



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

32

SALA PLENA

SENTENCIA: 8/2017
FECHA: Sucre, 12 de enero de 2017.
EXPEDIENTE: 741/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 49, subsanada a fs. 53, interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio representado por Juan Carlos Peral Chavez, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 00736/2013 emitida el 11 de junio de 2013 por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; la contestación de fs. 89 a 94, antecedentes del proceso.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Señala que el 10 de abril de 2012, fue notificado a su persona con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00026 con la que se comenzó un proceso de Fiscalización Parcial sobre el Impuesto del Valor Agregado IVA e Impuesto a las Transacciones IT por los periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, a objeto de verificar supuestas ventas de motocicletas no facturadas.

El 12 de noviembre de 2012, se emitió la Resolución Determinativa N° 17-01934-2012 con CITE: SIN/GDCBBA/DJCC/UTJ/RD/00428/2012, emitida por el Gerente Distrital de Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales, correspondiente a los periodos fiscales de enero, febrero y marzo de la gestión 2008, disponiéndose el total de la deuda tributaria como monto líquido y exigible en 608.386 UFV que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales.

Que la impugnación de dicha resolución no consideró los puntos apelados de su parte por lo que presentó el recurso jerárquico que fue resuelto en fecha 11 de junio de 2013 disponiendo confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0133/2013 de 15 de marzo de 2013, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-01934-2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señala que la Resolución Administrativa N° AGIT-RJ 0736/2013 de fecha 11 de junio de 2013, por la que se dispuso confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0133/2013, que mantiene firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-01934-2012, es injusta e inmotivada, toda vez que no se han considerado adecuadamente los puntos recurridos de su parte y tampoco se ha observado la existencia de

vicios procesales susceptibles de nulidad, motivo por el cual indica que todo acto administrativo necesariamente debe contener una fundamentación, la misma que de forma razonada y razonable de lugar a una decisión justa, estableciendo de manera adecuada tanto los hechos y antecedentes del caso, así como de los derechos correspondientes y en virtud de los cuales se considere la existencia o inexistencia de obligaciones tributarias.

Que en el proceso de determinación de oficio realizado por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, de la revisión del contenido de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 y mediante el cual se estableció un adeudo tributario en el IVA e IT por un total de 596.0126 UFV correspondientes a los periodos fiscales abril, mayo y junio de la gestión 2008, claramente se puede verificar que no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados o descritos detalladamente, como se ejemplifica en los cuadros que se tiene dentro la misma es así que en el acápite que lleva el subtítulo "Impuesto al Valor Agregado - IVA- Ley 843 DS 21530" en cuanto la determinación de ingresos omitidos por ventas no declaradas en la parte pertinente no indica si este es dado por motocicletas, bicicletas o repuestos de motocicletas simplemente de forma genérica expone señalando que *"como resultado de los procedimientos aplicados, se han determinado ingresos omitidos en los periodos enero, febrero y marzo de la gestión 2008, obtenidos en base a reportes por las Agencias Despachantes de Aduana, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente..."* también hace una simple referencia gráfica en cuanto a las diferencias que se dan entre el Libro de Ventas Vs. Declaraciones Juradas y diferencias encontradas entre el Libro de Compras Vs. Declaraciones Juradas y siendo este el procedimiento que la Administración siguió para determinar la deuda tributaria, indica que no debió ser dada de forma tan genérica y simplista, mínimo debió detallar:

- Cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización.
- Cuál fue el método empleado para efectuar la determinación de la deuda tributaria.
- Cuánto corresponde por ventas no facturadas.
- Cuánto corresponde por importaciones no declaradas.
- Cuánto por depuración de crédito fiscal.

Asimismo en el acápite "Impuestos a las Transacciones IT" se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en Impuesto al Valor Agregado seguido de una gráfica que establece el monto adeudado en dicho impuesto sin reflejar mayores consideraciones siendo que estos impuestos son distintos y se consignan por razones diferentes mismas que debieron ser expuestas en la Vista de Cargo y más aun se toma en cuenta que sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa conforme dispone el art. 96. I de la Ley 2492, Código Tributario.

Continúa señalando que la instancia jerárquica al igual que la Administración Tributaria no valoraron minuciosamente la observación en



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 741/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

cuanto la fundamentación de hecho y de derecho que se hizo a momento de emitir la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012, tampoco en dicho acto administrativo se plasmó en alguna de sus partes el trabajo realizado por los funcionarios fiscalizadores, y los diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, no fueron reflejados o descritos detalladamente para fundamentar los gráficos que consignan en la misma, por lo que consideran que la AT no habría dado cumplimiento a lo establecido por la propia Constitución Política del Estado en su art. 16. h), arts. 96 y 99. III de la Ley 2492; art. 4 de la Ley 2341, art. 68 de la Ley 2492, debiendo en ese sentido y bajo todas las consideraciones tanto en los hechos como en derecho declarar la nulidad en ambos actos administrativos hasta el vicio más antiguo.

Manifiesta que el recurso jerárquico impugnado es contradictorio con otras posiciones similares asumidas y no ha considerado la existencia de vicios de nulidad toda vez que no se realizó una valoración integral sobre el proceso por la Administración Tributaria, existiendo falta de fundamentación técnica y legal tanto de la Vista de Cargo como de la Resolución Determinativa, advirtiéndose que en esta no se ha establecido adecuadamente los hechos, actos, elementos, valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa conforme establece el art. 96 del Código Tributario, prácticamente la información que contiene es demasiada general, global no específica, cuantas motocicletas se habrían comprado y vendido, la marca, la cilindrada, los precios por clase de motocicletas y otras especificaciones, además se presume que las ventas se habrían realizado en el mismo periodo de compras aplicando de la forma más simplista la determinación de las supuestas ventas no facturadas por simple adición y sustracción aritmética sin efectuar un análisis más específico es más no se valoró que la AT investida por sus amplias facultades de investigación, fiscalización y control debe demostrar el acaecimiento del hecho imponible, es decir la efectiva transferencia de dominio del bien, en el caso presente de un bien que por su naturaleza es sujeto a registro público, en consecuencia no se valoró la omisión que realizó la AT de probar mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y su registro público de los supuestos bienes vendidos en las entidades correspondientes como son "La Dirección Departamental de Transito" y el "Registro Único Automotor", respectivamente.

Estos aspectos no considerados tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinación vician de nulidad todo el proceso efectuado por el Servicio de Impuestos Nacionales ya que no contienen en forma detallada y específica las bases para determinar el tributo omitido por concepto, detalle, tipo, cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia generales de los supuestos compradores, número de registro público, número de placa de circulación, en contraposición a lo establecido mediante el art. 96 del Código Tributario y el art. 18 del DS 27310 referido a los requisitos esenciales que debe tener la Vista de Cargo y que al no haber sido estos puestos en conocimiento de su persona lo sitúa en un estado de indefensión, para efectuar una adecuada defensa a las observaciones que formula el SIN, aspectos que vician de nulidad la resolución determinativa, puesto que carece de los requisitos formales establecidos en los arts. 99 de la Ley 2492 y 19 del DS 27310.

Cabe destacar, que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en procesos similares referidos a la venta de motocicletas, repuestos y otros accesorios, y sobre proceso de fiscalización y de determinación de oficio realizado por la Gerencia Distrital Cochabamba del SIN, ha dispuesto la nulidad de obrados, conforme evidencia en las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 588, 709, 710, 714, 943, 1416 y 1504.

Que dentro del proceso de determinación de oficio, la Gerencia Distrital Cochabamba ha procedido a la cuantificación global de la misma, sin establecer el respaldo legal de qué artículos ni qué incisos se habrían transgredido, no se ha establecido la cuantificación de la deuda tributaria discriminada por concepto por supuestos tributos omitidos al IVA e IT identificando específicamente cuando corresponde a: ventas no facturadas, importaciones no declaradas, depuración del crédito fiscal, facturas declaradas en periodos distintos al periodo correspondiente, diferencia entre el importe de compras declaradas y el importe de compra según factura, tampoco se establece por periodo esta situación, liquidándose de manera genérica el IVA e IT.

Que la resolución impugnada no ha observado que existe mala identificación de la base imponible en base cierta por cuanto los documentos base para establecer la misma no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados, que en el caso presente el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT han sido generados por la información de terceros, específicamente por las Agencias Despachantes de Aduana siendo estas Meta&CIA Ltda. Trans Oceánica SRL Asercomex SRL, Adelsur SRL, que han identificado a su persona como titular e importador de la mercancía y que conforme a ellos se tomó como base y justificativo del hecho generador las Declaraciones Únicas de Importación DIU's por motocicletas, con lo cual se determinó las supuestas ventas no facturadas.

Que por otra parte conforme el art. 66. 1 y 100 de la Ley 2492, confieren a la AT amplias facultades con el fin de verificar la verdad de los hechos e identificar correctamente el hecho generador siendo este un elemento importante que conforme el art. 16 del mismo cuerpo legal, es base para configurar el tributo exigible y conocer el origen de la obligación tributaria todo aquello con el objeto de demostrar fácticamente los resultados de la determinación que si bien el mismo puede ser obtenido de terceras personas como ocurre en el presente caso la Administración debe hacerlo con miras de obtener, prueba e información que permita demostrar a través de los elementos dados por ley, el hecho generador que sin embargo, ahora no se cumple, toda vez, que tal determinación conforme se evidencia de los antecedentes administrativos del presente caso no se dio, pues se obtuvo información para probaren líneas anteriores no son documentos que demuestren el nacimiento del hecho generador tanto en el IVA como en el IT por lo que la AT en el presente caso no debió tomar en cuenta las declaraciones de Importaciones sino las facturas que hacen evidente la transferencia de dominio de la mercancía (motocicletas) lo cual según normativa señalada habría dado a conocer de forma indubitable los hechos generadores del tributo.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 741/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

I.3. Petitorio.

Concluye solicitando se declare probada la demanda y se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 y se deje sin efecto la Resolución Determinativa N° 17-01934-2012 y se establezca la inexistencia de las obligaciones impositivas al IVA e IT, o en su caso se disponga la nulidad de obrados, hasta el vicio más antiguo.

II. De la contestación a la demanda.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda, señalando que si bien la resolución jerárquica está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, le corresponde remarcar y precisar lo siguiente:

Que el 10 de abril de 2012, la Administración Tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con la Orden de Verificación N° 0012OFE00026 y Requerimiento N° 00109406, mediante el cual solicitó la presentación de documentación del periodo abril, mayo y junio de 2008, y según el Acta de Recepción de Documentos de 2 de mayo de 2012, se presentó los siguientes documentos: Anillado con Libros de Ventas y Compras IVA, Archivador de palanca c/ facturas de ventas, Archivador de palanca c/ facturas de compra DUIS y DDJJ y Certificado de dosificación. Asimismo, se tiene que la Administración Tributaria, mediante cartas CITE: SIN/GNF/ DNIF/NOT/0324/2012 y CITE: SIN/GNF/DNIF/NIT/0559/2012 de 8 de marzo y 16 de abril de 2012 respectivamente, solicitó a la Aduana Nacional la remisión de reportes electrónicos de forma impresa con firmas y sellos respectivas que hagan prueba de las importaciones realizadas por los contribuyentes con fiscalizaciones en curso, siendo respondido dicho requerimiento con carta GNSGC-DASSC-293/2012 de 3 de mayo de 2012, adjuntando la información solicitada en medio impreso. A partir de ésta información, se tiene que la Administración Tributaria para respaldar sus observaciones elaboró el Papel de Trabajo "Determinación margen de Utilidad", con el cual determinó el margen de utilidad utilizando como fuentes los Estados Financieros de la Gestión 2008, de la siguiente manera: total de ventas menos el costo de ventas igual a la utilidad bruta en ventas (512.908-505.988=6.920), todo ello expuesto en el Estado de Resultados, con esta utilidad posteriormente, elaboró los Papeles de Trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importadas", "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Bicycletas Importadas" y "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios Motocicletas Importadas", en los cuales transcribe los importes de DIF, GA pagado, ICE pagado, IVA pagado, de cada una de las pólizas de Importación informadas por la Aduana Nacional y respaldadas con las copias legalizadas de las DUIS tramitadas, determinando los Ingresos omitidos de la siguiente manera: el Costo Total de Importación se calcula mediante la suma del valor CIF mas el GA e ICE efectivamente pagado; a este Costo Total de Importación, adiciona el porcentaje de Utilidad determinando en Papel de Trabajo anterior, a este importe suma el IVA efectivamente pagado y determina el total de los ingresos por importaciones no declaradas.

Continuando con el análisis, se tiene que el Papel de Trabajo "Cuadro Resumen de Ingresos Omitidos por Producto y Periodo", muestra los ingresos determinados mensualmente en los Papeles de Trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importada", "Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por Bicicletas Importadas" y "Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios Motocicletas Importadas", aclara que en el mismo se registra los ingresos por la gestión 2008, determinando un total de Bs.12.713.742,03 por ingresos omitidos en la venta de motocicletas, bicicletas y accesorios durante la gestión 2008. Finalmente, en función a las ventas declaradas por el contribuyente durante la gestión 2008, se realizó el Papel de Trabajo "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos", en el cual se distribuye mensualmente los Bs.12.713.742,03 como ingresos omitidos de la gestión 2008.

Posteriormente, emite la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012, de 22 de agosto de 2012, en función de los procedimientos expuestos en sus Papeles de Trabajo, refiriendo que la deuda tributaria se origina en los conceptos de IVA e IT, determinándose ingresos omitidos en los periodos de abril, mayo y junio de la gestión 2008, con el detalle de ingresos omitidos por ventas no declaradas, diferencias Libro de Ventas Vs. DDJJ y diferencias de Libro de Compras Vs. DDJJ y diferencias de Libro de Compras Vs. DDJJ; así como el incumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente que originó la emisión de tres Actas por Contravenciones Tributarias Nos. 0044631, 0044632 y 0044633. Asimismo, a partir de los antecedentes administrativos, se tiene que la Administración Tributaria contaba a momento de establecer el precio de venta con la información de los Estados Financieros de la gestión 2008, mismo que fue entregado por el contribuyente al Banco Sol según se evidencia el sello de recepción por esta entidad financiera, con el cual cálculo el porcentaje del margen de utilidad, sin embargo, es necesario señalar que de la revisión de los papeles de trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas importadas" y "Cuadro de determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios Importados", tomando como dato inicial los importes consignados en las Declaraciones Únicas de Importación, es decir las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a la cual añadió el importe correspondiente al IVA, GA e ICE cancelados por la Importación de cada uno de los productos, a esta sumatoria añadió el margen de utilidad (1%) establecido del Estado de Resultados presentado por el sujeto pasivo, considerando a dicho importe ingreso omitido por el sujeto pasivo.

Por otro lado se advierte que para la distribución proporcional de los ingresos no declarados, la Administración Tributaria, en papel de trabajo "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos", en base a los Ingresos Declarados en el Formulario 200, presentados en la Gestión 2008 por el contribuyente, estableció el porcentaje que representa el ingreso mensual con relación al total anual y multiplicó dicho porcentaje por el total del ingreso omitido, que estableció a partir del importe de la DUI, más los impuestos de importación y margen de utilidad, lo que denota que la Administración Tributaria aplicando un índice que se origina en los ingresos declarados en el formulario 200, estableció la cuantía del ingreso mensual respecto de total de ingresos omitidos determinados, y



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 741/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

finalmente, se observa que la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 17-01934-12.

Continua señalando que la Administración Tributaria, requirió al Sujeto Pasivo la presentación de documentación contable y específica, y sin perjuicio de la presentación, efectuó requerimientos a la Aduana Nacional de información, por lo que el sujeto activo contaba con los documentos e información suficiente que le permitiría conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y poder determinar la base imponible para el IVA y el IT del periodo abril, mayo y junio de 2008 sobre base cierta.

Con relación a los vicios en la Determinación, se advierte que Wilfredo Chuana Apio, en su Recurso Jerárquico, sostiene que la Resolución Determinativa, solo expone el "Cuadro de Determinación de Impuesto Omitido IVA e IT", más el cuadro de Liquidación de la Deuda Tributaria, sin embargo no se encuentran expuestos los siguientes: "Cuadro de Determinación de Margen de utilidad", "Cuadros de Determinación de ingresos Omitidos", "Cuadro de Distribución Proporcional de Ingresos Omitidos"; lo que manifiesta que viola el derecho al debido proceso y el art. 99 de la Ley N° 2492 (CTB), al cumplir el requisito mínimo de contener las especificaciones sobre la Deuda Tributaria y los fundamentos de hecho y de derecho, y al no exponer con claridad el origen de la Base Imponible; a ello agrega que es obligación de la Administración Tributaria informar al Contribuyente de forma clara e inequívoca el origen de los reparos emitidos, así como la debida fundamentación de hecho y derecho con el objetivo de garantizar el debido proceso y principio de legalidad contemplado en los arts. 115 y 117 de la Constitución Política del Estado. Que el art. 99. II de la Ley 2492 (CTB) establece que la Resolución Determinativa, debe tener como requisitos -entre otros- especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta la fundamentación, determinando que la ausencia de algunos de los requisitos mínimos viciará de nulidad del Acto Administrativo.

Por su parte, el Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), en su art. 19 dispone que la Resolución Determinativa debe consignar los requisitos mínimos establecidos en el art. 99 de la Ley 2492 (CTB) y aclara que las especificaciones sobre la deuda tributaria se refieren al origen, concepto y determinación del adeudado tributario calculado de acuerdo al art. 47 de la citada ley.

De la compulsas de antecedentes administrativos se tiene que como resultado del proceso de determinación iniciado con la notificación personal de la Orden de Verificación 0012OFE00026 y Requerimiento N° 00109406, por los periodos de abril, mayo y junio de 2008, e información recabada en cumplimiento de las amplias facultades otorgadas en los arts. 66 y 100 de la Ley 2492 (CTB), de la Aduana Nacional y Agencias Despachantes de Aduana, la Administración Tributaria emitió y notificó mediante cédula el 29 de agosto de 2012, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012, de cuya revisión se establece que sobre base cierta determinó ingreso omitidos para el IVA, ingresos omitidos "obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de

Bolivia y las copias legalizadas de las Declaraciones Únicas de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduanas, información mediante la cual se identificaron importaciones no declaradas por el contribuyente, que se traducen en ventas no facturadas"; diferencias de consignación de importes de compras en la Declaración Jurada de junio de 2008; de la misma manera para el IT determinó ingresos omitidos, por importaciones no declaradas que se traducen a ventas no facturadas, las que se obtuvieron en la verificación de los reportes remitidos de la Aduana y las copias de las DUI remitidas por las Agencias Despachantes de Aduana; en consecuencia establece un tributo omitido por IVA de Bs.859.619.- y por IT Bs.197.040.-

Así también, indica que dicha Vista de Cargo detalla y fundamenta las causas por las cuales se emitieron las Actas por Contravenciones Tributarias N° 44631, 44632 y 44633, donde expone la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, por un importe de Bs.1.057.191.- equivalente a 596.126 UFV que comprende el tributo Omitido, Intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multas por incumplimiento a los Deberes Formales; y siendo que la Vista de Cargo sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa conforme lo establece del art. I 96 de la Ley 2492 (CTB), de la revisión de la citada Resolución, se advierte que la Resolución Determinativa N° 17-01934-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012, señala específicamente los procedimientos desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de determinación de IVA e IT, aclarando que los ingresos determinados no declarados fueron producto de la importación de Motocicletas, Bicicletas y Accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado la totalidad de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente; además de identificar diferencias entre las compras según facturas y las declaradas del periodo de junio de 2008.

En ese contexto, resulta evidente que Resolución Determinativa contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; por lo que dicho acto no se encuentra viciado de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 99 de la Ley 2492 (CTB); en ese entendido, corresponde confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Cochabamba, en consecuencia firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-01934-12 de 12 de noviembre de 2012 emitida por la Gerencia Distrital Cochabamba del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) en contra de Wilfredo Cahuana Apio.

II. 2 PETITORIO.

En mérito a los antecedentes y fundamentos anotados precedentemente, solicito a sus probidades declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 de 11 de junio de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 741/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

- El 10 de abril de 2012, se notificó a Wilfredo Cahuana Apio con la Orden de Fiscalización N° 0012OFE00026 con lo que se comenzó un proceso de Fiscalización Parcial sobre el Impuesto del Valor Agregado IVA e Impuesto a las Transacciones IT por periodos fiscales de abril, mayo y junio de 2008, a objeto de verificar supuestas ventas de motocicletas no facturadas.
- El 13 de julio de 2012, la Administración Tributaria emite las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al procedimiento de determinación N° 44631, 44632 y 44633, por el incumplimiento a la emisión de facturas cumpliendo con los formatos, información y demás aspectos técnicos establecidos en norma específica, sancionando cada una multa de Bs. 100 UFV.
- El 22 de agosto de 2012, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE:SIN/GDC/DF/FE/INF/02794/2012, que señala que respecto al IVA e IT se determinó ingresos omitidos en los periodos abril, mayo y junio de 2008 obtenidos en base al reporte proporcionado por la Aduana Nacional de Bolivia y las copias legalizadas de la Declaraciones de Importación presentadas por las Agencias Despachantes de Aduana, de donde determinó importaciones no declaradas, que se tradujeron en ventas no facturadas, notificándose al contribuyente con la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 que establece una deuda tributaria de Bs. 1.057.191.- equivalente a 596.126 UFV que comprende Tributo Omitido, Intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multa por Incumplimiento de Deberes Formales.
- El 27 de noviembre de 2012, la Administración Tributaria notificó mediante cédula a Wilfredo Cahuana Apio la Resolución Determinativa N° 17-01934-12, la que determina sobre base cierta que realizó importaciones de motocicletas, bicicletas y accesorios conforme a Declaraciones Únicas de Importación y no declaró la totalidad de las mismas, además verifica diferencias entre la compras según facturas y las compras declaradas en los periodos abril, mayo y junio de 2008, determinando una deuda tributaria de 608.386 UFV equivalente a Bs. 1.089.370.
- Notificado Wilfredo Cahuana Apio con dicha resolución presentó el recurso de alzada, el mismo que fue resuelto mediante Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 de 15 de marzo de 2013, que determinó confirmar la Resolución Determinativa N° 17-01934-12 de 12 de noviembre, emitida por la Gerencia Distrital de Cochabamba del SIN, conforme el art. 212. b) de la Ley 3092.
- Que ante dicho fallo el sujeto pasivo, presentó recurso jerárquico, que fue resuelto por la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0736/2013 de 11 de junio de 2013, que determinó confirmar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0133/2013 de 15 de marzo, en

consecuencia mantener firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-01934-12 en contra de Wilfredo Cahuana Apio.

- En el curso del presente proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil y concluido el trámite se decretó autos para Sentencia.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que el motivo de la litis en el presente proceso, se origina en:

1. Determinar si la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, no plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios de la Administración Tributaria, careciendo de fundamentación de hecho y de derecho.
2. Si existió mala identificación de la base imponible sobre base cierta.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1.- Respecto a *“Si la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, no se plasma el trabajo de campo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial, que si bien se realizó diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT, sobre base cierta, sin embargo, los mismos no fueron reflejados en la Vista de Cargo ni muestran el procedimiento seguido para el cálculo de la deuda tributaria, incumpléndose los arts. 68, 96 y 99 del Código Tributario, 115 y 119 de la Constitución Política del Estado y 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo”*; sobre el particular en el presente caso se hace necesario revisar los requisitos y causales de nulidad de la Vista de Cargo, con ese objetivo se tiene que el art. 96 del Código Tributario señala: *“I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado. II. En Contrabando, el Acta de Intervención que fundamente la Resolución Determinativa, contendrá la relación circunstanciada de los hechos, actos, mercancías, elementos, valoración y liquidación, emergentes del operativo aduanero correspondiente y dispondrá la monetización inmediata de las mercancías decomisadas, cuyo procedimiento será establecido mediante Decreto Supremo. III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o el Acta de Intervención, según corresponda”*, de tal forma que son requisitos indispensables de una Vista de Cargo, los hechos, actos, datos, elementos

y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa y por otro lado, la ausencia de cualquiera de los requisitos señalados en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo y los requisitos indispensables de la Vista de Cargo al tratarse de sanciones vinculadas al procedimiento de determinación se encuentran el art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07 (vigente al momento de la fiscalización) que establece que: “...La Vista de Cargo contendrá como mínimo, la siguiente información: a. Número de la Vista de Cargo. b. Lugar y fecha de emisión. c. Nombre o razón social del sujeto pasivo; d. Número de identificación tributaria (cuando se encuentre inscrito). e. Número de Orden de Fiscalización o Verificación. f. Alcance del proceso de determinación (impuesto, periodo, elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación). g. Liquidación previa de la deuda tributaria... h. Norma específica infringida que respalda la liquidación previa de la deuda tributaria. i. actos u omisiones atribuidas al presunto autor (sujeto pasivo y/o representante legal), que refieren indicios sobre la comisión de una contravención...j. Plazo y lugar para la presentación de descargos, respecto a la liquidación previa de la deuda tributaria y la calificación de la conducta. k. Firma y sello del Gerente Distrital, GRACO o Sectorial y del Jefe del Departamento de Fiscalización”, precisamente el inciso que interesa es el f. del art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07, puesto que éste determina que el alcance del proceso de determinación deberá contener: el impuesto, el periodo, los elementos y/o hechos que abarcan la Orden de Fiscalización o Verificación, que no son más que los fundamentos de hecho de una resolución administrativa o judicial, entendiéndose por fundamento de hecho, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado al juez o autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad; por su parte el art. 18 del DS 27310 correspondiente al Reglamento del Código Tributario, detalla en 8 incisos el contenido esencial de una vista de cargo y en su inc. g) establece que deberá contener el acto u omisión que se atribuye al presunto autor, así como la calificación de la sanción.

Respecto al contenido de las Resoluciones Determinativas, el art. 99 del citado CTb, establece que debe contener las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho, la calificación de la conducta y la sanción; por su parte, el art. 19 del citado DS 27310, desarrolla la frase “especificaciones sobre la deuda tributaria” y claramente determina que las mismas se refieren al origen, concepto y determinación del adeudo tributario calculado.

En el presente caso de una revisión de la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012, se evidencia que esta no tiene las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y solo se limita fijar dos cuadros los siguiente:

Impuesto al Valor Agregado-IVA (Ley 843, D.S. 21530)	
DETALLE	IMPORTE
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas	2.043.128,13
Diferencias Libro de Compras Vs. DDJJ	14.054,54
TOTAL	2.057.182,67

Impuesto a las Transacciones-IT (Ley 843, D.S. 21532)	
DETALLE	IMPORTE
Ingresos Omitidos x Ventas no Declaradas	2.043.128,13
TOTAL	2.043.128,13

Se debe acotar a lo ya razonado, que la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria, reconoce que la Vista de Cargo no tiene los procedimientos desarrollados en la fiscalización por ello en el memorial de contestación señala: *“Siendo que la Vista de Cargo sirve para la fundamentación de la Resolución determinativa conforme lo establece el Parágrafo I del art. 96 de la Ley N° 2492 (CTB), de la revisión de la citada Resolución, se advierte que la Resolución Determinativa N° 17-01934-12, notificada mediante cédula el 27 de octubre de 2012, señala específicamente los procedimientos desarrollados en la fiscalización **y adicionalmente añade un cuadro de determinación del IVA e IT**, aclara que los ingresos determinados no declarados fueron producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y no ha declarado el total de las ventas, mismas que fueron distribuidas en función a los ingresos declarados por el contribuyente...”*.

En conclusión, la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 de 22 de agosto de 2012 no contiene, las razones y la explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que han llevado a la autoridad administrativa, a la convicción de que los hechos que sustentan la pretensión se han verificado o no en la realidad, es decir no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestran los ingresos no declarados y el procedimiento de cálculo recién fue incorporado posteriormente en la Resolución Determinativa, infringiendo el art. 96.II y III del Código Tributario e inciso f. del art. 18 numeral 2) de la RND 10-0037-07

2.- Respecto a determinar si existió mala identificación de la base imponible sobre base cierta, siendo que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT en el presente caso se hubiese generado por la información de terceros; sobre el particular conforme a la normativa administrativa tributaria vigente y desarrollando lo establecido en el art. 43 de la Ley 2492, la determinación de la base imponible se establece bajo los siguientes métodos: 1) **Sobre base cierta**, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo; y 2) **Sobre base presunta**,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación cuando concorra alguna de las circunstancias reguladas en el artículo siguiente. De tal forma que la determinación tributaria sobre base cierta se da cuando el contribuyente cuenta con la documentación necesaria para determinar el tributo exigible, esto es con documentos que permitan a la Administración Tributaria conocer en forma directa y cierta el hecho generador de la obligación tributaria y la determinación tributaria sobre base presunta, cuando no se ha podido obtener la información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración Tributaria a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

En el caso de autos, conforme se tiene de los antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación para realizar la fiscalización y que fue presentada por el contribuyente y además igualmente requirió documentación a la Aduana Nacional de Bolivia la remisión de reportes electrónicos en forma impresa, por lo que la Administración Tributaria contó con la documentación necesaria para poder determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

Asimismo la entidad demandante se limita a mencionar sin mayor fundamento que la resolución del recurso jerárquico es contradictoria con otras posiciones similares, sin hacer mención a que casos corresponden en específico, por lo que este Tribunal no puede suplir la falta de carga probatoria a la que está obligado el demandante.

V. 2. CONCLUSIONES.

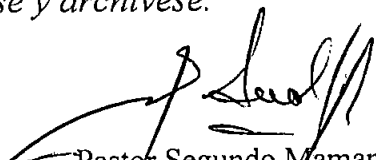
Del análisis precedente, este Tribunal de Justicia concluye que de acuerdo al marco normativo y de la relación de antecedentes administrativos descritos, que la administración tributaria debe pronunciar sus decisiones con base a los principios de verdad material y en resguardo del derecho al debido proceso en sus elementos constitutivos defensa, y motivación y fundamentación de sus decisiones o actuaciones procesales, como única forma de resguardar el valor justicia que todo procesamiento que genera una sanción exige.

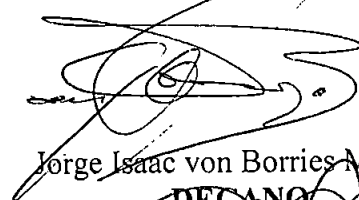
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución contenida en los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 40 a 49, subsanada a fs. 53 interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y en consecuencia se anulan obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo N° SIN/GDC/DF/FE/VC/00347/2012 debiendo la Administrativa Tributaria emitir una nueva.


No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

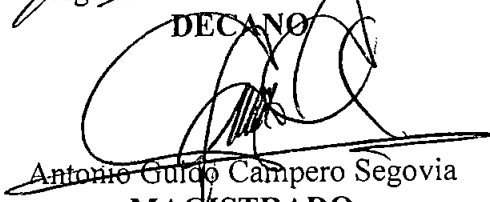
Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

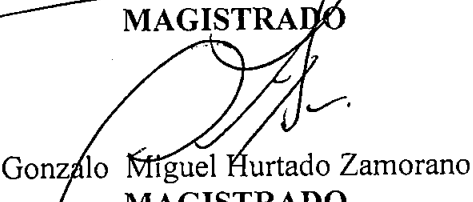
Regístrese, notifíquese y archívese.

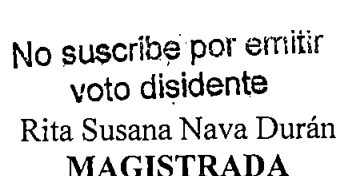

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE



Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

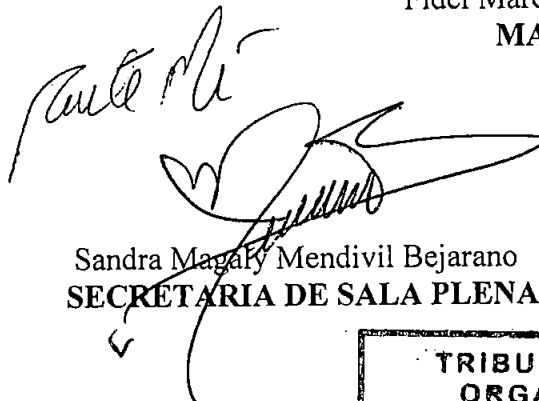

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO


Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

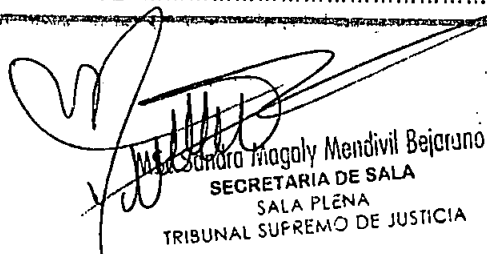

No suscribe por emitir voto disidente
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


D/ S/ D/ F/ D/ F/ E
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

me adhiero a la disidencia
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 N° ...	8 FECHA 12 de enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017	
Dra. Rita S. Nava Durán; Dra. Maritza Suntura J.	
Dra. Norka N. Mercado G.; Dr. Fidel M. Tordoya Rivas	
VOTO DISIDENTE:	


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