposición de la demanda contencioso administrativa.** La Autoridad General de Impugnación Tributaria emite Resolución Jerárquica en base a los siguientes argumentos: *"Al respecto corresponde señalar que los arts. 81 de la Ley 2492 y 2 del D.S. 27874, establecen que las pruebas de reciente obtención pueden ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria, es así que el parágrafo 1 del art. 99 de la citada Ley, establece que la Resolución Determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la Vista de Cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, término a partir del cual, se dio inicio al cómputo de los 60 días para la emisión de la Resolución Determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 24 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la Administración Tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente*

obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso...”.

2. El argumento apresurado de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se puede desvirtuar por lo siguiente, el art. 81 de la Ley N° 2492 claramente dispone que deben rechazarse las pruebas que habiendo sido requeridas por la Administración Tributaria no hubieran sido presentadas o habiéndose dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa. Es evidente que dentro del presente trámite administrativo la supuesta presentación de la documentación por parte del sujeto pasivo Pharmatech, sucedió después de haberse emitido el acto administrativo, es decir después de la emisión de la respectiva Resolución Determinativa N° 17-00034-13, situación que es completamente verificable en lo antecedentes administrativos.
3. Dentro del presente caso debe primar el principio constitucional de jerarquía normativa y por ello la normativa de inferior jerarquía no puede modificar o contradecir a una norma jerárquica superior, esta es la línea la Constitución Política del estado en su art. 410. En este contexto se debe tener presente lo siguiente del trámite administrativo: **a)** El 28 de agosto de 2012 mediante Orden de Verificación 0012OVI09041, la administración tributaria requirió la presentación de medios de pago de las facturas observadas y luego de la emisión de la Vista de Cargo, el 23 de enero de 2013, el contribuyente presenta memorial de descargo y en el Otrosí 3ro. señala: *“... dejamos expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo... con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente Resolución Determinativa”*; **b)** El 21 de marzo de 2013, la Administración Tributaria emite la Resolución Determinativa; **c)** El 22 de marzo de 2013 a horas 18:30, después de la emisión de la Resolución Determinativa, el contribuyente recién presenta memorial indicando prueba de reciente obtención; **d)** El lunes 25 de marzo de 2013 a horas 11:40 se notificó la Resolución Determinativa.
4. El art. 81 de la Ley N° 2492, señala que las pruebas son admisibles, solo cuando cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo rechazarse las que habiendo sido requeridas y existiendo el compromiso de presentación, no hubieran sido presentadas antes de la emisión de la Resolución Determinativa y cualquier presentación de documentación de manera inoportuna, debe ser rechazada en cumplimiento al citado artículo, bajo el principio de constitucional de legalidad y supremacía constitucional y jerarquía normativa.
5. Se debe aplicar también el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que debido al plazo para la emisión y notificación de la Resolución Determinativa vencía el 25 de marzo de 2013, sumado a la cantidad de procesos de fiscalización que deben ser procesados, se emitió la citada resolución determinativa tomando en cuenta el tiempo necesario para la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 23/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

correspondiente notificación, ya que puede darse el caso de tener que dejar un pre aviso, luego un segundo aviso, para luego notificar con cédula, si fuere el caso, en ese entendido la Administración Tributaria previniendo las circunstancias descritas, emite la Resolución Determinativa con único fin de poder notificar la misma dentro del plazo previsto en la norma. Al respecto es necesario puntualizar que la ley no dispone que la Resolución Determinativa debe ser emitida y notificada el último día (60), en ese entendido pretender ampliar un plazo señalado por una norma expresa es completamente ilegal principalmente si la norma establece de manera taxativa que se dictará y notificará la resolución dentro del plazo de 60 días (art. 99.I de la Ley N° 2492) y pretender desconocer esta situación por la Autoridad General de Impugnación Tributaria causa perjuicio y agravios.

6. Por último, el art. 81 dispone que en los casos señalados en los numerales 2 y 3, como en el presente caso, cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que la omisión no fue por causa propia, recién podrá presentar prueba con juramento de reciente obtención y en el caso el recurrente desde la notificación con la Orden de Verificación y posterior notificación con la Vista de Cargo y hasta la emisión de la Resolución Determinativa, han transcurrido 7 meses para poder interponer prueba.

1.2 Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013 y se declare firme y subsistente Resolución Determinativa N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1 Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 17 de marzo de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 76 a 81), con los siguientes argumentos:

1. Del presente caso se tiene que el 28 de agosto de 2012, la administración tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con Orden de Verificación 0012OVI09041, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, asimismo notificó el Anexo Form. 7520 Detalle de Diferencias de las Facturas Observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó al sujeto pasivo, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 403.308,52 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y dentro del plazo, el 23 de enero de 2013, el sujeto pasivo

3

mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo señalando en el otrosí 3ro. del citado memorial que en virtud de lo dispuesto por el art. 81 numeral 2 del Código Tributario, deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa. Consiguientemente, el sujeto pasivo presenta memorial de prueba de reciente obtención, el 22 de marzo de 2013, solicitando se fije día hora para juramento de reciente obtención, el cual es rechazado comunicándose que encontrándose emitido el acto administrativo y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada.

2. Del análisis de los antecedentes descritos se colige que el sujeto pasivo dentro del plazo para presentar descargos a la Vista de cargo, el 23 de enero de 2013, presentó documentación probatoria, asimismo dejó expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, anunciando que presentaría los mismos antes de la emisión de la correspondiente Resolución Determinativa como prueba de reciente obtención, es así, que el 22 de marzo de 2013, presentó ante la Administración Tributaria, documentación de descargo como prueba de reciente obtención, solicitando se fije día y hora para juramento respectivo, además que se procedió al desarchivo de la misma debido a que contrató los servicios de almacenaje de documentación de gestiones pasadas a la empresa RANSA S.R.L., conforme factura adjunta.
3. Con este contexto corresponde analizar los arts. 81 de la Ley 2492 y 2 del D.S. 27874, que establecen que las pruebas de reciente obtención puede ser presentadas hasta el último día del plazo concedido por la Ley a la administración para la emisión de la Resolución Determinativa o Sancionatoria, es así que el parágrafo I del art. 99 de la citada Ley, establece que la Resolución Determinativa debe ser emitida dentro del plazo de 60 días, en ese entendido, se evidencia que en el presente caso la Vista de Cargo fue notificada el 24 de diciembre de 2012, cuyo plazo de descargo venció el 24 de enero de 2013, término a partir del cual se inició el cómputo de los 60 días para la emisión de la Resolución Determinativa, por lo que el plazo para dictar y notificar la citada resolución, fenecía el 25 de marzo de 2013, habiendo el sujeto pasivo el 22 de marzo de 2013, presentado pruebas de reciente obtención, es decir de forma oportuna, por lo que la Administración Tributaria debió señalar día y hora para el juramento de reciente obtención y analizar si la omisión no fue por causa propia, situación que no aconteció en el presente caso. En consecuencia, al haber omitido dicha administración tributaria el señalamiento del día y hora para el juramento de reciente obtención, vulneró el principio constitucional del debido proceso, previsto por los arts. 115 parágrafo II de la Constitución Política del Estado y 68 numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492.
4. Bajo el entendido que los derechos se ejercen y las obligaciones se cumplen, corresponde establecer que en el presente caso el sujeto



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 23/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

pasivo, según las disposiciones de los arts. 68 numeral 7, 81 y 98 de la Ley N° 2492 y 2 del D.S. 27874 tiene el derecho de presentar pruebas para respaldar sus argumentos dentro de los procedimientos tributarios en los plazos establecidos y en caso de no poder presentarlas en el plazo, le asiste también el derecho de ofrecerlas o anunciar su posterior presentación, con el único requisito de interponerlas en la forma y plazo establecidos. De lo que se colige que ante el ejercicio del derecho de presentar pruebas por parte del sujeto pasivo, la administración Tributaria no cumplió su obligación de aceptarlas y considerarlas para fundamentar correctamente la Resolución Determinativa, lo cual afecta al debido proceso y causa indefensión al contribuyente. Ahora bien, la administración tributaria señala que emitió la Resolución Determinativa el 21 de marzo de 2013, antes de que se cumpla el plazo de 60 días a efectos de cumplir con la notificación respectiva dentro del plazo de 60 días, habiendo el sujeto pasivo presentado prueba de reciente obtención en forma posterior, el 22 de marzo de 2013, motivo por el cual no consideró la misma, al respecto, corresponde señalar que el sujeto pasivo anunció a la Administración Tributaria la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, por lo que el Servicio de Impuestos Nacionales debió esperar hasta el último día de plazo para la emisión de la misma y si consideraba que no podría dar cumplimiento con el plazo previsto en el parágrafo I del art. 99 de la Ley 2492 pudo haber solicitado prórroga para la emisión del acto administrativo, observado lo dispuesto en el art. 2 de la RND 10-0035-05.

2.2 . Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicitando se declare improbadada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales y se mantenga firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercero interesado, Pharmatech Bolivia S.A., notificado legalmente dentro presente proceso a fs. 161, no asume defensa.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

- a) El 28 de agosto de 2012, la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A., con la Orden de Verificación N° 0012OVI09041, con alcance al crédito Fiscal IVA de los periodos: octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2010, asimismo notificó el Anexo Form. 7520 Detalle de Diferencias de las Facturas Observadas, requiriendo al efecto la presentación de diversa documentación. De manera posterior, el 24 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria, notificó al sujeto

pasivo, con la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, la cual establece sobre base cierta la deuda tributaria de 403.308,52 UFV, otorgando el plazo de 30 día para la presentación de descargos y el 23 de enero de 2013, el sujeto pasivo mediante memorial presentó argumentos y documentación de descargo señalando en el otrosí 3ro. del citado memorial que en virtud de lo dispuesto por el art. 81 numeral 2 del Código Tributario, deja expresa constancia de la existencia de mayores elementos de descargo para demostrar la improcedencia de los cargos, con el compromiso de presentarlos antes de la emisión de la correspondiente resolución determinativa.

- b) El 22 de marzo de 2013, el sujeto pasivo con memorial presenta pruebas de reciente obtención, correspondiente a la Vista de Cargo, solicitando se fije día y hora para el juramento de reciente obtención y la Administración Tributaria mediante proveído N° 24-00888-13 de 1 de abril de 2013 decreta que habiéndose emitido el acto administrativo que concluye el proceso iniciado en contra del contribuyente y en consideración de los plazos previstos en la RND 10-0035-05 se encuentra imposibilitada de valorar la documentación presentada por lo que se devuelve la documentación interpuesta.
- c) El 25 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, notificó personalmente al representante legal de Pharmatech Bolivia S.A. con la Resolución Determinativa N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013, la cual resolvió determinar de oficio, la obligación impositiva del contribuyente por un monto de 406.571 UFV equivalente a Bs. 740.091 correspondiente al Impuesto al Valor Agregado por lo periodos octubre a diciembre de la gestión 2010.
- d) Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-00034-13 de 21 de marzo de 2013, se emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0645/2013 de 5 de agosto de 2013 que dispuso anular la Resolución Determinativa con reposición de obrados hasta la emisión de una nueva Resolución Determinativa que valore la prueba ofrecida y posteriormente presentado el recurso jerárquico, se dictó la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, que confirmó la Resolución de Recurso de Alzada.

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsa de los datos del proceso, se desprende el único objeto de controversia es:

Si la emisión de la Resolución Determinativa antes del cumplimiento de plazo para emitir ésta, no considero la prueba presentada dentro del plazo previsto en Ley para la emitir la Resolución Determinativa y sí está de acuerdo o no al art. 81 del Código Tributario, el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 23/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

5.2 Análisis y resolución.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar la presente causa, en los siguientes términos:

- a) A fin de resolver el presente objeto de controversia, se debe revisar el principio de verdad material previsto en el art. 180.I de la Constitución Política del Estado, que ha sido entendido por la jurisprudencia constitucional como la superación de la verdad formal sobrepasando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano y en su aplicación implica dar lugar a una decisión justa que responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema del ordenamiento jurídico nacional, por ello la Sentencia Constitucional N° 1662/2012 de 1 de octubre de 2012 señala: *"Entre los principios de la jurisdicción ordinaria consagrados en la Constitución Política del Estado, en el art. 180.I, se encuentra el de verdad material, cuyo contenido constitucional implica la superación de la dependencia de la verdad formal o la que emerge de los procedimientos judiciales, por eso es aquella verdad que corresponde a la realidad, superando cualquier limitación formal que restrinja o distorsione la percepción de los hechos a la persona encargada de juzgar a otro ser humano, o de definir sus derechos y obligaciones, dando lugar a una decisión injusta que no responda a los principios, valores y valores éticos consagrados en la Norma Suprema de nuestro país, a los que, todas las autoridades del Órgano Judicial y de otras instancias, se encuentran impelidos a dar aplicación, entre ellas, al principio de verdad material, por sobre la limitada verdad formal"*. Asimismo en el presente caso, se debe también hacer mención del art. 68.7 del Código Tributario, en cuanto al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba dentro del plazo que tiene que ser considerada por la autoridad administrativa tributaria y en razón a ello, el citado artículo señala: *"A 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"*.
- b) En el caso de autos, conforme a los antecedentes administrativos, la Vista de Cargo N° 0012-820-0012OVI09041-0829/2012 de 18 de diciembre de 2012, fue notificado mediante cédula el 24 de diciembre de 2012 (fs. 727 del anexo Administrativo 6), fecha desde la cual corría el plazo para presentar descargos de 30 días y que culminaba el 23 de enero del 2013 y se tenía 60 días para dictar la Resolución Determinativa, dicho último plazo fenecía el 24 de marzo del 2013, empero la Resolución N° 17-00034-13 fue emitida el 21 de marzo y notificada personalmente el 25 de marzo del 2013 y el 22 de marzo del 2013, antes de fenecer el plazo para emitir Resolución Determinativa, el contribuyente Pharmatech Boliviana S.A. presento

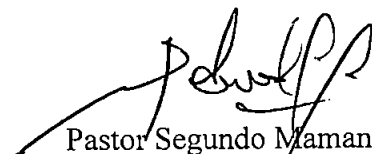
prueba de reciente obtención (fs. 81 del anexo Administrativo 1) que no fue considerada por la Administración Tributaria y fue rechazada, de tal modo que se presentó prueba de reciente obtención antes de culminar el plazo para emitir Resolución Determinativa que no fue considerada, al haberse emitido Resolución Determinativa, aludiendo el cumplimiento del art. 81 del Código Tributario, es decir el rechazo de prueba que habiendo sido requerida no hubiese dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, sobre este aspecto se debe aplicar el principio de verdad material previsto en la Constitución Política del Estado y superar toda limitante formal para poder considerar prueba de reciente obtención y aun habiéndose emitido la Resolución Determinativa, se debió anular esta y considerar la prueba de reciente obtención presentada en cumplimiento al principio de verdad material y al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba y que debe ser considerada por la administración tributaria, para emitir una decisión justa y ajustada a los hechos reales acontecidos para determinar la omisión de pago de tributos.

- c) La parte demandante argumenta igualmente que se habría infringido el principio de buena fe previsto en el art. 4 inc. e) de la Ley de Procedimiento Administrativo, el principio jerarquía normativa y el principio de legalidad, empero como se ha indicado en el caso de autos se debe aplicar principio de verdad material y al derecho que tiene el contribuyente a formular y aportar prueba, que de ninguna manera se contraponen a los citados principios supuestamente infringidos y más aún son concordantes para emitir una decisión justa y ajustada a la realidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 41 a 47, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Enrique Martin Trujillo Velásquez contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1926/2013 de 23 de octubre del 2013, 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Maritza Surtura Juaniquina
MAGISTRADA

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

Exp. 23/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO



improbada.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA	
GESTIÓN: <i>2017</i>	
SENTENCIA N° <i>346</i> FECHA <i>3 de mayo</i>	
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° <i>1/2017</i>	
<i>Conforme</i> -	
VOTO DISIDENTE:	

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