Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	631/2017.
FECHA:	Sucre, 22 de agosto de 2017.
EXPEDIENTE:	663/2014.
PROCESO :	Contencioso.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia GRACO Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 58 a 69 vta., en la que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 553/2014 de 14 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); la contestación de fs. 120 a 123, réplica de fs. 148 a 151, dúplica de fs. 155 a 156, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Manifiesta que en ejercicio de sus atribuciones y facultades previstas en los arts. 66, 71 y 100 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano(CTB), efectuó verificación impositiva del Débito Fiscal Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones al contribuyente TECNOLOGÍA INDUSTRIAL DE DESARROLLO PAZ ROJAS S.A. T&D S.A., sobre los períodos fiscales junio y julio de la gestión 2010, evidenciando la existencia de ingresos en sus cuentas bancarias que no fueron declarados como ventas ante la Administración Tributaria (AT), por lo que al no haber demostrado la procedencia de esos ingresos observados, emitió la Vista de Cargo (VC) N° 26-00042-13 de 1 de abril, estableciendo como liquidación previa de la deuda tributaria la suma de Bs. 5.154.845,00.-, y otorgando al contribuyente el plazo establecido por ley para la presentación de descargos.

Refiere que previo análisis y valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, emitió la Resolución Determinativa (RD) No. 17-00623-13, determinando de oficio las obligaciones del contribuyente en la suma de Bs. 5.207.682,00.-; en razón a los ingresos percibidos y depositados en cuentas bancarias del representante legal, administrador y accionistas de la empresa, que no se encuentran registrados en la contabilidad del contribuyente y que en consecuencia no fueron declarados en los periodos verificados, además de los ingresos registrados en la cuenta contable Caja General CBBA, asentados como préstamos de socios para trabajos varios,

cuya documentación no demuestra que el ingreso provenga de la devolución de dichos préstamos.

Efectúa un resumen del Recurso de Alzada interpuesto por el contribuyente y la respuesta de la AT, señalando que la ARIT en su Resolución de Recurso de Alzada resolvió ANULAR obrados hasta la Resolución Determinativa, inclusive, por lo cual tanto la AT como el contribuyente interpusieron Recurso Jerárquico ante la AGIT, quien emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014, resolviendo CONFIRMAR las Resolución de Alzada, a objeto de que se analice la documentación presentada por el sujeto pasivo, rechazándola o aceptándola de manera fundada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Transcribe los fundamentos expuestos en los párrafos xxii y xxiv de la Resolución Jerárquica, referidos a la base imponible utilizada en la verificación y a la prueba presentada por el sujeto pasivo y valorada por la AT en la Vista de Cargo, señalando que en estos la AGIT reconoció que la verificación se realizó dentro de los parámetros del debido proceso y que no existe vulneración a los derechos constitucionales del sujeto pasivo, sin embargo, de forma ilógica, la misma autoridad posteriormente hace referencia a vicios de nulidad en la Resolución Determinativa, citando el art. 36 – II. de la Ley 2341 LPA, referido a la nulidad de los actos que carecen de los requisitos formales INDISPENSABLES PARA ALCANZAR SU FIN O DEN LUGAR A LA INDEFENSIÓN QUE VIICIAN DE NULIDAD EL ACTO ADMINISTRATIVO, cuando en realidad la Resolución Determinativa si expone el fundamento legal del reparo, así como el análisis de la documentación presentada por el contribuyente, haciendo una relación precisa de causa, objeto y valoración de todo lo alegado y de la documentación presentada en la etapa de descargos, de cuyo análisis determina que se mantengan firme los reparos expresados preliminarmente en la Vista de Cargo.

Cita los párrafos ix. y xii. de la resolución jerárquica y señala que los descargos a la Vista de Cargo debieron presentarse hasta el 8 de mayo de 2013, por lo que en esta lógica la Resolución Determinativa, de conformidad con el art. 81 de la Ley 2492 CTB que establece los requisitos de pertinencia y oportunidad de la prueba, correctamente manifestó que la prueba presentada por el contribuyente en forma posterior al referido plazo, NO debe ser tomada en cuenta por no sujetarse a los preceptos legales, hecho que limitó a la AT a conocer la misma y menos aún valorarla, motivo por el cual le extraña que en puntos posteriores la AGIT de forma totalmente contradictoria observe el hecho de que la prueba presentada el 13 y 23 de mayo no fuera considerada ni analizada, o que se hubiera omitido referirse a la prueba presentada como de reciente obtención, para establecer que la Resolución Determinativa carece de los fundamentos de hecho y derecho con relación a las pruebas presentadas, siendo incorrecta tal apreciación, toda vez que se demuestra que la AT si hace referencia a toda la prueba presentada por el sujeto pasivo, pero que la misma no fue considerada por haber sido presentada fuera de plazo y sin las formalidades exigibles, criterio también asumido por la AGIT en el punto xii., causando confusión a la AT, con sus manifestaciones

contradictorias que vician de nulidad la su resolución jerárquica y vulneran lo estipulado en el art. 211- I. de la Ley N° 2492 CTB.

Cita como precedente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0435/2012 de 25 de junio, y sostiene que la AGIT ha asumido una posición clara respecto a la valoración de prueba que no hubiera sido presentada ante la AT de conformidad con lo previsto en el art. 81 num. 3 de la Ley 2492 CTB, mostrando que claramente la AGIT tiene como lineamiento la no valoración de la prueba de reciente obtención que no se ajuste a lo preceptuado en la norma invocada, por lo que al invocar este precedente y manifestar que solo se valorara la prueba que cumpla con los requisitos de pertinencia y oportunidad, hizo una apreciación correcta sobre la prueba de reciente obtención, actuando conforme a normativa legal vigente, sin que esto signifique la vulneración del debido proceso o de los derechos del contribuyente.

Asimismo, refiere que la AGIT en sus puntos xii. y xv. argumenta que no se valoró la prueba presentada por el contribuyente el 8 de mayo de 2013, que se encontraría dentro del plazo legal establecido para la presentación de descargos a la Vista de Cargo, correspondiéndole aclarar que no es evidente la ausencia de fundamentos de hecho y de derecho que contengan la valoración de dicha prueba, puesto que en la Resolución Determinativa expuso el fundamento legal del reparo y el análisis de la documentación presentada por el sujeto pasivo, haciendo una relación precisa de causa, objeto y valoración de todo lo alegado y la documentación adjuntada por el contribuyente, análisis que determina que se mantengan firmes los reparos expresados preliminarmente en la Vista de Cargo, extremo que puede ser corroborado en el contenido de la Resolución Determinativa, donde desde la página 2 a la 8 expuso la valoración de la prueba del contribuyente, encontrándose el respectivo análisis y fundamento fáctico legal para su desestimación.

De lo anterior, concluye que el contribuyente en conocimiento de los reparos establecidos y la valoración de los descargos, hizo uso de su derecho a la defensa consagrado en el art. 119- II de la CPE, e interpuso recurso de alzada impugnando aspectos de forma y fondo, lo que indica que el sujeto pasivo en ningún momento estuvo en estado de indefensión, puesto que fundamentó su recurso sobre situaciones de fondo que hacen a los reparos, que se originan en los papeles de trabajo y los descargos presentados por el contribuyente, en consecuencia no se produce la indefensión cuando una persona conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa dentro del mismo en igualdad de condiciones, no siendo evidente ningún vicio de nulidad como erróneamente señala la AGIT, correspondiéndole conocer el fondo de la causa y pronunciarse sobre ello. En ese sentido, resalta la ausencia de pronunciamiento y fundamentación sobre los aspectos de fondo relacionados con la deuda tributaria determinada en razón a los ingresos percibidos por T&D S.A. que no fueron declarados como tales ante la AT.

En cuanto a la valoración de los descargos, cita a los arts. 96 – I. y 99 - II. de la Ley 2492 CTB, señalando que en ellos se establecen los requisitos básicos que deben contener la Vista de Cargo y Resolución Determinativa, entre ellos los fundamentos de hecho y de derecho, siendo imprescindible

dar a conocer al sujeto pasivo el trabajo realizado por la AT, dentro del cual se encuentra la valoración a la documentación y descargos presentados por el mismo, a fin de que tenga conocimiento directo de la tramitación y determinación, para que pueda asumir defensa, no pudiendo desconocer la AT esta exigencia. En ese sentido la Vista de Cargo estableció los resultados de la verificación, consignándolos en sus incisos a) y b), en los que demuestra la existencia de ingresos en cuentas bancarias que no fueron declarados por el contribuyente, expresa la valoración efectuada de los documentos presentados por el sujeto pasivo, y fundamenta la razón o motivo por el cual los documentos del sujeto pasivo no son suficientes para demostrar lo pretendido por el mismo.

Manifiesta que la Resolución Determinativa también establece los reparos determinados por la AT, con la valoración extrañada por el recurrente, ya que en sus páginas 2 a la 6 da respuesta a cada punto observado por el contribuyente con el respectivo fundamento que expone lo sustentado por la AT, existiendo una valoración exhaustiva de la documentación presentada como descargo, no siendo admisible de ninguna manera confundir la valoración de descargos que no desvirtúan las determinaciones tributaria, con una supuesta falta de valoración, es decir no se puede pretender que la documentación ofrecida como prueba de descargo tenga validez probatoria inmediata, siendo que bajo la sana crítica merece el tratamiento aplicado al presente caso.

Concluye, señalando que es evidente que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa exponen las razones por las que se estableció que la documentación presentada por el contribuyente no desvirtúa los reparos determinados en su contra, en consecuencia el fundamento de la Resolución Jerárquica no es consistente y carece de realidad fáctica, en flagrante violación a las normas tributarias, por cuanto la determinación tributaria se encuentra legalmente fundamentada.

I.3. Petitorio.

Solicita se declare PROBADA la demanda REVOCANDO TOTALMENTE la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014, por contener violación y errónea interpretación e indebida aplicación de la ley respecto a la valoración de las pruebas efectuada por la AT, y en consecuencia se declare firme y subsistente la Resolución Determinativa 17-00213-13.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 11 de febrero de 2015, cursante de fs. 120 a 123, bajo los siguientes argumentos:

Señala que en el presente caso el 13 de mayo de 2013 el sujeto pasivo presentó descargos a la Vista de Cargo, consistentes en : a) Carta de solicitud de David Paz Rojas solicitando información y documentación de dineros recibidos, b) Carta de respuesta de Víctor Paz Rojas, c) Copias de Boletas de Depósito de Víctor Paz Rojas, d) Carta de solicitud de Certificación remitida por Víctor Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, e) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de Víctor Paz, f)

Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de Respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, h) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al banco Mercantil Santa Cruz, por depósito de la cuenta de la empresa Grupo Inversiones Paz Rojas, i) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, por las transferencias de fondos de la cuenta de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas a su cuenta personal, j) Testimonio Poder N° 107/2010 de constitución de la empresa. Asimismo el 23 de mayo de 2013, presentó como prueba documental de reciente obtención la nota CITE:PR/OF.NAL/MCG/251/2013 del Banco Mercantil Santa Cruz, solicitando a la AT señale día y hora para el juramento de reciente obtención.

De la lectura de la Resolución Determinativa, advierte que si bien la AT inicialmente respondió a todos y cada uno de los argumentos expuestos en la nota de descargos a la Vista de Cargo presentada por el contribuyente, no tomó en cuenta las pruebas de descargo aportadas por el sujeto pasivo, ya que no existe análisis ni rechazo de las mismas, omitiendo también referirse a la prueba presentada como de reciente obtención, sobre la cual se solicitó día y hora para su juramento, careciendo dicho acto, en consecuencia, de los fundamentos de hecho y de derecho con relación a las pruebas presentadas, correspondiendo a la AT fundamentar la Resolución Determinativa con la valoración y compulsa de los descargos presentados, a efecto de determinar si estos desvirtúan o no los cargos impuestos, motivo por el cual corresponde anular antecedentes del proceso hasta que se dicte nueva Resolución Determinativa, de lo contrario se estaría vulnerando el debido proceso.

De lo anterior, sostiene que los argumentos del demandante no son evidentes, toda vez que la Resolución Jerárquica impugnada fue dictada en estricta sujeción a lo solicitado por las parte, los antecedentes del proceso y la normativa aplicable al caso, por lo que se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos de la resolución impugnada, concluyendo que la demanda contencioso administrativa carece de sustento jurídico tributaria, no existiendo agravio ni lesión de derechos.

Invoca y transcribe como precedentes administrativos y jurisprudenciales a la Resolución Jerárquica STG-RJ/0223/2008 y la Sentencia Constitucional N° 0824/2012 de 20 de agosto, referidas al debido proceso.

II.2. Petitorio.

Solicita, se declare IMPROBADA la demanda contencioso administrativa, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, emitida por la AGIT.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver los fundamentos de la demanda, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso, informan lo siguiente:

III.1 El 3 de abril de 2012, se notificó a la empresa "Tecnología Industrial de Desarrollo Paz Rojas SA T&D S.A.", con la Orden de Verificación Externa (OVE) N° 3912OVE00029, dando inicio a la verificación del IVA débito fiscal y su efecto en el IT, correspondiente a los períodos junio y julio de la gestión 2010, y otorgándole plazo hasta el 11 de abril de 2012 para la presentación de la documentación requerida.

III.2 Tras efectuar la verificación de la documentación presentada por el contribuyente y de los extractos bancarios solicitados al Banco Mercantil Santa Cruz, la AT emitió y notificó la Vista de Cargo N° 26-00042-13 de 1 de abril, presumiendo la comisión de la contravención de Omisión de Pago y estableciendo de forma preliminar, en contra del contribuyente, una deuda tributaria de Bs. 5.154.845.- importe que incluye tributo omitido, mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago.

III.3 Evaluado el memorial presentado como descargo por el contribuyente el 8 de mayo de 2013, y sin considerar los memoriales presentados el 13 y 23 de mayo, la AT emitió y notificó la Resolución Determinativa N° 17-00213-13, en la que calificó la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, determinando una deuda tributaria total que asciende a Bs. 5.207.682.-, importe que comprende tributo omitido, intereses, mantenimiento de valor y multa por omisión de pago.

III.4 Interpuesto el Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0523/2013, que resolvió **ANULAR** la Resolución Determinativa N° 17-00213-13, hasta que la AT haga conocer de manera detallada y fundamentada el motivo del rechazo de la documentación presentada como descargo, cumpliendo con las formalidad previstas en los arts. 99-II y 212 inc. c) de la Ley N° 2492 CTB, 19 del DS N° 27310 RCTB y 18 num. 3 inc. g) de la RND 10-0037-07.

III.5 Contra la determinación de la instancia de alzada, tanto el contribuyente como la AT, interpusieron Recurso Jerárquico, los cuales fueron resueltos mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, que a su vez resolvió **CONFIRMAR** la Resolución de Recurso de Alzada, y anular obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Determinativa, con el fin de que la misma analice la documentación de descargo presentada por el sujeto pasivo, aceptándola o rechazándola de manera fundamentada, y dicte nueva resolución que se ajuste a derecho.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Al existir denuncia de vulneración de normas legales tributarias, corresponde su análisis y consideración, estableciendo que el **objeto de la controversia** se refiere a determinar:

Si la Resolución Determinativa N° 17-00213-13 contiene efectivamente la valoración de las pruebas de descargo presentadas por el contribuyente, y en consecuencia cumple con los requisitos de validez establecidos en el art. 99 de la Ley 2492 CTB.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Que, la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, reviste características de juicio ordinario de puro derecho, cuyo conocimiento y resolución esta atribuido por mandato de los artículos 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, en concordancia con los artículos 778 a 781 del Código de Procedimiento Civil, siendo el objeto de acuerdo a las circunstancias acreditadas o no, conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, por cuanto el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos sucedidos en fase administrativa y realizar control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Determinada la competencia de este Tribunal; antes de ingresar al análisis de la controversia formulada, es preponderante realizar las siguientes consideraciones:

V.1. El art. 98 de la Ley N° 2492 CTB, establece que: *"Una vez notificada la Vista de Cargo, el sujeto pasivo o tercero responsable tiene un plazo perentorio e improrrogable de treinta (30) días para formular y presentar los descargos que estime convenientes."*; por su parte, el art. 81 núm. 2 de la Ley 2492 CTB referido a la apreciación, pertinencia y oportunidad de la prueba, prevé: *"Las pruebas se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica siendo admisibles sólo aquéllas que cumplan con los requisitos de **pertinencia y oportunidad,** debiendo rechazarse las siguientes:*

*(...)**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.** (...)*
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."

Asimismo, el art. 2 del Decreto Supremo (DS) N° 27874 de 26 de noviembre de 2004, a su vez, dispone: *"(PRUEBAS DE RECIENTE OBTENCIÓN). A efecto de la aplicación de lo dispuesto en el Artículo 81° de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, en el procedimiento administrativo de determinación tributaria, **las pruebas de reciente obtención, para que sean valoradas por la Administración Tributaria, sólo podrán ser presentadas hasta el último día de plazo concedido por Ley a la Administración para la emisión de la resolución Determinativa o Sancionatoria."***

De la normativa precedente se infiere que si bien la Ley 2492 CTB establece un plazo improrrogable de treinta (30) días para la presentación de descargos contra la Vista de Cargo, la misma norma en su art. 81 y el art. 2 de su DS reglamentario 27874, establecen situaciones excepcionales

en las cuales son admisibles las pruebas presentadas fuera de este plazo, bajo determinadas condiciones, entendiéndose en contraposición a las causales de rechazo establecidas en el num. 2 del art. 81, que son admisibles para su valoración aquellas pruebas de reciente obtención, de las que habiéndose dejado constancia expresa de su existencia y compromiso de presentación, sean presentadas hasta el último día del plazo concedido por ley para la emisión de la Resolución Determinativa; en consecuencia, si el sujeto pasivo presenta dichas pruebas en forma oportuna, es decir, antes de que fenezca el plazo sesenta (60) días establecido en el art. 99 - I. de la Ley N° 2492 CTB para la emisión de la Resolución Determinativa, corresponde a la AT admitirlas y valorarlas, previo análisis sobre si la omisión en su presentación no fue por causa propia y toma de juramento de reciente obtención, conforme lo dispone la normativa tributaria vigente.

En el caso de autos, la AT denuncia que la AGIT en su Resolución Jerárquica, resolvió incongruentemente anular obrados hasta la Resolución Determinativa, inclusive, bajo el argumento de que no se valoraron las pruebas de descargo presentadas por el sujeto pasivo en fechas 8, 13 y 23 de mayo de 2013, situación que considera contraria a la realidad de los hechos, ya que manifiesta que dicha prueba fue objeto de análisis y valoración en la Resolución Determinativa, siendo desestimadas aquellas presentadas oportunamente y no consideradas las presentadas el 23 de mayo por extemporáneas; en consecuencia, afirma que la Resolución Determinativa contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan los cargos contra el sujeto pasivo, incluyendo la relación y valoración de las pruebas presentadas, no existiendo vulneración al debido proceso, ni transgresión de los arts. 68 num. 7, 81 y 99- II de la Ley N° 2492 CTB.

Revisados los antecedentes del proceso se advierte que la AT notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo N° 26-00042-13 el 8 de abril de 2013, en consecuencia el plazo de treinta (30) días para la presentación de descargos establecido en el art. 98 de la Ley 2492 CTB, feneció el 8 de mayo de 2013, habiendo presentado el contribuyente, precisamente el último día, nota de descargos en la cual: **1)** Expuso una serie de argumentos sobre la nulidad a la Vista de Cargo, la incorrecta determinación de la base imponible, el nacimiento del hecho generador y otras denuncias; **2)** Adjuntó prueba documental de descargo consistente en: *a)Carta de solicitud de David Paz Rojas solicitando información y documentación de dineros recibidos, b) Carta de respuesta de Víctor Paz Rojas, c) Copias de Boletas de Depósito de Víctor Paz Rojas, d) Carta de solicitud de Certificación remitida por Víctor Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, e) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de Víctor Paz, f) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de Respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, h) Carta de solicitud de certificación remitida por David Paz Rojas al banco Mercantil Santa Cruz, por depósito de la cuenta de la empresa Grupo Inversiones Paz Rojas, i) Carta de respuesta del Banco Mercantil a la solicitud de David Paz Rojas, por las transferencias de fondos de la cuenta de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas a su cuenta personal*; y **3)** En el último párrafo de su acápite 6. Dejó constancia expresa de la existencia de más documentos probatorios,

que aún se encuentran en trámite y que son pertinentes al objeto de la verificación, asumiendo el compromiso de su presentación, hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 81 del Código Tributario Boliviano.

Posteriormente, el sujeto pasivo presentó nota de 13 de mayo de 2013, en la que al amparo del art. 21 de la Ley de Procedimiento Administrativo: **1)** Expuso argumentos sobre los depósitos en efectivo, cheques y transferencias en la cuenta corriente del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. a nombre del socio David Paz Rojas; y **2)** Adjuntó como prueba la siguiente documentación: *a) Carta de Solicitud (original) del Sr. David Paz Rojas, dirigida a la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., solicitando información y documentación de fondos transferidos., b) Carta de Respuesta (original) de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., c) Comprobantes Contables de la empresa Grupo de Inversiones Par Rojas S.A., d) Carta de "Solicitud de Transferencia de Fondos" por parte del Representante Legal de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A., e) Copias de las Notas de Crédito a la cuenta bancaria del Sr. David Paz Rojas, f) Carta de Solicitud de Certificación remitida por el representante legal de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A. al Banco Mercantil Santa Cruz, g) Carta de respuesta del Banco Mercantil Santa Cruz a la solicitud de la empresa Grupo de Inversiones Paz Rojas S.A. y h) Testimonio de Constitución N° 107/2010 de 23 de abril de 2010 (original) de la empresa grupo de inversiones Paz Rojas S.A.*

Por último, el 23 de mayo de 2013, antes de la emisión de la Resolución Determinativa, el contribuyente presentó nota adjuntando como prueba documental de reciente obtención la *Certificación del Banco Mercantil Santa Cruz CITE:PR/OF.NAL/MCG/251/2013*, y haciendo alusión a la nota de 8 de mayo en la que dejó constancia expresa de su existencia y compromiso de presentación, solicitó a la AT señale día y hora para la recepción del juramento de reciente obtención, a efecto de que este documento sea considerado y valorado al momento de emitir la Resolución Determinativa.

Ahora bien, la AT alega que en su Resolución Determinativa expuso el fundamento legal de los reparos, efectuando el análisis y valoración de los argumentos y la prueba de descargo presentadas por el contribuyente, sin embargo, revisado el contenido de dicho acto administrativo, se evidencia que si bien la AT ha dado respuesta a cada uno de los argumentos y denuncias expuestas en las notas presentadas por el contribuyente en fechas 8 y 13 de mayo, en ningún momento ha ingresado a valorar efectivamente la prueba documental adjunta a las referidas notas, pues en ambos casos al referirse a la "Prueba de Descargo", se ha limitado a señalar que: *"... el análisis de los argumentos y documentos presentados por el mismo son apreciados conforme a las reglas de la sana crítica admitiéndose solo aquellas que cumplan con los requisitos de pertinencia y oportunidad conforme establece el artículo 81 de la Ley 2492 CTB"*, sin especificar cuáles fueron los documentos de descargo evaluados y valorados por la AT, ni las razones por las cuales estos son considerados insuficientes para desvirtuar los cargos establecido en la Vista de Cargo, ya que se advierte la presentación de comprobantes de egreso, certificaciones bancarias, e incluso boletas de depósito, que fueron

desestimados por la AT, sin detallar los motivos por los que no acreditarían la procedencia u origen de los ingresos del contribuyente.

Ante esta situación, se evidencia que la AT no efectuó una valoración precisa y oportuna de los documentos de descargo presentados por el contribuyente, a pesar de que fueron puestos a su conocimiento en forma previa a la emisión de la Resolución Determinativa, soslayando la obligación de la Administración Tributaria de otorgar al contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como tampoco efectuó una debida fundamentación de hecho y de derecho que justifiquen la desestimación de la prueba presentada, con el objeto de garantizar al sujeto pasivo su legítimo derecho a la defensa y seguridad jurídica; pues la sola enunciación de normas sustantivas y la simple afirmación de que las pruebas fueron valoradas, no puede suplir la adecuada fundamentación que debe contener toda resolución, ya sea de índole administrativo o judicial, a fin de garantizar el debido proceso, para que la parte afectada por la Resolución sepa cuáles son las razones que motivaron la decisión asumida.

En ese sentido la jurisprudencia constitucional ha señalado a través de la Sentencia Constitucional N° 0275/2012 de 4 de junio, que: *"(...) cada autoridad que dicte una Resolución debe imprescindiblemente exponer los hechos, realizar la fundamentación legal y citar las normas que sustenta la parte dispositiva de la misma. Que, consecuentemente cuando un Juez omite la motivación de una Resolución, no sólo suprime una parte estructural de la misma, sino también en los hechos toma una decisión de hecho no de derecho que vulnera de manera flagrante el citado derecho que permite a las partes conocer cuáles son las razones para que se declare en tal o cual sentido; o lo que es lo mismo cuál es la ratio decidendi que llevó al Juez a tomar la decisión".*

Asimismo, en relación a la prueba de reciente obtención presentada en la nota de 23 de mayo de 2013, y que no fue considerada por la AT en su Resolución Determinativa, bajo el argumento de ser "extemporánea", es necesario recalcar que en mérito a los invocados arts. 81 num. 2) de la Ley N° 2492 CTB y 2 del DS N° 27874, el sujeto pasivo anunció oportunamente en su nota de 8 de mayo, la presentación de documentación como prueba de reciente obtención hasta antes de la emisión de la Resolución Determinativa, por lo que habiéndose presentado la misma el 23 de mayo, y toda vez que la Resolución Determinativa se emitió recién el 25 de junio de 2013, se evidencia que la AT tuvo conocimiento efectivo y oportuno de esta documental, siendo su obligación verificar primeramente si la omisión de presentación de dicha prueba dentro del plazo establecido no fue por causa propia, tras lo cual debió señalar fecha y hora para la recepción del juramento de reciente obtención, a efecto de considerarla y valorarla al momento de emitir la Resolución Determinativa.

De lo expuesto, se establece que resultan falsos los argumentos de la AT, cuando señala que ha valorado oportunamente la prueba de descargo presentada por el sujeto pasivo, ya que los argumentos expuestos en las notas de descargo y la prueba documental presentada en forma adjunta, se constituyen en elementos diferentes e independientes que ha utilizado

el contribuyente para desvirtuar los cargos expuestos en la Vista de Cargo, evidenciándose que la AT se ha limitado a dar respuesta a las denuncias y argumentos contenidos en dichas notas, pero en ningún momento ha valorado la documental presentada, prueba de ello es que la Resolución Determinativa ni siquiera identifica o hace mención a los documentos presentados como prueba de descargo. Del mismo modo al omitir señalar el día y hora para el juramento de reciente obtención, y desestimar la prueba presentada sin mayor argumento, ha restringido el derecho del sujeto pasivo a que la misma sea debidamente valorada, de acuerdo a los criterios de pertinencia y oportunidad, vulnerando con su accionar el debido proceso y derecho a la defensa, así como el derecho a formular y aportar prueba en la forma y plazos previstos por ley; situaciones que incidieron en la falta de fundamentación de hecho en la Resolución Determinativa.

En consecuencia, se evidencia que no ha existido violación, indebida aplicación o errónea interpretación de la ley por parte de la AGIT, quien acertadamente ha identificado vicios de nulidad que afectan los derechos al debido proceso y a la defensa del contribuyente consagradas y protegidas por los arts. 115-II y 119-II de la CPE, 68 num. 6 y 7 de la Ley Nº 2492 CTB, y en uso de sus facultades dispuso anular obrados, en virtud a la ausencia de requisitos esenciales en la Resolución Determinativa establecidos en el art. 99-II de la Ley 2492 CTB, habiendo obrado conforme a derecho y en aplicación de la normativa tributaria vigente.

V.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo de Justicia concluye que la autoridad jerárquica al emitir la Resolución, cumplió con la normativa administrativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción y vulneración de derechos en la Resolución impugnada, acto administrativo sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde mantener firme y subsistente la Resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo y art. 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda, consecuentemente se mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0553/2014 de 14 de abril, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura 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
SENTENCIA Nº 631 FECHA 22 de agosto
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 01/2017
Conforme
VOTO DISIDENTE: .....

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