



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

1-12-17
8:47

SALA PLENA

37

SENTENCIA: 398/2017.
FECHA: Sucre, 6 de junio de 2017.
EXPEDIENTE: 295/2014.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Rómulo Calle Mamani.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 50 de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 0016/2014, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 75 a 80, los antecedentes procesales.

I CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante mencionó que dentro la tramitación de dos Ordenes de Verificación sobre base cierta se ha establecido que el contribuyente Marco Atilio Calero del Mar no ha determinado los impuestos conforme a Ley, consignado en las declaraciones juradas presentados en los periodos abril y junio de la gestión 2009, posteriormente se giraron las Vistas de Cargo y al no haber aceptado ni cancelado las liquidaciones practicadas, ni tampoco ofreció prueba de descargo, se emitieron las correspondientes Resoluciones Determinativas, donde se resolvieron determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Calero del Mar Marco Atilio, la misma ascendía a Bs14.556 por el periodo fiscal abril 2009 y Bs16.382 por el periodo fiscal junio 2009 a la fecha de emisión de las Resoluciones Determinativas, documentos administrativos que fueron debidamente notificados al contribuyente, determinaciones que fueron revocadas totalmente en la instancia de alzada y revocada parcialmente en la jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La Administración Tributaria sobre la legalidad de los Actos Administrativos Tributarios señaló que se notificó mediante cédula al contribuyente Calero del Mar Marco Atilio en su domicilio fiscal con las Órdenes de Verificación y detalle de diferencias detectadas a través de cruces de información, emplazándole a presentar documentación en original, pertinente de los periodos claramente definidos en cada orden de verificación, sin embargo a pesar de su legal notificación con dichos actos el Sujeto Pasivo no presentó la documentación requerida, posteriormente se emitió las Vistas de Cargo, dentro del término de prueba otorgado por el Artículo 98 de la Ley 2492, el contribuyente no presentó descargos que desvirtúen las vistas de cargo emitidas por la Administración Tributaria, asimismo no aceptó ni canceló la liquidación practicada, en tales

antecedentes se emitieron las Resoluciones Determinativas las que fueron notificadas al contribuyente en forma personal, por lo que se establece con claridad que el proceso de determinación cuyo alcance corresponde al mes de abril y junio de 2009, fue llevado a cabo por la Administración Tributaria ajustando su accionar a los preceptos constitucionales de derecho a la defensa, la garantía del debido proceso y el principio de legalidad.

2.- Sobre la prueba presentada ante la instancia de Alzada, refirió que el contribuyente Calero del Mar Marco Atilio presentó ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Recurso de Alzada impugnando las Resoluciones Determinativas, adjuntando en calidad de prueba a fs. 1-234, documentación contable original que desvirtúan los cargos a favor del fisco; la Administración Tributaria responde al Recurso de Alzada en base a los hechos y normativa tributaria cada uno de los argumentos vertidos por el recurrente y respecto a la prueba presentada como prueba de reciente obtención al no haber sido presentadas en término de prueba otorgado por el artículo 98 de la Ley N° 2492, por otro lado tampoco se ha dejado expresa constancia de su existencia y compromiso de presentar las mismas, consecuentemente dicha documentación presentada ante la Autoridad Regional de Impugnación Cochabamba, no cumplió con los requisitos de pertinencia y oportunidad, conforme al Art. 81 numeral 2) de la Ley N° 2492.

3.- Sobre la vulneración al Art. 81 de la Ley N° 2492 mencionó que conforme se desprende de los Antecedentes Administrativos referidos en los puntos 4.1 y 4.2 del presente memorial, se establece con claridad que el contribuyente gozó de las oportunidades para la presentación de argumentos y/o documentación que haga valer sus derechos a efecto de que desvirtúe los reparos en favor del fisco, asimismo se puede constatar que no cursa ninguna nota o comunicado por parte del Sujeto Pasivo, que demuestre el compromiso de presentar alguna documentación antes de la emisión de las Resoluciones Determinativas, por lo que la documentación adjuntada por el contribuyente debió ser prestada cumpliendo las formalidades establecidas en el Artículo 81 de la Ley N° 2492, en este sentido la prueba ofrecida por el contribuyente no tiene la calidad de pertinencia y oportunidad conforme establece la citada norma, por tanto dicha prueba debió ser valorada siempre y cuando se observe el cumplimiento del párrafo II del Artículo 215 y párrafo II y III del Artículo 81 ambos de la Ley N° 2492, hecho que no se cumplió en el presente caso, toda vez que en el expediente administrativo, no cursa juramento de reciente obtención que pruebe además que la omisión en la presentación de descargos ante la Administración Tributaria no fue por causa propia.

4.- Así mismo añadió que la decisión de la Autoridad General de Impugnación Tributaria de considerar que la documentación ofrecida no requiere juramento de reciente obtención, además de transgredir el Art. 81 del Código Tributario vulnera el Artículo 119 de la Constitución Política del Estado, misma que garantiza que las partes en conflicto gozarán de igualdad de oportunidades para ejercer durante el proceso las facultades y los derechos que les asistan, sea por la vía ordinaria o por la indígena originaria campesina; esto implica que admitir y considerar la documentación ofrecida por el recurrente significaría soslayar el derecho a un proceso igualitario para la Administración Tributaria, aspecto que es



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

congruente con el inciso 1 del Artículo 200 de la Ley N° 3092 (Título V CTB). La Autoridad General de Impugnación Tributaria, vulneró el derecho a la igualdad y defensa, toda vez que la documentación contable ofrecida sin juramento de reciente obtención, no fue conocida y valorada por la Administración Tributaria, por otro lado infringe también el debido proceso establecido en el Art. 115 de la Constitución Política del Estado, mismo que se materializa en aquellas garantías mínimas e ineludibles que permite el resultado justo, equitativo e imparcial de un proceso; el debido proceso tiene a su vez, dos expresiones una formal y otra sustantiva en la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tiene que ver con las formalidades establecidas, tales como las que establecen el Juez Natural, el procedimiento pre-establecido, el derecho a la defensa, la motivación en su fase sustantiva se relaciona con los estándares de justicia como son; la razonabilidad y proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer.

5.- Sobre la incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para el conocimiento de cuestiones de índole penal añadió que el Artículo 42 del Código de Procedimiento Penal dispone que es competente para el conocimiento exclusivo de todos los delitos la Justicia Penal y por ende el Juez en materia penal, por lo que sí el recurrente y posteriormente la Autoridad Administrativa, da por hecho o juzga la comisión de un delito, en el presente caso, debe ser la instancia penal quien resuelva si hay clonación de facturas y no así la Autoridad General de Impugnación Tributaria, cuyas facultades se encuentran establecidas en las Disposiciones Tributarias que se encuentra en el Art. 197 parágrafo II inciso b) de la Ley N° 2492, que dispone clara y expresamente que no es competencia de la Superintendencia Tributaria ahora Autoridad de Impugnación Tributaria, las cuestiones de índole civil o penal atribuidas por la Ley a la jurisdicción ordinaria.

6.- Finalmente sobre el precedente administrativo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria indicó que se puede evidenciar que la Resolución Jerárquica AGIT- RJ 0016/2014, demuestra contradicciones y vulneración al principio de precedente administrativo, es un modo de actuar de la Administración que se reitera en el tiempo y se consolida como tal; si bien no es vinculante en cuanto que la Administración puede, en un momento determinado, separarse del mismo, no obstante, el precedente sí que tiene cierta eficacia vinculante ya que si la Administración decide separarse del precedente, deberá motivarlo, aspecto que no ocurrió en el presente caso; es decir, sustentar los motivos por las cuales decide separarse de la posición asumida en un momento dado, lo que se traduce en una carga de transparencia, que consiste en la clara exposición de las razones por las cuales deciden apartarse, justificando el cambio, a partir de la demostración de que jurídica y moralmente es mejor la posición que se expone en el fallo actual, y de que tal cambio no genera un efecto traumático en la Seguridad Jurídica, principio que se encuentra consagrado en la Constitución Política del Estado, en base al cual en todo Estado de Derecho implica la existencia de un derecho cierto, que implica que todo ciudadano pueda saber que tiene prohibido y que tiene autorizado y cuáles son las consecuencias jurídicas de sus acciones.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque parcialmente la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0016/2014, consiguientemente resolviendo en el fondo, declare firmes y exigibles las Resoluciones Determinativas.

II. De la contestación a la demanda.

Corrida en traslado la demanda y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 75 a 80 de obrados, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

1.- La Autoridad demandada mencionó que respecto a la vulneración al debido proceso y el derecho a la defensa indica que de la revisión de antecedentes y del expediente se evidenció que con carácter previo a la emisión de las Órdenes de Verificación Nos. 0012OVI01210 y 0012OVI01211, contra Marco Atilio Calero del Mar, solicitó al sujeto pasivo documentación relativa a los periodos abril y junio 2009, la cual no fue presentada, razón por la cual confirmó en las Resoluciones Determinativas las observaciones establecidas según las Vistas de Cargo, sin embargo de lo señalado se debe tener presente que recién en las Resoluciones Determinativas, la Administración Tributaria amplía el detalle del cargo efectuado al señalar que detectó ingresos facturados según Facturas Nos. 3241 y 3248 y la Factura No. 3260, importes que no habrían sido declarados por el sujeto pasivo, empero, no se cuenta con información relativa si la Administración Tributaria inició una verificación al comprador Security Enterprise SRL, menos aún cuenta con los resultados de dicho procedimiento, para esclarecer si la inconsistencia de la información era atribuible al vendedor o al comprador, de modo de que su observación sea contundentemente respaldada; tanto así que recién en las Resoluciones Determinativas expone detalles de las facturas observadas, pero no aporta de pruebas adicionales, con la cual está claro que es la propia Administración Tributaria la que coartó sus amplias facultades para efectuar mayores verificaciones o procedimientos relativos al caso; inclusive en la respuesta al Recurso de Alzada, la Administración Tributaria se limita a verter argumentos generales, no así defensa específica, que incluya resultados en caso de haber efectuado verificaciones al comprador Security Enterprise SRL, o a los compradores (Campero, Soria y Molina) que declara el recurrente Marco Atilio Calero del Mar; tampoco desvirtúa la prueba presentada en instancia de alzada, relativa a la autenticidad de las impresiones de los Libros de Ventas presentados, con relación a la información sobre ventas recepcionada por la Administración Tributaria en su sistema; en ese sentido y considerando que la Administración Tributaria aportó el detalle que permitió asumir el sujeto pasivo defensa concreta sobre los cargos que se le formulan, esta instancia jerárquica no evidenció vulneración de los derechos de la Administración Tributaria, ya que según el inciso c), Art. 218 de la Ley N° 2492, presentó respuesta a los argumentos del Recurso de Alzada, consecuentemente la valoración de la prueba efectuada en la Resolución de Alzada, no puede ser considerada como vulneración del debido proceso



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

derecho a la defensa de la Administración Tributaria, ya que es recién con la notificación de las Resoluciones Determinativas, que Marco Atilio Calero del Mar tomó conocimiento sobre las facturas que la Administración Tributaria estableció como ingresos no declarados, momento a partir del cual ejerció defensa ante la instancia de alzada; con posterioridad a la misma, la Administración Tributaria aportó respuesta en función a los temas incluidos en el memorial del Recurso de Alzada y con ello ejerció la defensa que consideró, por lo que no se evidencia vulneración del debido proceso ni del derecho a la defensa de la Administración Tributaria.

2.- Sobre la legalidad de los Actos de la Administración Tributaria señaló, resulta evidente que la Administración Tributaria no expuso de forma precisa ningún agravio respecto a los actos que emitió a lo largo del proceso que realizó hasta la emisión de las Resoluciones Determinativas, ya que se concreta a señalar que dichos actuados son legales; por lo que no corresponde el análisis sobre vulneración del debido proceso, con relación al procedimiento seguido por la Administración Tributaria en la determinación del IVA e IT. En consecuencia, no se estableció vulneración de ningún derecho; consiguientemente, no existieron causas para la nulidad o anulabilidad por lo que se pasa a analizar el tema de fondo.

3.- Respecto a la aplicación del principio de verdad material aclaró que se debe tener presente lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la SC 0427/2010-R de 28 de junio de 2010, bajo ese mismo contexto, se debe tomar en cuenta que en materia tributaria y específicamente en el procedimiento de los recursos de impugnación, el Numeral 1, Art. 200 del CTB recoge este principio al establecer que la finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del sujeto activo a percibir la deuda así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que, en debido proceso, se pruebe lo contrario. Ahora dentro del presente, cabe hacer referencia a lo analizado en la Resolución Jerárquica AGIT - RJ/RA 1156/2013 de 23, respecto de la pertinencia y oportunidad de la prueba que fue aportada por Marco Atilio Calero del Mar junto a su recurso de alzada, acto que concluyó indicando que dicha prueba cumple los requisitos de pertinencia y oportunidad establecida en el Art. 81 de la Ley N° 2492; bajo esa premisa de la compulsión de los antecedentes, se evidenció que la Administración Tributaria en el proceso de fiscalización iniciado con las Órdenes de Verificación, expone un detalle de diferencias de manera general, sobre la existencia de diferencias entre los ingresos declarados y los importes declarados por los informantes (compradores); para tal efecto, solicita la presentación de documentos, que no fueron presentados, por lo que la Administración Tributaria emitió las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 46083 y 46084, por la falta de entrega de la documentación solicitada, emitiéndose los informes respectivos, además que notificó las Vistas de Cargo, otorgando el plazo de 30 días para descargos; el 2 de enero de 2013, se notificó de forma personal las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13, en el primer caso observa las Facturas Nos. 3241 y 3248, del periodo abril 2009 por un importe total de Bs31.980.- para el segundo caso, refiere ingresos no declarados correspondiente a la Factura No. 3260 del periodo junio 2009,

por un importe de Bs36.540.- estableciendo una deuda tributaria de 9-581 UFV y 10.595 UFV para los periodos abril y junio 2009 respectivamente, con la sola mención de que el cruce de información realizada a través de sus sistema estableció diferencias en las ventas declaradas. Considerando que la Administración Tributaria durante el proceso de verificación le solicitó al sujeto pasivo la presentación de documentos (Declaraciones Juradas Formulario-200, Libro de Ventas y Copias de las Facturas de Venta) correspondiente a los periodos abril y junio de 2009, empero el recurrente en instancia de alzada refiere que *"... si bien los números de las facturas y los de la autorización o dosificación coinciden con los (...) que me extendió la Administración Tributaria recurrida, las facturas detectadas en poder de la Empresa Security Enterprise SRL y que habrían sido declaradas, innegablemente son clonadas y falsas, debido a que (...) contienen otros nombres de compradores, importes diferentes y también otras fechas de emisión ..."*, ventas que señala, se encuentran respaldadas por el Libro de Ventas IVA correspondiente a los periodos fiscales referidos, además con el pago de impuestos, documentos que al ser originales hacen plena fe de lo indicado; en ese sentido, se evidencia que Marco Atilio Calero del Mar, adjuntó a su Recurso de Alzada acreditó las copias de las Facturas Nos. 3241,3248 y 3260, Libro de Ventas y Declaraciones Juradas Formularios 200 y 400 correspondientes al periodo septiembre de 2009, pruebas que si bien no le fueron solicitadas, empero en el presente caso resultan como respaldo válido de las ventas efectuadas por Marco Atilio Calero del Mar, ya que fueron oportunamente registradas en el Libro de Ventas IVA y posteriormente declaradas a la Administración Tributaria por un total de Bs16.030.- según DDJJ del IVA e IT, dentro del plazo de vencimiento establecido para el periodo fiscal septiembre 2009; además se advirtió que durante los periodos fiscales de abril y junio de 2009, Marco Atilio Calero del Mar había emitido las facturas comprendidas en el rango de las facturas Nos. 1842 al No. 2064 para abril, y del No. 2331 al No. 2586 para junio 2009, por lo que el desconocer las Facturas Nos. 3241,3248 y 3260 implicaría desconocer todas las facturas declaradas en los periodos señalados, ya que éstas fueron correlativamente declaradas; así también se advierte que habitualmente Marco Atilio Calero del Mar efectúa ventas por importes similares a los importes que corresponden a las Facturas Nos. 3421, 3248 y 3260, es decir Bs35.- Bs60.- y Bs61.- respectivamente cifras que se contraponen con lo que habría declarado el informante Security Enterprise SRL (Bs31.980.- correspondiente a las Facturas Nos. 3241 y 3248 y Bs36.540.- para la factura No. 3260).

4.- Respecto a la valoración de la prueba señaló que según la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0178/2011; se debe considerar, que una parte de la prueba fue presentada con juramento correspondiente, en cuya presentación el sujeto pasivo no demostró que la omisión de la presentación de la prueba respectiva no fue por causa propia; en ese sentido, no se consideró la misma; por lo que queda claro que las razones de rechazo en los casos citados, no guardan relación con el presente caso en el que se dio a conocer el detalle de facturas observadas en las Resoluciones Determinativas; en ese sentido no corresponde mayor análisis al respecto, debido a que no se trata de casos similares. Respecto a que el contribuyente fue víctima de una clonación y/o falsedad material e ideológica, tal como lo señala la Administración Tributaria, la clonación y/o falsedad material e ideológica debe ser juzgada en la vía



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Exp. 295/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación.

correspondiente; sin embargo, esta instancia jerárquica difiere de la opinión en sentido que la Administración Tributaria considera que este tema es de absoluta responsabilidad del sujeto pasivo, en tanto que este último también considera que esa responsabilidad del sujeto pasivo, en tanto que este último también considera que esa responsabilidad es exclusiva de la Administración Tributaria, en todo caso al afectar la presente situación tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo, debiera realizarse un esfuerzo común para aclarar la presente situación, en ese sentido considerando la prueba aportada por Marco Atilio Calero del Mar en la instancia de alzada, el sujeto pasivo ha desvirtuado la pretensión fiscal, por cuanto la Administración Tributaria no desvirtuó la misma en cuanto a su contenido, por lo cual los argumentos del ente fiscal que refieren el rechazo de la citada prueba en cumplimiento al Num. 2 del art. 81 de la Ley N° 2492, no corresponden; por lo que en este punto, se debió confirmar la Resolución de Alzada que dejó sin efecto los cargos establecidos por ingresos no declarados según las Resoluciones Determinativas, ambas de 2 de enero de 2013, que establecen una deuda de 8.081 UFV equivalente a Bs14.556.- y 9.095 UFV equivalente a Bs16.382.- para abril y junio 2009 respectivamente, que incluyen tributo omitido, intereses y la omisión de pago; toda vez que la Administración Tributaria no demostró que los créditos fiscales declarados por el informante Security Enterprise SRL, corresponden a débitos generados por Marco Atilio Calero del Mar.

5.- Finalmente pidió se tenga presente que los puntos 4.2. De la prueba presentada ante instancia de alzada, 4.4. Vulneración a los preceptos constitucionales, 4.5. incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para el conocimiento de cuestiones de índole penal y 4.6. Del precedente Administrativo emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, son nuevos argumentos que el mismo demandante no los planteó en la instancia de Alzada y Jerárquico, por la presente demanda no puede subsanar omisiones del demandante, siendo que el mismo vulnera el principio de congruencia y el debido proceso.

II. 1. Petitorio

Solicita se dicte sentencia declarando improbadamente la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico 0016/2014 de 06 de enero.

III ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano Ley 2492, dando cumplimiento a las Ordenes de Verificación Nos. 0012OVI01210 y 0012VI01211, el Departamento de Fiscalización dependiente de la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, ha procedido a la verificación del cumplimiento que este dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a la diferencia entre sus ventas declaradas y las compras informadas por terceros en los periodos fiscales abril y junio de 2009, que el contribuyente Calero del Marco Atilio presentó la declaración jurada del Impuesto al Valor

Agregado (IVA) por el periodo abril/2009 en formulario 200 - 2 con número de orden 8710227497, asimismo presentó la declaración jurada del Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo referido en formulario 400 - 2 con número de orden 8710227498 y por el periodo junio/2009 presentó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado en formulario 200 - 2 con número de orden 8697553945, asimismo presentó la declaración jurada del Impuesto a las Transacciones (IT) por el periodo referido en formulario 400 - 2 con número de orden 8697553946, que practicadas las liquidaciones previas de adeudos, señalada en el Artículo 96 de la Ley 2492, se han establecido los montos de 9.495.- UFVs (NUEVE MIL CUATROCIENTAS NOVENTA Y CINCO UNIDADES DE FOMENTO DE VIVIENDA) por el periodo Abril/2009 y 10.499.- UFVs (DIEZ MIL CUATROCIENTAS NOVENTA Y NUEVE UNIDADES DE FOMENTO DE VIVIENDA) por el periodo Junio/2009 por concepto de tributo omitido, intereses y sanción por omisión de pago, correspondientes al Impuesto al Valor Agregado IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), además de la multa por incumplimiento a deberes formales; liquidaciones que no han sido aceptadas por el contribuyente, o habiéndolo sido, no ha procedido a su cancelación, en tales antecedentes se emitieron las Vistas de Cargo Nos. SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00448/2012 y SIN/GDCBBA/DF/VI/INF/03444/2012 ambas de 20 de septiembre, que en el término de prueba otorgado por el artículo 98 de la Ley 2492, el contribuyente Calero del Mar Marco Atilio no aceptó ni canceló las liquidaciones practicadas y tampoco ofreció pruebas de descargo que logren desvirtuar lo establecido durante la verificación, por lo que se emitieron las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13 ambas de 02 de enero, donde se resuelven determinar de oficio, por conocimiento cierto de la materia imponible las obligaciones impositivas del contribuyente Calero del Mar Marco Atilio en la suma de 8.081.- UFVs (OCHO MIL OCHENTA Y UN UNIDADES DE FOMENTO DE VIVIENDA), equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs14.556.- (CATORCE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS/00/100 BOLIVIANOS) por el periodo Abril/2009, y en la suma de 9.095.- UFVs (NUEVE MIL NOVENTA Y CINCO UNIDADES DE FOMENTO DE VIVIENDA), equivalentes a la fecha de emisión de la resolución a Bs16.382.- (DIECISEIS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y DOS 00/100 BOLIVIANOS), debidamente notificado con dichos actos administrativos, el sujeto pasivo interpuso el correspondiente Recurso de Alzada impugnando las Resoluciones Determinativas, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0470/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Cochabamba que resolvió revocar totalmente las Resoluciones Determinativas Nos. 17-00003-13 y 17-00004-13 de 2 de enero, en conocimiento de dicha determinación la Gerencia Distrital a.i. Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 6 de enero de 2014 la Autoridad demandada emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0016/2014 que revoca parcialmente la Resolución de Alzada, en la parte referida a la sanción por el incumplimiento del deber formal de presentar la documentación solicitada por un total de 3.000 UFV impuesta según Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación de 1500 UFV cada una, dejando sin efecto la determinación por ingresos omitidos según las Resoluciones



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Determinativas que incluyen tributo omitido, intereses y la sanción por omisión de pago, toda vez que la Administración Tributaria no demostró que los créditos fiscales declarados por el informante Securiy Enterprise SRL, correspondan a débitos generados por el sujeto pasivo, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a los siguientes hechos puntuales:

- 1.- Sobre la presunción de legalidad de los actos administrativos.**
- 2.- De la prueba presentada ante instancia de alzada.**
- 3.- Si se ha vulnerado el Artículo 81 de la Ley 2492**
- 4.- Si se han vulnerado los preceptos constitucionales.**
- 5.- Sobre la Incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para el conocimiento de cuestiones de índole penal.**
- 6.- Sobre el precedente Administrativo, emitido por la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

- 1.- Sobre la legalidad de los actos administrativos.**
- 2.- De la prueba presentada ante la instancia de Alzada.**
- 3.- Si se ha vulnerado el Artículo 81 de la Ley 2492**
- 4.- Si se han vulnerado los preceptos constitucionales.**
- 5.- Sobre la Incompetencia de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, para el conocimiento de cuestiones de índole penal.**
- 6.- Sobre el precedente Administrativo, emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

Antes de ingresar a resolver las controversias, corresponde señalar que vistos los antecedentes del proceso, la fundamentación de derecho y reconocida como se encuentra la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos, en este caso por la parte demandante, corresponde realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- 1.- Sobre la legalidad de los actos administrativos.**

Respecto a esta controversia corresponde señalar que la entidad demandante, en este punto hace una relación de los actos emitidos por la

Administración Tributaria desde las órdenes de verificación hasta la emisión de las Resoluciones Determinativas, señalando además que dichos actos son legales, empero no expuso ningún agravio, consecuentemente al no haberse precisado este aspecto imposibilita a este Tribunal Supremo de Justicia pronunciarse al respecto.

2.- De la prueba presentada ante la instancia de Alzada.

Respecto a este punto, corresponde referir que de la revisión del Recurso Jerárquico (fs. 315 a 322 vlt. Anexo 2), interpuesto por la Administración Tributaria se evidencia que el mismo no ha sido motivo de impugnación, consiguientemente no se tiene pronunciamiento alguno por parte de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, atentando al principio de congruencia, respecto al principio de congruencia la SC 0486/2010-R de 5 de julio, puntualizó: “De esa esencia, deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, (...). En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes.

Bajo ese razonamiento, la exigencia de congruencia entre lo peticionado y lo resuelto se concreta en que el fallo debe ceñirse a lo estrictamente solicitado y no resolver más allá de lo pedido, que constituiría un pronunciamiento ultra petita, o, conceder algo distinto a lo demandado por las partes, conocido en doctrina procesal como un pronunciamiento extra petita. La inobservancia de este componente del debido proceso, vulnera el derecho a la defensa”.

Así mismo con relación a este principio este Tribunal Supremo de Justicia en la Sentencia No. 163/2014 de 8 de agosto ha emitido el siguiente razonamiento: *“El principio de congruencia de manera general en fase recursiva, se halla intrínsecamente ligado a la correspondencia que debe de existir entre las pretensiones alegadas por el recurrente y lo resuelto por el juzgador, plasmándose dicho principio también en materia administrativa, como la necesaria correspondencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas por el recurrente en los recursos de alzada o jerárquico y lo resuelto en los citados recursos, en otras palabras, la incongruencia en fase recursiva, es aquella en virtud de la cual la autoridad administrativa o judicial pronuncia resolución resolviendo cuestiones no reclamadas (extra petita) o excediéndose sobre lo pedido (ultra petita) o no dando respuesta a las cuestiones reclamadas (citrapetita), o dando menos de lo pedido (infra petita), incorrección procesal que incide, en el derecho fundamental a la defensa, puesto que sustrae a la parte la posibilidad de contradecir u oponerse a esta decisión.*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Al respecto el art. 198. I del Código Tributario boliviano, cuando se refiere a la forma que deben observar los recursos, establece la obligación que tiene el recurrente de fundamentar los agravios que se le hubieren inferido y de manera correlativa, el art. 211. I del referido cuerpo legal, indica que las resoluciones dictadas en alzada y jerárquica, deben circunscribirse a las pretensiones planteadas por las partes”.

Por lo que en atención a las citas jurisprudenciales, no corresponde pronunciarse sobre los mismos, debiendo tenerse presente además que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en la respuesta a la demandada, se refirió a aspectos que no se hallan consignados en la demanda.

3.- Si se ha vulnerado el Artículo 81 de la Ley N° 2492.

Con carácter previo corresponde señalar que el Artículo 81 de la Ley 2492 señala lo siguiente: “(APRECIACIÓN, PERTINENCIA Y OPORTUNIDAD DE PRUEBAS). Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquellas 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”.

De la revisión de antecedentes administrativos se tiene que la Administración Tributaria dentro del proceso de fiscalización iniciado con las Órdenes de Verificación Nos. 0012OVI01210 y 012OVI01211, con el objeto de comprobar el cumplimiento que éste ha dado a las disposiciones legales en vigencia correspondientes al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y al Impuesto a las Transacciones (IT), correspondiente a los periodos abril y junio de 2009 de acuerdo al Form. 7520 (fs. 2 y 3 anexos 3 y 4), diferencias establecidas en los ingresos declarados, según información por terceros contra el importe señalado en el formulario 200, casilla 13, por lo cual se solicita la presentación de las declaraciones juradas formulario 200, Libro de Ventas, copias de las facturas de ventas de los periodos observados, así mismo se advierte que entidad demandante el 20 de septiembre de 2012, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación (ambas a fs. 25 anexos 3 y 4), posteriormente se emitieron las Vistas de Cargo y finalmente se emitieron las Resoluciones Determinativas las mismas señalan que se detectaron ingresos no declarados, en el primer caso se observa las facturas Nos. 3241 y 3248 del periodo abril 2009 por un importe total de

Bs31.980 e igualmente hace alusión a ingresos no declarados correspondiente a la factura No. 3260 del periodo junio 2009, por un importe de Bs. 36.540, por lo cual se establece una deuda tributaria de 9581 UFV y 10.595 UFV para los periodos abril y junio 2009.

Siempre de la revisión de antecedentes administrativos se tiene que del examen de las Vistas de Cargo Nos. SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00448/2012 y SIN/GDCBBA/DF/VI/VC/00449/2012 (ambas a fs. 29 a 30 anexos 3 y 4), se advierte que las mismas expusieron diferencias establecidas en los ingresos del sujeto pasivo de acuerdo a información de terceros y sus declaraciones juradas Form 200, empero no precisa cuáles serían las facturas emitidas o los ingresos percibidos que no habrían sido declarados que sirvieron de base para la determinación de los impuestos omitidos por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Transferencia; también se evidencia que durante el plazo concedido por el Artículo 98 del Código Tributario Boliviano, el contribuyente no presentó los descargos durante la vigencia del mismo, sin embargo de lo anotado se hace necesario señalar que la Administración Tributaria recién suple las omisiones en las Resoluciones Determinativas donde precisan que los ingresos no declarados corresponden a las facturas Nos. 3241 y 3248 por el periodo Abril 2009 en la suma total de Bs31.980.- y factura No. 3260 por un importe de Bs36540.- por el periodo junio 2009, acto administrativo que dio lugar a que el sujeto pasivo presente los descargos respectivos en la instancia de Alzada, por lo que se puede colegir que la Administración Tributario cuando emitió las Vistas de Cargo lo hizo sin observar lo dispuesto por los Artículos 96 del Código Tributario Boliviano y 18 del D.S. 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano.

De igual modo corresponde señalar que tanto la Autoridad Regional Tributaria Cochabamba y la Autoridad General de Impugnación Tributaria basaron su determinación en el principio de verdad material, al respecto corresponde señalar que el tratadista Juan Carlos Cassagne manifiesta: *"... En el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado. De esta manera, el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes"*. (Derecho Administrativo II- Abeledo-Perrot-Buenos Aires Argentina, pag. 321).

Así mismo el Tribunal Constitucional Plurinacional, en la Sentencia No. 1662/2012 sobre la verdad material señala que *"...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."*

De acuerdo a lo cita doctrinaria y la jurisprudencia constitucional, a efecto de determinar la verdad material en oposición a la verdad formal, esta última deberá significar una restricción o distorsión de los hechos, que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

derive en una situación injusta y que no responda a principios y valores que sustentan la constitución y las leyes, argumento que se refuerza por lo dispuesto por el Artículo 200 de la Ley N° 3092 (CTB) que establece que los recursos administrativos, responderán además de los principios descritos en el Artículo 4 de la Ley 2341 (LPA), al Principio de oficialidad o de impulso de oficio, siendo la finalidad de los recursos administrativos al establecimiento de la verdad material sobre los hechos, de forma de tutelar el legítimo derecho del Sujeto Activo a percibir la deuda, así como el del Sujeto Pasivo a que se presuma el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones tributarias hasta que en debido proceso se pruebe lo contrario.

Por lo que se dirá que la Autoridad demandada al emitir la Resolución ahora impugnada no vulnera lo dispuesto por el Artículo 81 de la Ley N° 2492, toda vez que la prueba presentada por el sujeto pasivo en Alzada cumple con los requisitos de pertinencia y oportunidad señaladas en la norma citada líneas arriba.

En lo que respecta a las controversias expuestas en los puntos 4, 5 y 6, la entidad demandante deberá tener presente lo expuesto en el punto 2 de la presente Resolución.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravios a la entidad demandante por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la Resolución Jerárquica.

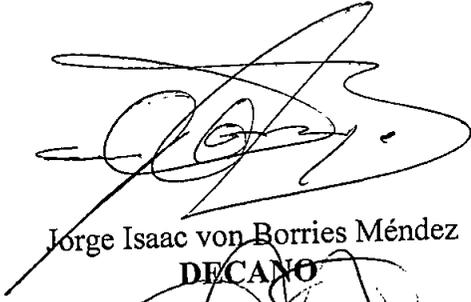
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley No. 620 de 29 de diciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 42 a 50, de obrados interpuesta por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 0016/2014 de 6 de enero pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Pastor S. Mamani Villca por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

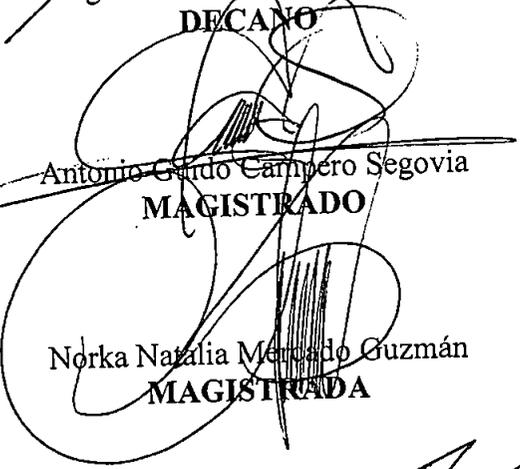
Exp. 295/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales
contra la Autoridad General de Impugnación.

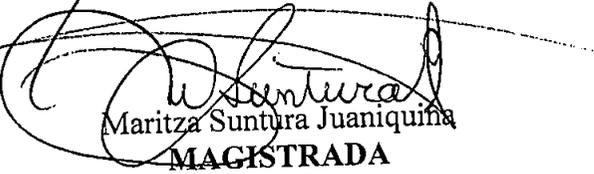

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

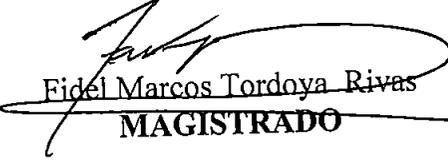

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

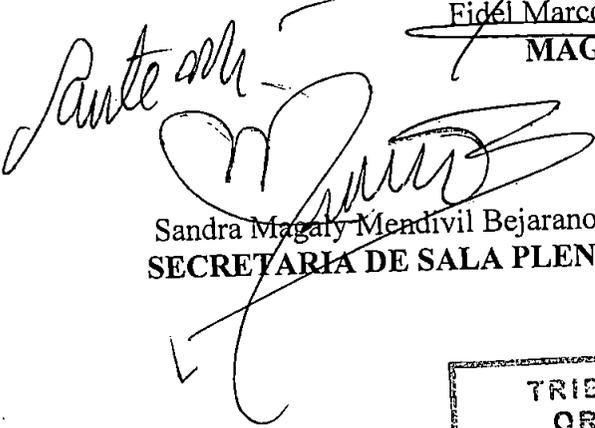

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

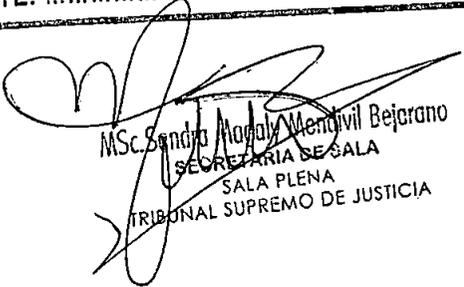

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO




Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
CAUSA Nº 398... FECHA 6 de junio
COMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Dra. Rolo S. Navo Duran
Dr. Pastor S. Mamani Villca
VOTO DISIDENTE:


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