



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

### SALA PLENA

**SENTENCIA:** 645/2015.  
**FECHA:** Sucre, 10 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 157/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**MAGISTRADA RELATORA:** Maritza Suntura Juaniquina.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Juan Carlos Maita Michel.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 54 a 59, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2011 de 24 de enero, emitida por la AGIT; la respuesta que cursa de fs. 106 a 110 vta., el memorial de réplica de fs. 114 a 117, el memorial de dúplica de fs. 125 a 126, el decreto de fs. 128 y los antecedentes procesales.

**CONSIDERANDO I:** Que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, se apersona interponiendo demanda contencioso administrativa, fundamentando su acción en los siguientes argumentos:

Relata que la Resolución Jerárquica impugnada afecta los intereses del Estado, ya que al anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2010 de 05 de noviembre, dejó sin efecto conceptos valorados y establecidos por la Administración Tributaria, que han sido el resultado de la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE0143, teniendo una conclusión y las correspondientes observaciones detalladas en la Resolución Administrativa N° 21-00013-10 de 28 de junio de 2010.

Alega que la Administración Tributaria observó un importe de crédito fiscal de Bs. 3.038.923, resultado del proceso de verificación en el cual se observó que el contribuyente no presentó los correspondientes medios fehacientes de pago, situación que imposibilitó efectuar la vinculación correspondiente a la devolución impositiva pretendida por el contribuyente, ya que de todas las facturas presentadas, ninguna cuenta con los medios fehacientes de pago, por lo que CARGILL S.A., no demostró en forma clara que las transacciones hubieran sido concluidas con el pago respectivo al o los proveedores y tampoco se evidencia la erogación real de dinero de las cuentas de dicha empresa, que otorgue legalidad y legitimidad a la apropiación del crédito fiscal emergente de la operación comercial, verificándose que las facturas observadas en el Código 2., presentadas por el contribuyente como medios fehacientes de pago, únicamente se adjunta éstas un comprobante contable que no lleva sello o firma de acuse de recibido por parte del proveedor, planilla de detalle del servicio y hoja de liquidación del detalle de la factura, los cuales no

respaldan de forma indubitable que la transacción hubiera sido realizada, llegando a la convicción de que no existe documentación probatoria que acredite el pago, con cheque, depósito en cuenta u otro medio de pago.

Luego de esos antecedentes, añade que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, justifica su posición señalando que la prueba presentada en el término probatorio de la instancia de alzada cumplió con el requisito de oportunidad previsto en el art. 81 de la Ley N°2492, por lo que debieron ser valoradas en la instancia de alzada en concordancia con la verdad material contenida en cada una de las transacciones observadas, aspecto cuestionado al haber sido presentada recién en la etapa probatoria del recurso de alzada, documentos que en ningún momento de la fiscalización fueron presentados, pese a las reiteradas solicitudes realizadas por la Administración Tributaria; por lo que su presentación en alzada no cumple con las condiciones de pertinencia y oportunidad, conforme el citado art. 81 de la Ley N° 2492.

Igualmente manifiesta que la autoridad demandada al anular la Resolución de Alzada, realizó un análisis técnico superfluo, toda vez que de la revisión minuciosa de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2010, se establece que la misma efectuó el estudio correspondiente a las pruebas presentadas recién en la etapa recursiva, consistentes en los respectivos cheques, asientos contables, etc., adjuntados a las 25 carpetas presentadas sin cumplir los requisitos de pertinencia y oportunidad, debiendo tenerse en cuenta que las facturas observadas en el Código 2, depuradas por la Administración Tributaria por falta de medios fehacientes de pago, pese a que los mismos fueron solicitados al contribuyente mediante F-4003 N° 091635 de 15 de junio de 2007, solicitud que no fue cumplida en su totalidad, por lo que, mediante CITE: SIN/GGSC/DF/VE/NOT/ 442/2009 de 20 de octubre, la Administración Tributaria reiteró y solicitó nuevamente a la empresa la presentación de los medios fehacientes de pago por facturas de compras superiores a 50.000 UFV's; sin embargo, pese haber solicitado prórroga, CARGILL S.A. no presentó la documentación requerida, incumpliendo lo dispuesto en el parágrafo III del art. 12 del Decreto Supremo N° 27874, normativa que no fue valorada y mucho menos analizada por la autoridad demandada.

Agrega que no existe pronunciamiento y valoración de la prueba presentada en etapa recursiva, ya que de ser así significaría un pronunciamiento en única instancia, vulnerando la doble instancia que constituye una garantía constitucional del debido proceso.

Seguidamente manifiesta que la Resolución de Alzada, realizó una correcta aplicación de la norma, efectuando un análisis pormenorizado del art. 81 de la Ley N° 2492, con relación a la documentación presentada por el contribuyente, aspecto que desvirtúa por completo lo aseverado por la Autoridad de Impugnación Tributaria, demostrándose que sí hubo una valoración y análisis de los descargos presentados por el contribuyente en etapa recursiva.

Finalmente solicita que se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución impugnada, manteniendo firme y subsistente la



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 157/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Resolución Administrativa N° 21-0013-10 emitida por la Administración Tributaria al contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A.

**CONSIDERANDO II:** Que admitida la demanda por decreto de fs. 62, la misma fue corrida en traslado, apersonándose Juan Carlos Maita Michel, en su condición de Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, señalando que:

De la revisión de antecedentes, se observó que la Administración Tributaria en el proceso de verificación a través del Requerimiento N° 91635 y la nota SIN/GGSC/DF/VE/NOT 442/2009, solicitó expresamente a CARGILL BOLIVIA S.A., la presentación de los medios fehacientes de pago que respalden sus compras e inclusive por nota SIN/GGSC/DF/VE/NOT 299/2010, reiteró la solicitud de documentación complementaria, incluyendo un detalle de las facturas observadas por período y código, entre las que se encuentran aquellas observadas en el Código 2 (Facturas sin medios probatorios de pago); también se verificó que el sujeto pasivo el 20 de junio de 2007 y el 23 de junio de 2010, presentó ante el SIN los extractos bancarios y comprobantes de egreso, mientras que del Acta de Devolución de Documentos de 08 de julio de 2010, se evidenció que presentó siete archivadores con los medios de pago originales de facturas de compras.

Añade que es evidente que la instancia de alzada en su verificación y análisis no consideró la totalidad de la documentación que le fue remitida por el SIN, mediante memorial de apersonamiento y respuesta al recurso de alzada de 05 de agosto de 2010, realizando un análisis general sobre el total de las facturas observadas en el Código 2, sin considerar las particularidades de cada uno de los documentos presentados para las facturas observadas, situaciones que no fueron consideradas en la Resolución de Alzada, incumpliendo lo previsto en el art 211. I de la Ley N° 3092, el cual establece que las resoluciones deben contener decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas, que en su análisis no dejó evidencia de que la totalidad de la documentación remitida por el SIN, que fue arrojada al proceso de verificación hubiese sido debidamente compulsada respecto a cada una de las facturas observadas e impugnadas; es así que debido a la ausencia de pronunciamiento y fundamentación en la Resolución de Alzada, la instancia jerárquica no puede proceder a la valoración de los antecedentes administrativos y pronunciarse sobre aspectos de fondo reclamados en primera instancia, porque éstos no fueron atendidos en alzada, lo que significaría un pronunciamiento en única instancia.

En cuanto a la oportunidad de la prueba presentada ante la instancia de alzada, el 31 de agosto de 2010, en el término probatorio, el contribuyente presentó 25 carpetas con prueba de descargo, entre las que se encuentran fotocopias legalizadas de los cheques, habiendo considerado la autoridad de alzada que al no haber sido presentadas en la etapa de verificación ante la Administración Tributaria, CARGILL BOLIVIA S.A., vulneró el art. 81 de la Ley N° 2492, al no observar el principio de pertinencia y oportunidad y tampoco demostró que la omisión en su presentación no fue por causa propia; empero, en el proceso de verificación no existió requerimiento y plazo exacto para la presentación de los cheques como único medio fehaciente de pago, por lo que, las fotocopias de los cheques presentados

en el término probatorio de la instancia de alzada, cumplen con el requisito de oportunidad establecido en el art. 81 de la Ley N° 2492, debiendo haber sido valoradas en la instancia correspondiente en concordancia con la verdad material contenida en cada una de las transacciones observadas, previo cumplimiento del art. 217 de la Ley N° 3092, además debe procederse a la compulsión de toda la documentación presentada ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria con los antecedentes administrativos y establecer de manera cierta la documentación y la oportunidad de presentación de la misma.

Agrega que si bien el proceso de verificación en la modalidad CEDEIM *Post*, es un procedimiento en el cual el sujeto pasivo conforme al art. 70. 5 de la Ley 2492, está obligado a demostrar ante la Administración Tributaria la procedencia de sus créditos fiscales, en resguardo al derecho a la defensa que le asiste, éste debe tener la oportunidad de presentar todas las que crea le corresponden y dado que la observación relacionada a la falta de presentación de los cheques fue comunicada con la Resolución Administrativa N° 21-00013-10, impugnada en la instancia de alzada, correspondía que los descargos para tal efecto sean presentados en el término probatorio de dicha instancia, por lo que se hizo necesario sanear el procedimiento ante la evidencia de que la Resolución de Alzada carece de pronunciamiento y valoración de los antecedentes administrativos generados en el proceso de verificación y la prueba presentada en la instancia de alzada, incumpliendo los requisitos esenciales para alcanzar su fin, causando indefensión al sujeto pasivo, lo que impidió a la instancia jerárquica ingresar al análisis de fondo de los agravios expuestos.

Finalmente concluye solicitando se declare Improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0051/2011 de 24 de enero.

Mediante memorial de réplica, la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN reiteró y ratificó los argumentos de su demanda, agregando que las notas fiscales dejadas sin efecto por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria corresponden a gastos de: pago de honorarios profesionales por servicios o atención de recursos de alzada de un CEDEIM anterior, compras de insumos y accesorios de computadoras, los cuales son gastos administrativos que no pueden ser tomados en cuenta como pagos vinculados a la actividad exportadora de la empresa.

Mediante memorial de dúplica, la AGIT alegó que la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, mediante su memorial de réplica, reiteró los argumentos esgrimidos en su demanda, los cuales han sido desvirtuados completamente y que no se pronuncia sobre los argumentos del memorial de contestación a la demanda, por lo cual vuelve a solicitar se declare improbable la demanda.

Al haberse formulado la réplica y la dúplica, por proveído de fs. 128, se pronuncia el correspondiente decreto de "Autos para Sentencia".

**CONSIDERANDO III:** Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la Resolución impugnada, que cursan tanto en el expediente como en los anexos de antecedentes administrativos, se evidencia:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 157/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

La Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN, en virtud la Orden de Verificación Externa N° 0007OVE143, como resultado de la verificación de los documentos que respaldan la solicitud de Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIM), bajo la modalidad de Verificación CEDEIM Posterior del contribuyente CARGILL BOLIVIA S.A., con el objeto de controlar el cumplimiento que éste dio a las disposiciones legales relativas al Impuesto al Valor Agregado (IVA) con respecto a la Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE), números 7928232605 y 7929753025, correspondiente a los periodos julio/2005 y agosto/2006, resolvió determinar la diferencia existente entre el monto solicitado por concepto de devolución tributaria, respecto de la documentación presentada como respaldo a su solicitud, del que resulta un monto indebidamente devuelto al contribuyente de Bs.- 3.062.455, por concepto al valor agregado (IVA) (fs. 02 a 07).

Contra la mencionada Resolución Administrativa, la empresa CARGILL BOLIVIA S.A., formuló recurso de alzada, refiriendo respecto al Código 2, que cada una de las facturas al momento de haberse requerido el CEDEIM, se encontraba respaldada con el comprobante de egreso que detalla el número de cheque, la firma de recepción y el detalle de la orden de compra que registra el número de la cuenta contable y cheque bancario emitido a la orden del proveedor, documentos que demuestran que la transacción se ha efectivizado plenamente, indicando que en la etapa probatoria presentará prueba relacionando todo el detalle factura por factura (fs. 06 a 14), recurso que fue resuelto mediante Resolución de la ARIT-SCZ/RA 0152/2010, que en cuanto al Código 2, realiza un análisis genérico de la documental presentada en etapa de verificación y de la documentación que cursa en antecedentes administrativos, y respecto a la prueba presentada en la instancia de alzada el 31 de agosto de 2010, consistente en 25 carpetas, las cuales no fueron presentadas en la etapa de verificación ante la Administración Tributaria, considerando que el contribuyente vulneró el art. 81 de la Ley 2492, por lo que desestimó su pretensión (fs. 15 a 26 vta.).

Resolución contra la que tanto el Servicio Nacional de Impuestos como la empresa contribuyente, formularon recurso jerárquico, que fue resuelto mediante Resolución AGIT-RJ 0051/2011 de 24 de enero, que dispuso anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0152/2010, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución de Alzada inclusive (fs. 31 a 48).

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

En principio, se tiene reconocida 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 un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal sólo analiza la correcta aplicación de la Ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad Administrativa demandada.

El objeto de la presente controversia radica en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2011 de 24 de enero, es correcta al disponer la anulación de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0152/2010, considerando que esta no habría realizado un análisis de las pruebas presentadas en etapa de fiscalización y de la documentación que cursa en antecedentes administrativos, como de la prueba presentada en la instancia de alzada al considerar que la misma cumple con los requisitos señalados en el art. 81 de la Ley 2492, por lo que no le correspondía pronunciarse sobre el fondo de la causa, ya que al pronunciarse sobre hechos no analizados en alzada, estaría vulnerando el principio de la doble instancia.

Con base en los antecedentes descritos en el acápite anterior e ingresando al control de legalidad, debemos referir que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, no tomó en cuenta la Ley 3092 de 07 de julio de 2005, que incorpora al Código Tributario el Título V, establecido para el conocimiento y resolución de los recursos de alzada y jerárquico aplicables ante las Autoridades de Impugnación; debiendo conmisericordiar que el proceso administrativo se divide en dos fases, siendo la fase recursiva la instancia administrativa de impugnación en la que los administrados tienen a su alcance esos medios recursivos cuando estos se sientan agraviados en sus derechos por una medida sancionatoria o la determinación que fuere, originada en la Administración Tributaria; cabe aclarar que por mandato constitucional del principio de igualdad, en esta segunda fase que se inicia con el recurso de alzada, las partes procesales ingresan en igualdad de condiciones.

En ese sentido, ingresando al análisis de la Resolución de Alzada, se evidencia que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, a tiempo de emitir la citada Resolución, en lo referido a pruebas, descargos y alegatos presentados, como ya se dijo, se limitó a realizar un análisis genérico de la documental presentada en la etapa de verificación y de la documentación que cursa en antecedentes administrativos, y respecto a las 25 carpetas presentadas como prueba en la instancia de alzada, en aplicación al art. 81 de la Ley 2492 esta no fue considerada válida. Sin embargo, corresponde aclarar que no obstante haber aplicado el citado art. 81 de la Ley 2492, para efectos de la valoración de la prueba; esta segunda fase administrativa impugnatoria está regida por el Título V del Código Tributario Boliviano incorporado por la Ley 3092, que establece el procedimiento administrativo impugnatorio, conforme a ese marco normativo, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, abrió el término de prueba de veinte días comunes y perentorios para ambas partes, previsto en el art. 218 inc. d) de la Ley 2492, poniendo a conocimiento de las mismas, en condiciones de igualdad a efectos de que hagan prevalecer sus derechos, siendo en ese momento procesal que CARGILL BOLIVIA S.A., presentó prueba documental en 25 carpetas, entre las que se encuentra los medios fehacientes de pago extrañados; evidenciándose, que la Autoridad de alzada hizo efectivo el procedimiento establecido para la etapa probatoria; es decir, que sometió el recurso de alzada para su resolución al procedimiento establecido en la Ley 3092; empero, contradictoriamente, resolvió no considerar la prueba aportada en esa instancia, fundamentando su accionar en lo dispuesto por el art. 81 de la Ley 2492, normativa que generalmente es aplicada en la fase



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 157/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

administrativa; cuando correspondía que dicha autoridad en cumplimiento de la norma prevista en el art. 217 de la misma Ley, valore la prueba ofrecida como descargo; al no haber aplicado la demás normativa referente a la prueba establecida en dicho Título y haber incurrido en una actitud por demás negligente al limitarse a señalar que la prueba aportada por la empresa contribuyente no cumple con los principios de oportunidad y pertinencia, vulneró los derechos del contribuyente al debido proceso en su elemento de valoración de la prueba, derecho a la defensa y el principio de verdad material, que debió observar al momento de resolver el recurso de alzada, este principio tiene distintas manifestaciones a nivel del procedimiento administrativo, una de las cuales consiste en que el administrado pueda presentar nuevas pruebas ante la instancia que conoce el recurso de alzada.

De ahí que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ante tal omisión, concluyó de manera acertada, que la ausencia del pronunciamiento y fundamentación en el fallo de alzada, le impedía pronunciarse sobre aspectos de fondo reclamados en primera instancia, porque los mismos no fueron dilucidados en alzada; máxime si consideramos que el ordenamiento jurídico boliviano, reconoce la doble instancia como vertiente de la garantía constitucional del debido proceso, prevista en el art. 115.II y 119.II de la Constitución Política del Estado, principio constitucional que pretende que la sanción impuesta al sujeto pasivo, que afecte sus derechos fundamentales, pueda ser revisada por alguien distinto de quien la ordenó y en este caso, la sanción impuesta administrativamente, puede ser revisada en la vía jurisdiccional; doble instancia de impugnación que se ejerce a través de los recursos de alzada y jerárquico y opera contra los actos de la administración tributaria; es en ese sentido, que en el caso presente, la instancia jerárquica no pudo emitir pronunciamiento respecto de aspectos que no fueron dilucidados en la Resolución de Alzada, lo que hubiera constituido un pronunciamiento en única instancia, salvando las omisiones en que incurrió la Resolución de Alzada, respecto del cumplimiento del deber de pronunciamiento y valoración de la totalidad de la prueba aportada al proceso de forma idónea y en tiempo oportuno, adecuando este accionar al presupuesto establecido en el parágrafo II del art. 36 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, aplicable en materia tributaria por disposición expresa del art. 201 de la Ley 3092, Código Tributario boliviano (CTB). En consecuencia, anulable por disposición de la ley, correspondiendo que la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, emita un pronunciamiento respecto de todo lo alegado en alzada, considerando toda la prueba adjuntada, y se plasme en una resolución fundamentada y motivada en hecho y derecho.

**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fojas 54 a 59 vta., interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del SIN y; en consecuencia, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0051/2011 de 22 de enero.

**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**

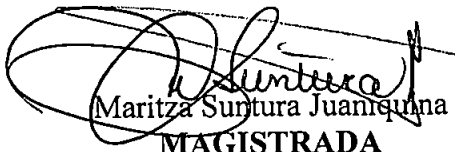
  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

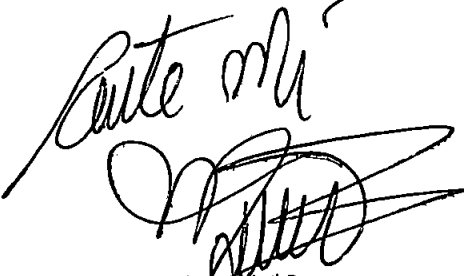
  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Surtura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

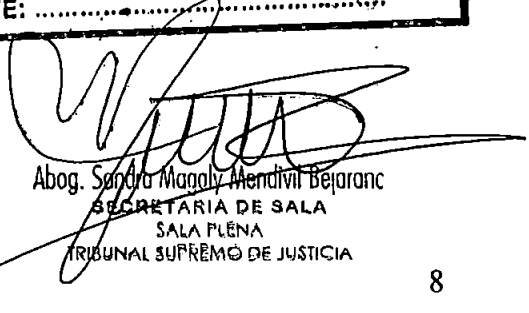
  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc  
SECRETARÍA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

GESTIÓN: ...2015.....  
SENTENCIA N° ...645.... FECHA 10 de diciembre  
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° ...1/2015.....

Conforme.-  
VOTO DISIDENTE: .....

  
Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejaranc  
SECRETARÍA DE SALA  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA