



## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 1170/2013

La Paz, 29 de julio de 2013

Resolución de la Autoridad Tributaria Regional Impugnada: **Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013**, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **HIDROSOBOL LTDA.**, representada por Luis Fernando Sánchez Echeverría.

Administración Tributaria: **Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Mayra Ninoshka Mercado Michel.

Número de Expediente: **AGIT/1096/2013//SCZ-0178/2013.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la empresa HIDROSOBOL LTDA., (fs. 174-181 y 184-189 del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, del Recurso de Alzada (fs. 152-161 vta. del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1170/2013 (fs. 198-206 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### CONSIDERANDO I:

#### I. 1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.

##### I.1.2 Fundamentos del Sujeto Pasivo.

HIDROSOBOL LTDA., interpuso Recurso Jerárquico (fs. 174-181 y 184-189 del expediente), impugnando la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 152-161 vta. del expediente), en mérito a los siguientes argumentos:

- i. Señala que la Resolución de Recurso de Alzada incumple lo previsto por el Artículo 211 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), al omitir pronunciarse y no haber valorado





uno de los argumentos expresamente señalados en su recurso de alzada, respecto a la nulidad planteada de la Resolución Sancionatoria impugnada por haber incumplido el procedimiento previsto por Ley, al no haber valorado ni compulsado la prueba de descargo aportada ante la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional, siendo evidente dicho extremo de la revisión a la Resolución Sancionatoria impugnada, que en su texto señala: "... el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido por el Art. 168 del Código Tributario..."; lo que es falso, debido a que como se puede corroborar de antecedentes, mediante memorial se plantearon descargos dentro de los 20 días otorgados para tal efecto; a esto la ARIT no emitió ningún pronunciamiento ni valoración sobre éste argumento ya que en el punto VI.1.1 se limita a efectuar un análisis del incumplimiento del Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y del Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) por la falta de señalamiento de la sanción que se pretende imponer, pero reconociendo textualmente que HIDROSOBOL "(...) en fecha 14/11/2012 presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional"; ante lo cual ingresa a valorar dichos descargos sin pronunciarse ni menos considerar el hecho que en el acto impugnado se manifieste que no se presentaron los mismos; por lo que respecto a este punto solicita se anule la Resolución de Recurso de Alzada.

ii. Indica que la Resolución de Recurso de Alzada no efectuó una correcta valoración de las pruebas aportadas durante el Recurso, puesto que además de lo antes denunciado, señala que la Resolución Sancionatoria impugnada no contiene una sanción clara, ya que como se puede evidenciar de dicho acto no contiene ningún monto, ante lo cual en una mala valoración del acto impugnado cuya copia se presentó como prueba, la ARIT señala que éste acto cumple con todos los requisitos de validez previstos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y en el Artículo 19 del Decreto Reglamentario N° 27310 (RCTB); por lo que, solicita se anule la Resolución Sancionatoria impugnada.

iii. Arguye además que no incurrió en incumplimiento a deber formal por el cual se le sancionó, puesto que cumplió con el pago de las cuotas estipuladas en la Resolución Administrativa N° 20-00040/2009, por la cual la Administración Tributaria le otorgó facilidades de pago por la deuda correspondiente al IVA del periodo mayo de 2008, entre otros, motivo por el cual mediante nota presentada el 21 de agosto de 2012 solicitó la emisión del respectivo Auto de Conclusión del respectivo plan de pagos; al



respecto, la ARIT indicó que se habría realizado el pago de la deuda fuera de las condiciones previstas por Ley, por lo que no correspondía aplicar el beneficio del arrepentimiento eficaz, y confirmó la Resolución Sancionatoria, omitiendo señalar cuáles serían las condiciones previstas por ley que no se cumplieron. Recalcando que por lo expuesto no corresponde la sanción impuesta.

## **1.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 152-161 vta. del expediente), resolvió confirmar la Resolución Sancionatoria N°18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Santa del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), con los siguientes fundamentos:

- i. Señala que según el Artículo 169 de la Ley N° 2492 (CTB), la Resolución Determinativa se asimilará a una Resolución Sancionatoria; por lo que según el párrafo II del Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB), la Resolución Sancionatoria debe contener requisitos esenciales y formalidades, tales como los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la resolución, y por otra parte, debe enunciar de forma específica la base por la cual surgió la deuda tributaria y la decisión, lo que es complementado por el Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), al establecer que debe contener como requisitos mínimos: el lugar y fecha, el nombre o razón social del sujeto pasivo, las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta, la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente; además debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria respecto al origen, concepto y determinación del adeudo establecido.
- ii. Según la norma citada, la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, viciará de nulidad el acto, por lo que analizando los antecedentes evidenció que con las facultades establecidas por los Artículos 165 y 168 de la Ley 2492 (CTB), el 31 de octubre de 2012, la Administración Tributaria notificó el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0005998-12, ante la existencia de una obligación tributaria no pagada de Bs8.881.- por el IVA del período mayo de 2008, calificando preliminarmente la conducta de la empresa recurrente como omisión de pago, sancionada con el 80% del monto calculado para la deuda tributaria, con lo que otorgó 20 días para presentar descargos de conformidad al procedimiento legalmente





establecido en el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB); ante lo cual el 14 de noviembre de 2012, el sujeto pasivo presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional, en el cual indica que el IVA periodo mayo de 2008, se encuentra acogida en la facilidad de pago con Resolución Administrativa N° 20-00040-2009; finalmente la Administración Tributaria, emite la Resolución Sancionatoria impugnada, de la cual se observa que tanto en la parte considerativa, como en la parte resolutive, contiene especificaciones de la deuda tributaria que asciende a la suma de Bs8.881.-, identifica el impuesto y periodo, contiene la calificación de la contravención tributaria de Omisión de Pago, refleja los fundamentos de hecho y derecho, de cuya conducta establece la sanción que le corresponde al 80% cuando ésta tenga carácter firme, además de todas las formalidades como lugar y fecha, firmas y número de acto administrativo.

- iii. Estableció en cuanto a los descargos presentados por el sujeto pasivo, que la Facilidad de Pago al ser incumplida se activó nuevamente la sanción que había sido suspendida, y no tiene efecto alguno sobre el procedimiento del Sumario Contravencional por omisión de pago como tal. Observó que la empresa recurrente cumplió con el pago de la deuda tributaria correspondiente al Plan de Facilidades de Pago, sin embargo, ante la existencia de pagos en defecto que superaban el porcentaje permitido en el párrafo primero, Numeral 3 del Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0004.09, por lo que consideró la facilidad de pagos como incumplida, originando el inicio del procedimiento sancionador a través del Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0005998-12.
- iv. En consecuencia, señala que tanto la nota y el memorial presentados el 21 de agosto y 14 de noviembre de 2012, respectivamente, así como los Formularios 1000 de cancelación de todas las cuotas y la solicitud de auto de conclusión, no desvirtuaron la posición inicial y final del sumario contravencional por omisión de pago, de la misma forma la Resolución Sancionatoria cumple con lo previsto en el Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB).
- v. En cuanto al procedimiento para Omisión de Pago, señala que en el caso concreto si bien el sujeto pasivo comunicó el pago total del Plan de Facilidades de Pago; vale decir el pago total de la deuda tributaria, no es menos cierto que esta información no desvirtúa la observación de que estos pagos se realizaron fuera de las condiciones previstas por Ley, los mismos que generaron la aplicación de la sanción por omisión



de pago respecto de la Declaración Jurada del IVA del período mayo 2008, haciéndose evidente que su conducta fue calificada correctamente.

vi. Concluye que el sujeto pasivo realizó el pago de su declaración jurada fuera de las condiciones previstas por Ley; generándose la pérdida del beneficio del arrepentimiento eficaz y la aplicación de la multa por la omisión de pago prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB), por lo que se sancionó con la reducción en el 80% del tributo omitido consignado en la Declaración Jurada del IVA del periodo Mayo 2008; por lo cual desestimó la pretensión planteada y confirmó la Resolución Sancionatoria N°18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012.

## CONSIDERANDO II:

### Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante Decreto Supremo N° 29894, que en el Título X, determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el Artículo 141 del referido Decreto Supremo N° 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes Nos. 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), Decreto Supremo N° 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## CONSIDERANDO III:

### Trámite del Recurso Jerárquico.

El 12 de junio de 2013, mediante nota ARIT-SCZ-0432/2013, 10 de junio de 2013, se recibió el expediente ARIT-SCZ-0178/2013 (fs. 1-192 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 18 de junio de 2013 (fs. 193-194 del expediente), actuaciones que fueron notificadas el 19 de junio de 2013 (fs. 195 del expediente). El





plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el Parágrafo III, Artículo 210 de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **29 de julio de 2013**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del plazo legalmente establecido.

## **CONSIDERANDO IV:**

### **IV.1 Antecedentes de hecho.**

- i. El 28 de octubre de 2009, la Administración Tributaria notificó por secretaría al sujeto pasivo con la Resolución Administrativa N°57/2009, de 26 de octubre de 2009, de Aceptación de Facilidades de pago para los períodos marzo 2006, octubre 2007 y noviembre 2007 respecto al IT; diciembre 2006, octubre 2007, noviembre 2007 y mayo 2008 para el IVA y diciembre 2006 correspondiente al IUE (fs. 26-28 de antecedentes administrativos).
- ii. El 23 de junio de 2012, la Administración Tributaria, notificó al sujeto pasivo con el Proveído de Ejecución Tributaria N° 27-0003579-12, de 9 de julio de 2012, emergente de la Declaración Jurada con número de orden 7031082129 correspondiente al IVA del periodo mayo 2008, por el monto de Bs8.881.- (fs. 7-8 de antecedentes administrativos).
- iii. El 27 de agosto de 2012, la Administración emitió el Informe de Incumplimiento de facilidad de pago del sujeto pasivo, en el cual indica que se encuentran pagos en defecto en la cuota N° 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33 y 34 que suman 6.99% incumpliendo con la facilidad de pagos de acuerdo al parágrafo primero del Numera 3, Artículo 17 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0004-09; Pagos en exceso cuotas N° 1, 8, 15, 16, 17, 18, 19 y 20 las mismas que fueron a cubrir diferencia por pagos en defecto de la facilidad de pagos. (fs. 1-4 de antecedentes administrativos).
- iv. El 31 de octubre de 2012, se notificó mediante cédula a la empresa recurrente con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0005998-12, al haberse evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria, adecuando su conducta a la contravención Tributaria de Omisión de Pago (fs. 12-17 de antecedentes administrativos).



- v. El 14 de noviembre de 2012, mediante memorial el sujeto pasivo presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional, indicando que el periodo mayo 2008 del IVA, se encuentra con facilidades de pago con Resolución Administrativa N° 20-00040-2009 (fs. 19-21 de antecedentes administrativos).
- vi. El 29 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, al haber incumplido la Resolución Administrativa N° 57/2009, en la cual se encuentra incluido el IVA del período mayo 2008, según la Declaración Jurada con número de Orden 7031082129, adecuando su conducta a la Omisión de Pago, prevista en el Artículo 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y al Artículo 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), con la reducción del 80% del tributo omitido, expresado en Unidades de Fomento de la Vivienda a la fecha de vencimiento de conformidad al Artículo 156 de la citada Ley, (fs. 32-35 de antecedentes administrativos).

## IV.2. Antecedentes de derecho.

**i. Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, de 7 de febrero de 2009, (CPE).**

**Artículo 115.**

*II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.*

**ii. Ley N° N° 2492, de 2 de agosto de 2003, Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Artículo 68. (Derechos).** Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:

*6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código.*

*7. A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.*

**Artículo 74. (Principios, Normas Principales y Supletorias).**

*Los procedimientos tributarios administrativos se sujetaran a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciaran y resolverán con arreglo a las normas*





contenidas en el presente Código. Solo a falta de disposición expresa, se aplicaran supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa.

**Artículo 99. (Resolución Determinativa).**

II. La Resolución Determinativa que dicte la Administración deberá contener como requisitos mínimos; Lugar y fecha, nombre o razón social del sujeto pasivo, especificaciones sobre la deuda tributaria, fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción en el caso de contravenciones, así como la firma, nombre y cargo de la autoridad competente. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, cuyo contenido será expresamente desarrollado en la reglamentación que al efecto se emita, viciará de nulidad la Resolución Determinativa.

**Artículo 168. (Sumario Contravencional).**

I. Siempre que la conducta contraventora no estuviera vinculada al procedimiento de determinación del tributo, el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención. Al ordenarse las diligencias preliminares podrá disponerse reserva temporal de las actuaciones durante un plazo no mayor a quince (15) días. El cargo será notificado al presunto responsable de la contravención, a quien se concederá un plazo de veinte (20) días para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

**iii. Ley N° 3092, de 7 de julio de 2005, Título V del Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Artículo 198. (Forma de Interposición de los Recursos).**

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

**Artículo 211. (Contenido de las Resoluciones)**





*I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas.*

**iv. Ley N° 2341, de 23 de abril de 2002, de Procedimiento Administrativo (LPA).  
Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).**

*I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.*

*II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma solo determinara la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.*

### **IV.3. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, así como del Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-1170/2013, de 26 de julio de 2013, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

#### **IV. 3.1. Cuestión Previa.**

i. En principio cabe señalar que el sujeto pasivo en su Recurso Jerárquico expone aspectos tanto de forma como de fondo y como es el procedimiento en esta instancia jerárquica, con la finalidad de evitar nulidades posteriores, se procederá a la revisión y verificación de la existencia o inexistencia de los vicios de forma observados y sólo en caso de no ser evidentes, se ingresará al análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

#### **IV. 3.2. De los vicios de nulidad denunciados.**

i. Siendo que el sujeto pasivo en su Recurso Jerárquico expone vicios de nulidad en la Resolución Sancionatoria, así como en la Resolución de Recurso de Alzada, corresponde el análisis de ambos actos con las consideraciones legales y de hecho respectivas.

ii. En cuanto al proceso, cabe resaltar que la doctrina establece que el debido proceso es concebido como "un derecho complejo que está conformado por un conjunto de





derechos destinados a asegurar que el inicio, desarrollo y conclusión de un proceso o procedimiento **así como las decisiones que en ellos se emitan sean objetiva y materialmente justas, y abarca: a) el derecho a exponer los argumentos que se estimen pertinentes /derecho a ser oído), b) el derecho a ofrecer y producir pruebas (que importa la admisión, actuación y valoración debida de los medios probatorios) y c) el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho".** (Lourdes Rocío Chau, *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano. II Jornadas Tributarias, octubre 2009, Cochabamba-Bolivia*) (el resaltado es nuestro).

iii. Asimismo, la doctrina señala que *"a fin de garantizar un debido procedimiento administrativo resulta indispensable que el contribuyente tome conocimiento no solo de las faltas administrativas que se le imputan, sino de la forma, los mecanismos y las pruebas utilizadas para llegar a ellas"*; en este sentido, señala que el acto que emita la Administración Tributaria deberá contener una motivación expresa *"mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado, no siendo admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto"* (ALVA Karla, *Procedimiento de Fiscalización y Presunción en Derecho Tributario, en Tratado de Derecho Procesal Tributario, Los procedimientos administrativos tributarios (I)* Primera Edición, Pacífico Editores, 2012, Pág. 265).

iv. En la normativa nacional, los Parágrafos I y II del Artículo 115 de la Constitución Política del Estado, establecen que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos y que el Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

v. Por su parte, el Numeral II del Artículo 36 de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable supletoriamente al caso, en virtud del Artículo 74 de la Ley N° 2492 (CTB), señala que el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o **dé lugar a la indefensión de los interesados.**



#### IV. 3.2.1. De los vicios de nulidad de la Resolución de Recurso de Alzada.

- i. El sujeto pasivo en su Recurso Jerárquico señala que la Resolución de Recurso de Alzada incumple lo previsto por el Artículo 211 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), al omitir pronunciarse y no haber valorado uno de los argumentos expresamente señalados en su recurso de alzada, respecto a la nulidad planteada de la Resolución Sancionatoria impugnada por haber incumplido el procedimiento previsto por Ley, al no haber valorado ni compulsado la prueba de descargo aportada ante la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional; a lo cual la ARIT no emitió ningún pronunciamiento ni valoración sobre éste argumento ya que en el punto VI.1.1 se limita a efectuar un análisis del incumplimiento del Artículo 99 de la Ley N° 2492 (CTB) y del Artículo 19 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB) por la falta de señalamiento de la sanción que se pretende imponer, pero reconociendo textualmente que: "...que la empresa recurrente el 14 de noviembre de 2012 presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional"; ante lo cual ingresa a valorar dichos descargos sin pronunciarse ni menos considerar el hecho que en el acto impugnado se manifieste que no se presentaron los mismos.
- ii. Nuestro ordenamiento jurídico, en el inciso e), párrafo I del Artículo 198, y Párrafo I del Artículo 211 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), establece que los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, **exponiendo fundadamente los agravios** que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide; y que las Resoluciones de dichos recursos, deben contener fundamentos, lugar y fecha de su emisión, firma de la autoridad que la dicta y la **decisión expresa, positiva y precisa de las cuestiones planteadas**. Las citadas normas legales sustentan el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el Recurso, la Resolución de Alzada y la Resolución Jerárquica.
- iii. Al respecto, en la doctrina se considera el principio de congruencia como la "*conformidad de expresión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes formuladas en el juicio. La incongruencia justifica el recurso de apelación e incluso -en su caso- el de casación*" (OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. 26ª edición, Editorial "Heliasta", 2004 Pág. 217).





- iv. En ese entendido, de la revisión del expediente, se evidencia que el sujeto pasivo, presentó Recurso de Alzada impugnando la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, el mismo que manifiesta la nulidad de la referida Resolución Sancionatoria por haber incumplido el procedimiento previsto por Ley, al no haber valorado ni compulsado la prueba de descargo al Auto Inicial de Sumario Contravencional presentada en término legal ante la Administración Tributaria, por lo que solicitó la nulidad del citado acto impugnado (fs. 75-82 del expediente).
- v. Continuando con la revisión del expediente, se advierte que la Resolución de Recurso de Alzada, establece que la Resolución Sancionatoria se asimila como Resolución Determinativa, y en ese contexto analiza los requisitos de validez de dicho acto, estableciendo que fueron cumplidos; y en cuanto a los descargos presentados por el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, señala su efecto en el proceso sancionador pero no así, el efecto de la carencia de valoración en la Resolución Sancionatoria, ni realiza pronunciamiento sobre el vicio de nulidad que el recurrente manifestó en su Recurso respecto a este punto (fs. 152-161 vta. del expediente).
- vi. En ese contexto, en aplicación de la normativa y jurisprudencia anotadas sobre el principio de congruencia que debe existir entre las cuestiones impugnadas en el Recurso y la Resolución, se evidencia que la Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, no realizó pronunciamiento sobre el reclamo del sujeto pasivo respecto a la falta de valoración que habría realizado la Administración Tributaria de los descargos que presentó en el proceso sancionador, omitiendo pronunciamiento sobre dicha pretensión del sujeto pasivo que motivó en su petitorio.
- vii. Por lo anterior, se evidencia que la ARIT no emitió la Resolución de Recurso de Alzada de conformidad con los Artículos 198 y 211 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB) y el principio de congruencia que rige en el ámbito jurisdiccional y administrativo, según el cual, la autoridad que conoce el caso debe **resolver la controversia en atención a la pretensión de las partes, previniendo que no se dé lugar a la discrecionalidad de la autoridad administrativa**, por lo que se advierte la carencia de pronunciamiento sobre un punto reclamado del acto administrativo impugnado, toda vez que confirmó la sanción impuesta sin considerar el vicio de nulidad denunciado. En ese sentido, se advierte el estado de indefensión generado al



sujeto pasivo, por lo cual corresponde anular la Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013.

#### IV.3.2.2. De los vicios de nulidad de la Resolución Sancionatoria.

- i. En su Recurso Jerárquico el sujeto pasivo manifiesta la nulidad de la Resolución Sancionatoria impugnada por haber incumplido el procedimiento previsto por Ley, al no haber valorado ni compulsado la prueba de descargo aportada ante la notificación con el Auto Inicial de Sumario Contravencional; siendo evidente dicho extremo de la revisión a la Resolución Sancionatoria impugnada, que en su texto señala: "... el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido por el Art. 168 del Código Tributario..."; lo que es falso, debido a que como se puede corroborar de antecedentes, mediante memorial se plantearon descargos dentro de los 20 días otorgados para tal efecto.
- ii. Respecto a la prueba, se tiene que el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales define la misma como el "*Conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas*"; ahora en cuanto a la prueba documental, señala que "**Es la formada por los documentos que las partes tengan en su poder y que presenten en el juicio dentro del término procesal oportuno.**" (Manuel Ossorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 26ª Edición actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas, Editorial "Heliasta", Págs. 625-626).
- iii. Al respecto, la Doctrina enseña que el tema de la prueba ha sido tradicionalmente acaparado por la dogmática procesalista, civil y penal, bajo la idea de que la prueba es una institución propia del proceso y faltando éste no hay lugar para debatir acerca de la prueba. Sin embargo, es evidente que el proceso no es, ciertamente, el único contexto en el que surge la necesidad de establecer la verdad de circunstancias fácticas sobre la base de las informaciones y de los conocimientos disponibles en un momento determinado, **de modo que parece imposible encerrar el problema de la prueba en el limitado espacio del procedimiento judicial o administrativo** (el resaltado es nuestro) (Lic. Jesús José García Álvarez, Autor: María Rodríguez-Bereijo León, *La Prueba en Derecho Tributario, la Formación y preconstitución de la prueba*





en *Derecho Tributario*, Editorial Thomson - Aranzadizur Menor (Navarra), 2007, Pág. 316).

iv. Por su parte, el Numeral 7 del Artículo 68 de la Ley N° 2492 (CTB), establece que dentro de los derechos del sujeto pasivo, se encuentra el derecho **a formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución**; así también, el Numeral 6 del citado Artículo establece el derecho al debido proceso. Asimismo, el Parágrafo II, del Artículo 99 de la citada Ley, señala que la Resolución Determinativa que dicte la Administración debe contener como requisitos mínimos, entre otros, nombre del sujeto pasivo, **fundamentos de hecho y de derecho**; la ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales, viciará de nulidad la Resolución Determinativa (las negrillas son nuestras).

v. De la revisión de antecedentes, se tiene que el 31 de octubre de 2012, se notificó mediante cédula al sujeto pasivo con el Auto Inicial de Sumario Contravencional N° 25-0005998-12, al haberse evidenciado que no realizó el pago de la deuda tributaria declarada en la Declaración Jurada correspondiente al IVA del periodo mayo 2008, adecuando su conducta a la contravención Tributaria de Omisión de Pago; ante lo cual, el 14 de noviembre de 2012, mediante memorial el sujeto pasivo presentó descargos al Auto Inicial de Sumario Contravencional, en el cual indica que el periodo mayo 2008 del IVA, se encuentra acogido en la facilidad de pago con Resolución Administrativa N° 20-00040-2009, (fs. 12-13, 17 y 19-21 de antecedentes administrativos).

vi. Continuando con el análisis se advierte que el 29 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó al sujeto pasivo con la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, al haber incumplido la Resolución Administrativa N° 57/2009, en la cual se encuentra incluido el IVA, del periodo mayo 2008, según la Declaración Jurada con número de Orden 7031082129, adecuando su conducta a la Omisión de Pago, con la reducción del 80% del tributo omitido, expresado en UFV a la fecha de vencimiento; verificándose del texto de dicha Resolución que señala en el último párrafo de su parte considerativa que el contribuyente no presentó descargo alguno dentro del término establecido en el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB), así como tampoco realizó el pago total de la



sanción notificada en el Auto Inicial de Sumario Contravencional, por lo que corresponde proseguir con la emisión de la Resolución Sancionatoria. (fs. 32-35 de antecedentes administrativos).

vii. En ese contexto, es evidente que la Administración Tributaria no sólo omitió realizar pronunciamiento sobre los descargos presentados por el sujeto pasivo, sino que manifestó que no los presentó, aspecto contrario a la realidad de los hechos, puesto que dichos descargos fueron presentados oportunamente para su consideración, según lo establecido por el Artículo 168 de la Ley N° 2492 (CTB).

viii. Así, se reconoce que el debido proceso no se refiere únicamente a la aplicación del procedimiento establecido en la normativa tributaria, sino también a la fundamentación que deben contener los actos, entendiéndose la fundamentación como la relación de los hechos, pruebas y la normativa aplicable, siendo que al haber presentado mediante memorial -el sujeto pasivo-, descargos ante los cargos que se le formulaban, correspondía que la Administración realice un pronunciamiento sobre los mismos, en resguardo del derecho a la defensa del contribuyente.

ix. Por lo que la falta de valoración de las pruebas de descargo en la Resolución Sancionatoria impugnada incidió en la fundamentación de hecho y de derecho como requisito esencial, que debe contener la misma conforme establecen los Artículos 99, Parágrafo II de la Ley N° 2492 (CTB), siendo que la Resolución Sancionatoria **debe contener los fundamentos de hecho y de derecho, así como la relación y valoración de las pruebas de descargo**, por lo que se establece que la Administración Tributaria vulneró los señalados Artículos, que determinan como requisitos mínimos -entre otros- los fundamentos de hecho y derecho, cuya ausencia vicia de nulidad el acto administrativo, en este caso la Resolución Sancionatoria.

x. Por otra parte, corresponde indicar que al haberse evidenciado en párrafos precedentes, los vicios de nulidad denunciados por el recurrente, esta instancia jerárquica se ve imposibilitada de pronunciarse sobre los aspectos de fondo impugnados en el memorial de Recurso Jerárquico, toda vez que previamente la Administración Tributaria, debe subsanar los vicios procedimentales en los que incurrió.





xi. Consiguientemente, por todo lo expuesto se evidencia que la ARIT Santa Cruz no emitió la Resolución de Recurso de Alzada de conformidad con los Artículos 198 y 211 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), pero evidenciándose un vicio aún anterior, puesto que se verificó que la Administración Tributaria vulneró el Artículo 115, Parágrafo II, de la Constitución Política del Estado (CPE); así como los derechos reconocidos por el Artículo 68, Numerales 6 y 7 de la Ley N° 2492 (CTB) y lo dispuesto en el Artículo 99, Parágrafo II, de la misma Ley, por lo que, conforme con el Artículo 36 Parágrafo II de la Ley N° 2341 (LPA), aplicable en materia tributaria por mandato del Artículo 74 de la Ley N° 2492 (CTB), corresponde anular la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), inclusive, debiendo la Administración Tributaria, emitir una nueva Resolución, que contenga la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, cumpliendo los requisitos establecidos en el Parágrafo II del Artículo 99, de la Ley N° 2492 (CTB).

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, a la Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

### **POR TANTO:**

La Directora Ejecutiva de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designada mediante Resolución Suprema N° 07303, de 26 de marzo de 2012, en el marco de los Artículos 172, Numeral 8 de la Constitución Política del Estado y 141 del Decreto Supremo N° 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los Artículos 132, 139 Inciso b) y 144 de la Ley N° 2492 (CTB) y Ley N° 3092 (Título V del CTB),





**RESUELVE:**

**ANULAR** la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0255/2013, de 19 de abril de 2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Resolución Sancionatoria N° 18-00005359-12, de 27 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Distrital Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), inclusive, debiendo la Administración Tributaria, emitir una nueva Resolución, que contenga la valoración de los descargos presentados por el sujeto pasivo, cumpliendo los requisitos establecidos en el Parágrafo II del Artículo 99, de la Ley N° 2492 (CTB); sea conforme establece el Inciso c), Parágrafo I del Artículo 212 de la Ley N° 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**



  
**Dra. Julia Susana Ríos Laguna**  
Directora Ejecutiva General s.l.  
Autoridad General de Impugnación Tributaria

AMC/BBF-GJP/tp

17 de 17

  
**Quinoa**  
2013 Año Internacional  
el futuro sembrado  
hace miles de años

Justicia tributaria para vivir bien  
Jan mit'ayir jach'a kamani (Aymara)  
Mana tasaq kuraq kamachiq (Quechua)  
Mburuvisa tendodegua mbaeti  
oñomita mbaerepi Vae (Guarani)

Av. Víctor Sanjínéz N° 2705 esq. Méndez Arcos (Plaza España)  
Telfs./Fax: (2) 2412789 - 2412048 • www.ait.gob.bo • La Paz, Bolivia