



10-03-14  
A. 11:42  
Exp. 117/2007 Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 617/2013.  
**EXP. N°:** 117/2007.  
**PROCESO:** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**FECHA:** Sucre, cinco de marzo de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

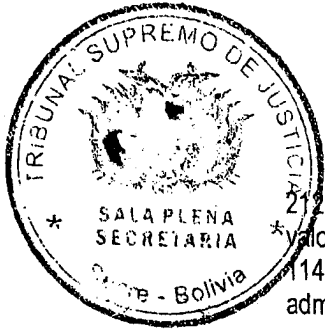
**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa de fs. 27 a 31, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0399/2006 de 18 de diciembre del 2006, emitida por Superintendencia Tributaria General; contestación de la demanda de fs. 52 a 55; réplica de fs. 59 a 61; duplica de fs. 65 a 67; el informe de la Magistrada Relatora Rita Susana Nava Durán y:

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo declarar probada la demanda y por consiguiente mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° E.A. 052/2005 de 29 de diciembre del 2005, con los siguientes fundamentos:

1. En el Recurso Jerárquico STG-RJ/0399/2006, la Superintendencia Tributaria General, señala que el sujeto pasivo al amparo del art. 76 de la Ley N° 2492, presentó talonarios de facturas que no fueron valorados por el Servicio de Impuestos Nacionales, debido a que dicha documentación fue presentada por una persona que no contaba con acreditación de Poder de Representación. Contrariamente a lo señalado por la Superintendencia Tributaria General, la documentación Presentada por Boris Sossa, si fue valorada en la etapa de fiscalización, evidenciándose en el Informe GDEA-DF-I.1143-2005 que las notas fiscales N° 1 con fecha 9/03/2001 y N° 50 con fecha 9/4/2001 son anteriores a la habilitación de notas fiscales. Asimismo la Superintendencia Tributaria General, tampoco consideró lo establecido en el art. 75 de la Ley N° 2492, referido a la personería y Vista de Actuaciones, que señala expresamente que el representante debe contar con Testimonio de Poder.
2. La Superintendencia Tributaria General, también señala que el contribuyente presento ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz, como pruebas de reciente obtención ordenes judiciales, certificaciones emitidas por las empresas a las cuales otorgó las facturas observadas y Libro de Ventas IVA, determinando que las mismas concuerdan con las certificaciones ofrecidas y solo existe diferencia entre lo declarado y el Libro de Ventas. Al respecto, corresponde señalar, que las mencionadas pruebas de reciente obtención debieron ser rechazadas conforme lo establecido en el art. 81 núm. 2 de la Ley 2492. Además cabe indicar, que siguiendo el procedimiento, de acuerdo con lo establecido con el art. 104. IV de la Ley 2492 a la conclusión de la fiscalización, se emitió la correspondiente Vista de Cargo y cumpliendo con lo establecido en el art. 98 de la norma citada se otorgó el plazo de 30 días para la presentación de pruebas, sin embargo no habiendo el contribuyente presentado ninguna documentación de descargo, se emitió Resolución Determinativa, por tanto las pruebas consideradas como de reciente obtención por la Superintendencia Tributaria General, incumplen lo establecido en el art. 81 de la Ley 2492.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de 16 de abril de 2007 (fs. 59) y corrido traslado a la Superintendencia Tributaria General representada por Rafael Rubén Vergara Sandoval, éste responde a la demanda en forma negativa (fs. 52 a 55), solicitando se declare improbada la demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. Es importante aclarar que el art. 76 de la Ley 2492 (CTB), establece que quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, y en este caso, el contribuyente el 23 de noviembre de 2005 presentó al SIN en cumplimiento al Requerimiento F. 4003, cinco talonarios de facturas con N° de Orden 7350074 alfanumérico 1WZPOQ9015 del N° 1 al 100 y 251 al 300 y del 401 al 500 y otros cinco talonarios de facturas con N° de Orden



Exp. 117/2007 Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

- 2120004734 y al alfanumérico NHGLGETE del N° 251 al 500 que no fueron compulsados ni valorados por la Administración Tributaria, tal como lo manifiesta y confiesa el Informe GDEA-DF-1143-2005 de 24 de noviembre de 2005, el propio SIN (fs.75 a 76 c2 de antecedentes administrativos), debido a que aparentemente los presentó una persona que no cuenta con acreditación de poder de representación, aspecto que limita desde todo punto de vista el ejercicio amplio del derecho a la defensa consagrado en el art. 16 de la Constitución Política del Estado.
2. Aduce el SIN, que la Superintendencia Tributaria General no consideró el art. 75 de la Ley 2492 (CTB), acerca de este punto cabe precisar y aclarar que el principio de congruencia de los arts. 139 inc. b) y 144 de la Ley 2492 (CTB) y los arts. 198 inc. e) y 211 núm. I de la Ley 3092 (Título V del CTB), establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución del Recurso de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravo, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que se pide, para que la Superintendencia Tributaria General pueda conocer y resolver sobre la base de dichos fundamentos planteados en el Recurso Jerárquico, razón por la cual no corresponde procedimiento ni respuesta a puntos no impugnados en el Recurso Jerárquico.
  3. La Administración Tributaria argumenta que las pruebas que presentó el contribuyente como de reciente obtención ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz y ante la Superintendencia Tributaria General, debieron ser rechazadas conforme el art. 81 de la Ley 2492 (CTB), las que siendo requeridas por SIN en la fiscalización no fueron presentadas ni se hubiera dejado constancia de su existencia. Sobre este aspecto, es necesario aclarar que la Administración Tributaria no utilizó sus amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación previstas en los arts. 60, 71, 95 y 100 de la Ley 2492 (CTB), por las cuales tiene la obligación de exigir a los agentes de información a través de un requerimiento expreso documentación consistente en facturas que acrediten el crédito fiscal, libros de compras, comprobantes de pago, medios fehacientes de pago, etc., para que de esta manera pueda hacer cruce de información. En este caso, como se ha precisado en el fundamento técnico jurídico de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0399/2006 de 18 de diciembre de 2006, la Superintendencia Tributaria General, evidenció que las observaciones hechas por la Administración Tributaria se basan solo en el detalle de información extraída del sistema (fs. 3-11 antecedentes administrativos c1), lo que significa que la Administración Tributaria, se limitó a cruzar información mediante el sistema informático SIRAT, pero no aprobar y documentar su pretensión.
  4. Con referencia a las facturas dosificadas en 10 de abril de 2001, autorizadas por el SIN con N° de Orden 2120004734, alfanumérico NHGLGETE del N° 251 al 500 y que de éstas la N° 1 y 50 fueron emitidas con anterioridad a su habilitación, se evidencia que evidentemente fueron emitidas antes de la dosificación de facturas, sin embargo, las mismas se encuentran registradas en el Libro de Ventas IVA (fs. 16-18 del expediente) en los meses marzo y abril del 2001, consiguientemente la misma implicaría un incumplimiento de deberes formales por la emisión de facturas con fecha anteriores a su dosificación, pero no una determinación de tributo omitido, toda vez que las mismas fueron declaradas y pagadas por el contribuyente.

**CONSIDERANDO III:** Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

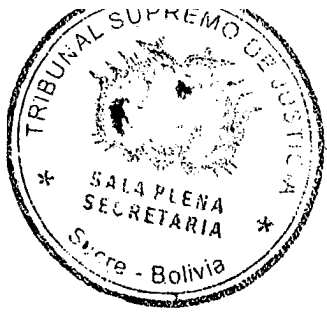
Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a dos aspectos que son:

a) Si los talonarios de facturas presentados por el contribuyente (Oswaldo del Villar Ergueta - Ferretería Power Tools) fueron valorados por el Servicio de Impuestos Nacionales al tenor de los arts. 75 y 76 del Código Tributario.

b) Si las pruebas de reciente obtención presentadas por el contribuyente (Ferretería Power Tools) ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz y la Superintendencia Tributaria General, debían ser aceptadas o rechazadas al tenor del art. 81 del Código Tributario.

Que 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 el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer objeto de controversia, referido a: Si los talonarios de facturas presentados por el contribuyente (Oswaldo del Villar Ergueta - Ferretería Power Tools) fueron valorados por el Servicio de Impuestos Nacionales al tenor de los arts. 75 y 76 del Código Tributario, se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:
  - a) En el presente caso, se debe realizar un análisis de las normas aplicables, así conforme al num. 1 del art. 74 del Código Tributario, "los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente



Exp. 117/2007 Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

Código...”, de tal forma que a los procedimientos tributarios administrativos (conjunto de formalidades de orden jurídico que se establecen para poder emitir una resolución o acto administrativo tributario por parte de la autoridad administrativa tributaria), son aplicables los principios del derecho administrativo, dichos principios se encuentran en la Ley del Procedimiento Administrativo, que entre otros principios prevé en su art. 4 los principios de verdad material y de jerarquía normativa. El primero entendido como la obligación de la administración de investigar la verdad material en oposición a la verdad formal y el segundo entendido como que la actividad y actuación administrativa y en particular las facultades reglamentarias atribuidas por Ley, observaran la jerarquía normativa establecida por la Constitución Política del Estado y las Leyes. De tal modo que al caso de autos, en ejecución del principio de jerarquía normativa, se debía aplicar el art. 16 parágrafo II de la Constitución Política del Estado Abrogada de 1967, vigente al momento del procedimiento tributario, en cuanto a que el derecho defensa de una persona es inviolable, con mayor razón cuando en el caso de análisis se sancionaba al Contribuyente Oswaldo del Villar Ergueta por la Infracción Tributaria de Evasión, en ese sentido la Sentencia Constitucional N° 0024/2005 de 11 de abril de 2005 determina que el derecho a la defensa en un procedimiento administrativo implica entre otros derechos, el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba, así la Sentencia Constitucional indicada expresamente señala: “...Respecto al derecho de defensa en el procedimiento administrativo, la doctrina reconoce que al igual que la defensa en juicio, consagrada constitucionalmente, es también un derecho aplicable al procedimiento administrativo, **comprendiendo los derechos:** a) a ser oído; b) **a ofrecer y producir prueba;** c) a una decisión fundada; y d) a impugnar la decisión; razonamiento coincidente con el expresado por la jurisprudencia constitucional que, en la SC 1670/2004-R, de 14 de octubre, estableció la siguiente doctrina jurisprudencial (...) es necesario establecer los alcances del derecho a la defensa reclamado por la recurrente, sobre el cual este Tribunal Constitucional, en la SC 1534/2003-R, de 30 de octubre manifestó que es la: (...) potestad inviolable del individuo a ser escuchado en juicio **presentando las pruebas que estime convenientes en su descargo, haciendo uso efectivo de los recursos que la ley le franquea. Asimismo, implica la observancia del conjunto de requisitos de cada instancia procesal en las mismas condiciones con quien lo procesa, a fin de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos; interpretación constitucional, de la que se extrae que el derecho a la defensa alcanza a los siguientes ámbitos:** i) el derecho a ser escuchado en el proceso; ii) **el derecho a presentar prueba;** iii) el derecho a hacer uso de los recursos; y iv) el derecho a la observancia de los requisitos de cada instancia procesal” (las negrillas son de este tribunal).

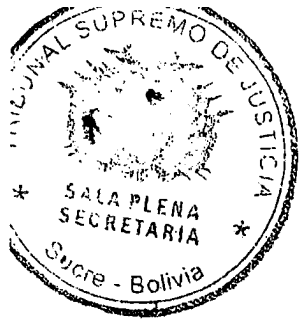
b) Debe considerarse además, que conforme al memorial de fojas 21 y Carta de 9 de noviembre de 2005 del Gerente Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales, dirigida a Oswaldo Ramón del Villar Ergueta de fojas 27 del Segundo Cuerpo de Antecedentes Administrativos de fojas 1 a 110, señala claramente: “...con relación al Operativo 72 Notificación 1234 cursa en antecedentes el **Acta de recepción de documentos** de fecha 25 de septiembre de 2003 en la que el Sr. David Camino Pacheco entregó al Lic. Omar Laura. (Fiscalizador) la siguiente documentación: Declaraciones Juradas Form. 143 IVA y 156 IT de los periodos 8-9-11-12/2000 y 4-5-6-7-8/2001, cinco talonarios de facturas con N° de Orden 7350074 del N° 101 a 250 y 301 al 400 y cinco talonarios de facturas con N° de Orden 2120004734 del 1 al 250”. De tal modo, que la administración tributaria conocía de la existencia de los talonarios fiscales de los cuales dos facturas fueron observadas y aún a pesar de ello, rechazo los descargos presentados por el contribuyente, indicando en la indicada carta en la parte final: “Por lo expuesto, se rechazan sus descargos y se le niega su solicitud efectuada mediante memorial de fecha 27 de octubre” y es más la Resolución Determinativa E.A. 052/2005 de 29 de diciembre de 2005 se señala que el contribuyente y/o responsable no ofreció pruebas de descargo. Por consiguiente, teniendo la Administración Tributaria conocimiento de la existencia de los talonarios de facturas, no hizo un cruzamiento de información con los contribuyentes que habían adquirido los productos del contribuyente (Oswaldo del Villar Ergueta - Ferretería Power Tools), para probar la omisión de tributos y evasión fiscal, incumpliendo el principio de verdad material previsto en el art. 4 inc. d) de la Ley del Procedimiento Administrativo y el art. 76 del Código Tributario, que determina la carga de la prueba corresponde a quien pretenda hacer valer sus derechos y que deberá probar los hechos constitutivos de los mismos, es más, al constar en acta la recepción de pruebas (Talonarios de Facturas), la Administración Tributaria debió dar



Exp. 117/2007 Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

cumplimiento al art. 77 parágrafo III del Código Tributario que dispone: "Las actas extendidas por la Administración Tributaria en su función fiscalizadora, donde se recogen hechos, situaciones y actos del sujeto pasivo que hubieren sido verificados y comprobados, hacen prueba de los hechos recogidos en ellas, salvo que se acredite lo contrario".

- c) En conclusión, en el punto de controversia analizado, los talonarios de facturas fueron ofrecidos como descargo por Oswaldo Ramón del Villar a lo cual la autoridad administrativa tributaria rechazo dichas pruebas en una simple carta, incumpléndose: el derecho a la defensa previsto en el art. 16 de la Constitución Política del Estado Abrogada de 1967, vigente en el momento del procedimiento administrativo; los principios de verdad material y jerarquía normativa previstos en el art. 4 incs. d) y h) de la Ley del Procedimiento Administrativo, aplicables al caso de autos por disposición del art. 74 del Código Tributario; y el art. 76 del Código Tributario referido a que la carga de la prueba corresponde a quien pretende hacer valer sus derechos, en este caso a la administración tributaria, al ser esta la parte acusadora de la infracción tributaria de evasión fiscal.
2. Con relación al segundo objeto de controversia, referido a: "Si las pruebas de reciente obtención presentadas por el contribuyente (Ferretería Power Tools) ante la Superintendencia Tributaria Regional La Paz y la Superintendencia Tributaria General, debían ser aceptadas o rechazadas al tenor del art. 81 del Código Tributario", se debe realizar el siguiente análisis de hecho y de derecho:
- a) Sobre el objeto de controversia se debe necesariamente hacer una revisión de las normas que rigen la interposición de la prueba, su admisión y apreciación en los procedimientos de impugnación de los actos administrativos tributarios, en ese sentido se tiene que el art. 200 del Código Tributario determina que: "Los recursos administrativos responderán, además de los principios descritos en el art. 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 2341 de 23 de abril a los siguientes...", de tal forma que en la impugnación de los actos administrativos tributarios, rigen los principios de la Ley de Procedimiento Administrativo y además los señalados en el art. 200 del Código Tributario, en consecuencia, en materia de interposición de la prueba, su admisión y apreciación son aplicables los principios de verdad material y de jerarquía normativa, que ya fueron analizados precedentemente, resaltando que en virtud a la aplicación del principio de jerarquía normativa, es aplicable el derecho a la defensa que implica el derecho a presentar, ofrecer y producir prueba. Asimismo, entre los principios que señala el art. 200 del Código Tributario, que también rigen los recursos administrativos tributarios, se encuentra el principio de oficialidad o de impulsión de oficio, que establece que: "La finalidad de los recursos administrativos es el establecimiento de la verdad material sobre los hechos...", aspecto que debe ser considerado por la autoridad administrativa en la tramitación y resolución de recursos administrativos tributarios.
- b) Por otra parte, el art. 81 del Código Tributario fija que se deben rechazar las pruebas que habiendo sido requeridas en la Etapa de Fiscalización, no fueron presentadas y las presentadas fuera del plazo probatorio, estableciendo la salvedad, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pruebe que no se debía a causales propias, la no presentación de la prueba, en ese sentido se pronuncia, el citado art. 81 del Código Tributario que dispone: "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".
- c) En el caso de autos, debe hacerse una diferenciación de las pruebas consideradas como de reciente obtención, ya que existe por una parte, el Libro de Ventas IVA y las Certificaciones de Compra, Cancelación y Nombre de la Persona que hizo el Pago, así en el primer caso (Libro de Ventas IVA), este fue presentado en el proceso de fiscalización pero fue rechazado por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales y en el segundo caso (Certificaciones), estas fueron obtenidas mediante orden judicial, posteriormente a la Etapa de Fiscalización. Sobre el primer caso (Libro de Ventas IVA), al haberse presentado en la Etapa de Fiscalización, de



Exp. 117/2007 Contencioso Administrativo. Interpuesto por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Emilio Miranda Acuña contra la Superintendencia Tributaria General cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria

acuerdo a los principios de verdad material, jerarquía normativa y de oficialidad o impulsión de oficio correspondía su admisión y apreciación. En el segundo caso, ante la inexistencia de pruebas aportadas por Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales sobre tributos omitidos y evasión fiscal, que no sean los Datos del Sistema informático SIRAT, el contribuyente mediante órdenes judiciales obtuvo Certificaciones de Compra, Cancelación y Nombre de la Persona que hizo el Pago, que en aplicación al derecho a la defensa y a la falta de carga de la prueba de la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales.

- d) En conclusión, si bien el art. 81 del Código Tributario, limita la interposición de la prueba, este debe ser aplicado en relación con los principios de verdad material, jerarquía normativa y de oficialidad o impulsión de oficio, sobre todo el principio defensa contenido en el principio de jerarquía normativa, establecido en el art. 16 de la Constitución Política del Estado Abrogada de 1967, aplicable al caso de autos, al estar vigente en el momento del procedimiento administrativo tributario.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 27 a 31, interpuesta por la Gerencia Distrital El Alto del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Superintendencia Tributaria General, cuyas atribuciones en la materia son actualmente de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0399/2006 de 18 de diciembre de 2006.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada, con nota de atención.

No interviene el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano por encontrarse en viaje oficial.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los diecinueve días del mes de diciembre de dos mil trece años

**Regístrese, comuníquese y tómesese razón.**

**Magistrada Relatora: Dra. Rita Susana Nava Duran**

Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO EN EL EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA**  
**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**

Rómulo Calle Mamani

**MAGISTRADO**

Antonio Guido Campero Segovia

**MAGISTRADO**

Pastor Segundo Mamani Villca

**MAGISTRADO**

Norka Natalia Mercado Guzmán

**MAGISTRADA**

Rita Susana Nava Durán

**MAGISTRADA**

Maritza Suntura Juaniquina

**MAGISTRADA**

Fidel Marcos Tordoya Rivas

**MAGISTRADO**

Darwin Vargas Vargas  
**Secretario de Sala Plena**