



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

SALA PLENA

37

SENTENCIA: 9/2017
FECHA: Sucre, 12 de enero de 2017.
EXPEDIENTE: 743/2013.
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. 39 a 48 mediante la cual Wilfredo Cahuana Apio representado legalmente por Juan Carlos Peralta Chávez impugna la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0738/2013 pronunciada el 11 de junio por la Autoridad de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 54 a 58, réplica de fs. 82 a 85, dúplica de fs. 89, los antecedentes del proceso y de la emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Wilfredo Cahuana Apio representado legalmente por Juan Carlos Peralta Chávez, interpone demanda contenciosa administrativa señalando que tanto en el recurso de alzada como en el jerárquico, se observó la existencia de vicios procesales susceptibles de nulidad que no fueron oportunamente considerados, y manifiesta que las razones de hecho y de derecho que fundamentan una determinada decisión son conocidas por los contribuyentes a través de los datos contenidos en los actos administrativos tributarios, con la finalidad de realizar los reparos correspondientes en la etapa de descargos y ejercer el derecho a la defensa en el marco del debido proceso; sin embargo, lo relativo al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones por un total de 1.668.831 UFV correspondiente a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de la gestión 2008 no plasma el trabajo realizado por los funcionarios a cargo del procedimiento de fiscalización parcial .

I.1 Antecedentes de derecho de la demanda.

Que si bien se realizaron diferentes procedimientos para establecer la base imponible del IVA e IT sobre base cierta, los mismos no fueron reflejados o descritos detalladamente, ya que la determinación de ingresos omitidos por ventas no declaradas, en la parte pertinente no especifica si es por motocicletas, bicicletas o repuestos, sino que hace una simple referencia genérica de tales aspectos y de la misma manera hace una simple referencia gráfica de las diferencias entre el Libro de Ventas y el de Declaraciones Juradas, dejando de especificar cuál fue el procedimiento que se siguió para efectuar el trabajo de fiscalización, el método empleado para efectuar la determinación de la deuda tributaria, cuanto corresponde por ventas no facturadas, por importaciones no declaradas y por depuración del crédito fiscal.

Manifiesta que en el acápite relativo al Impuesto a las Transacciones, se reitera el mismo texto que se utilizó para establecer el tributo omitido en el Impuesto al Valor Agregado, seguido de una gráfica que refleja el monto adeudado sin efectuar mayores consideraciones, aun tratándose de impuestos distintos que fueron consignados por razones distintas que debieron ser expuestas en la Vista de Cargo, más aun si se toma en cuenta que sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa, conforme dispone el art. 96 parágrafo I de la Ley 2492.

Que la Vista de Cargo no estableció claramente los hechos, actos, elementos y valoraciones que sirvan de fundamento para la Resolución Determinativa, conforme establece el art. 96 del Código Tributario; además de no haber valorado la omisión en que incurrió la Administración Tributaria en cuanto al hecho de probar mediante documentación fehaciente la efectiva transferencia de dominio y el registro público de los supuestos bienes vendidos, en las entidades correspondientes como son la Dirección Departamental de Tránsito y el Registro Único Automotor, aspectos que no son considerados en la Vista de Cargo ni Resolución Determinativa, viciando así todo el proceso efectuado por el Servicio de Impuestos Nacionales, al no contener el detalle específico de las bases que determinan el tributo omitido.

Que, no fueron valorados los vicios de nulidad de la Resolución Determinativa ya que ésta no especifica en forma detallada las bases para determinar el tributo omitido, concepto, detalles, tipo, cilindrada, marca, cantidad, documento de transferencia, generales de los impuestos compradores, número de registro público, número de placa de circulación, y demás detalles que no fueron especificados, lo cual a decir de la parte actora, implica un estado de indefensión, viciando de nulidad la Resolución Determinativa, motivo por el cual debió declararse la nulidad de ambos actuados.

Refiere que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada en el caso de autos, es contradictoria con otras posiciones similares, puesto que no realizó una valoración integral sobre el proceso realizado por la Administración Tributaria, ya que el mismo está viciado de nulidad por falta de fundamentación técnica y legal, tanto de la Vista de Cargo como de la Resolución Determinativa, al carecer de los requisitos formales establecidos en los arts. 99 e la Ley 2492 y 19 del D.S. 27310, y destaca que en casos similares la Autoridad General de Impugnación Tributaria dispuso la nulidad de obrados.

Que por otra parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada en el caso de autos, no observó la mala identificación de la base imponible sobre base cierta, ya que los documentos destinados a establecer este extremo, no configuran el hecho generador de los tributos supuestamente adeudados, sino que el nacimiento del hecho generador en el IVA e IT se dio por la información de terceros que en el presente caso son las Agencias Despachantes de Aduana, las cuales identificaron al demandante como titular e importador de la mercancía, tomando como base y justificativo del hecho generador, las Declaraciones Únicas de Importación DUI's por motocicletas, con lo cual se habrían determinado las supuestas ventas no



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 743/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

facturadas, sin tomar en cuenta que no constituyen documentos que de forma directa e indubitable permitan establecer el hecho generado, por cuanto la determinación de la base imponible es errónea al no configurar el hecho generador del impuesto correspondiente.

Que el nacimiento del hecho imponible se produjo mediante una cuantificación global, sin establecer de donde emergen las observaciones realizadas y, menos aún, los montos, además de carecer de respaldo legal, dejando también de establecer la situación por período, liquidándose de manera genérica lo relativo a ambos impuestos, incumpliendo así lo dispuesto por el art. 96 del Código Tributario al viciar de nulidad dicha actuación.

Indica que fue limitado el derecho a la defensa del interesado, al no establecer con precisión el ordenamiento jurídico transgredido, lo cual impidió la realización de una adecuada fundamentación, por no contar con los cargos respaldados y la cuantía correspondiente; aspectos estos que vician de nulidad el proceso de determinación, motivando la nulidad de obrados hasta que la Vista de Cargo establezca de manera correcta y adecuada el origen de las obligaciones tributarias.

I.3. Petitorio.

En función a lo anotado precedentemente, solicita se declare probada la demanda disponiendo la revocatoria total de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0738/2013 y la Resolución Determinativa 17-01936-2012 de 12 de noviembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

II.1. Corrida en traslado la demanda, se apersonó Daney David Valdivia Coria en representación legal de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), quien contestó negativamente la demanda, señalando lo siguiente:

Sobre el primer aspecto al que hace referencia la demanda, relativos a los vicios en la determinación que acusa la parte actora, manifiesta que la Administración Tributaria emitió y notificó la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012, estableciendo que sobre base cierta determinó ingresos omitidos para el IVA, que fueron 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 las Declaraciones Juradas de octubre y noviembre de 2008 y error de registro del saldo a favor de la declaración jurada del período septiembre 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 de la verificación de los reportes remitidos de la Aduana Nacional y las copias de las DUI remitidas por las Agencias Despachantes de Aduana, estableciendo un tributo omitido por IVA de bs. 2.407.924 y por IT Bs. 551.631.

Que la Vista de Cargo expone la liquidación previa de la deuda tributaria por los periodos fiscalizados, por un importe de Bs. 2.959.555 equivalente a 1.668.831 UFV que comprende el tributo omitido, intereses sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a los deberes formales, otorgando un plazo de 30 días para que el contribuyente formule sus descargos y presente pruebas.

Refiere que si bien la Vista de Cargo sirve de base para la fundamentación de la Resolución Determinativa, conforme establece el parágrafo I del art. 96 de la Ley 2492, la Resolución Determinativa 17-01936-12 a diferencia de lo señalado en la Vista de Cargo antes citada, incorpora procedimiento desarrollados en la fiscalización y adicionalmente añade un cuadro de Determinación de IVA e IT y aclara que los ingresos determinados no declarados fue producto de la importación de motocicletas, bicicletas y accesorios, de acuerdo a Declaraciones Únicas de Importación y, que no declaró la totalidad de ventas, mismas que fueron distribuidas en función a lo ingresos declarados por el contribuyente. Señala que la Resolución Determinativa contiene los fundamentos de hecho que dan lugar al reparo y sustentan la decisión de la Administración Tributaria, por lo que dicho acto no se encuentra viciado de nulidad conforme previene el art. 99 de la Ley 2492.

Con relación al segundo aspecto al que hace referencia la demanda, manifiesta que cuando esa entidad evidenció la existencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo o en la Resolución Determinativa dispuso la nulidad correspondiente; pero que, sin embargo, en el caso de autos, las supuestas nulidades acusadas por el ahora demandante no son evidentes pues se verificó que tanto la Vista de Cargo como la resolución Determinativa cumplen los requisitos exigidos por la norma tributaria, por lo que ese argumento carecería de argumento legal.

Con relación al tercer fundamento de la demanda, hace referencia a la doctrina para señalar que la determinación de la deuda tributaria puede efectuarse sobre base cierta, cuando la Administración Tributaria dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa la existencia de la obligación tributaria sustancial, es decir, cuando dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto hecho, no solo en cuanto su efectividad, sino también a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él y, en ese contexto, refiere que el 10 de abril de 2012 la Administración Tributaria notificó personalmente al sujeto pasivo con la Orden de Verificación 0012OFE00028 y Requerimiento 00109408, mediante el cual solicito la presentación de la documentación de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 y que una vez efectuado el trabajo de campo y los papeles de trabajo respectivos, el SIN emitió la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00324/2012 en función de los procedimientos expuestos en sus Papeles de Trabajo, refiriendo que la deuda tributaria se origina en el IVA e IT, determinándose ingresos omitidos en los periodos octubre, noviembre y diciembre de 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, así como el incumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente, que originó la emisión del Acta por Contravenciones Tributarias 0044634.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 743/2013. Contencioso Administrativo.- Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Que al momento de establecer el precio de venta, la Administración Tributaria contaba con la información de los estados financieros de la gestión 2008, que fueron entregados por el contribuyente al Banco Sol y sirvieron para el cálculo del porcentaje del margen de utilidad.

Que de acuerdo a los papeles de trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Motocicletas Importadas", "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Bicicletas Importadas" y "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos por Accesorios Importados", se tomó como dato inicial los importes consignados en las Declaraciones Únicas de Importación, es decir, las importaciones efectuadas por el sujeto pasivo, a las cuales 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.

Manifiesta que para la distribución proporcional de los ingresos no declarados, en el Papel de Trabajo "Cuadro de Determinación de Ingresos Omitidos", la Administración Tributaria en base a los Ingresos Declarados en el Formulario 200 presentado por el contribuyente en la gestión 2008, 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, más no estableció con certeza los importes percibidos mensualmente por el sujeto pasivo, por la venta de los productos importados y, de esa manera, la Administración Tributaria emitió posteriormente la Resolución Determinativa 17-01936-12, requiriendo al sujeto pasivo la presentación de la documentación contable y específica requerida DDJJ del IVA, DDTT el IT, Libro de Ventas IVA, Libro de Compras IVA, Formulario de Habilitación de Notas Fiscales y Pólizas de Importación, efectuando también requerimiento de información a la Aduana Nacional. En función a lo expuesto, señala que la Administración Tributaria contaba con los documentos e información suficiente para conocer la forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo y estuvo en condiciones de determinar la base imponible para el IVA e IT de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2008 sobre base cierta.

Indica que si bien los prendimientos aplicados para establecer el ingreso omitido y la distribución de ingresos mensuales, ponen de manifiesto que la Administración Tributaria utilizó porcentajes en la prorrata del ingreso mensual, estableciendo un ingreso mensual que no dio certidumbre respecto del importe mensual determinado, la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no implicó indefensión alguna para el contribuyente, o vulneración alguna de derechos, toda vez que la Administración Tributaria no prescindió de la información presentada por el mismo.

II.2. Petitorio.

Por los fundamentos expuestos, solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por Juan Carlos Peralta Chávez en representación de Wilfredo Cahuana Apio.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

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

De fs. 1 a 4 del cuaderno de antecedentes administrativos, cursa la Resolución Determinativa 17-01936-12 que resuelve determinar de oficio las obligaciones impositivas del por los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre de 2008 en la suma de 1.700.845.- UFV's , equivalentes a Bs. 3.045.516, calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago y sancionándolo con una multa igual al 100% del tributo omitido.

De fs. 7 a 11 cursa la Interposición del Recurso de Alzada por Wilfredo Cahuana Apio, que en lo principal observa la existencia de errores en la distribución proporcional de ingresos omitidos en la gestión 2008 para la determinación de la base imponible, ausencia de exposición del sustento del tributo omitido, existencia de error al establecer la fiscalización sobre base cierta e incorrecta calificación de conducta; de fs. 19 a 25 cursa la contestación al recurso de alzada, posterior memorial de ofrecimiento de prueba por el demandante, que en lo principal niega los extremos sustentados por la parte actora, con el argumento de que en la fiscalización realizada sobre base cierta, se comprobó la existencia de una diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo determinado por la Administración Tributaria, en los periodos fiscales octubre noviembre y diciembre 2008, por no haber determinado el contribuyente, los impuestos conforme a ley.

De fs. 56 a 68 de antecedentes, cursa el Informe Técnico Jurídico ARIT-CBA/ITJ/0131/2013 de 15 de marzo de 2013 que recomienda confirmar la Resolución Determinativa 17-01936-12; de fs. 69 a 81 cursa la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0131/2013 que confirma la Resolución Determinativa antes individualizada, precedida de la interposición del recurso jerárquico que motivó la emisión del Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-0738/2013 de 7 de junio que en lo principal estableció que la Resolución Determinativa observada por el demandante, contenía todos los fundamentos de hecho que dieron lugar al reparo y sustentaron la decisión de la Administración Tributaria, por lo que dicho acto no tenía vicio alguno de nulidad y recomendó confirmar la Resolución ARIT-CBA/RA 0131/2013. Posteriormente fue emitida la resolución de recurso jerárquico que impugna la parte actora en el caso de autos.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

En el caso de autos, la problemática se origina en:



1.- Determinar si la Vista de Cargo no plasma el trabajo de campo realizado por la Autoridad 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.

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

V.1. De conformidad a lo relacionado líneas arriba, es necesario precisar primeramente que el art. 96 del Código Tributario establece los requisitos indispensables que debe contener la Vista de Cargo, como ser los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, significando la ausencia de cualquiera de estos requisitos, la nulidad de la misma.

Que, las sanciones vinculadas al procedimiento de determinación, están establecidas en el art. 18 num. 2) de la RND10-0037-07, (vigente a momento de la fiscalización), en cuyo inciso f) 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, mismos que constituyen 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 llevaron al juez o autoridad administrativa a asumir una determinada decisión.

Que, en el caso de autos, se evidencia que no existen suficientes indicios que permitan a la autoridad administrativa formar convicción sobre los hechos que motivan la pretensión, puesto que no existe el procedimiento de cálculo y de obtención de las ventas no facturadas de IVA e IT que demuestren los ingresos no declarados, extremo que es reconocido por la propia Autoridad General de Impugnación Tributaria cuando señala que la Vista de Cargo no observa los procedimientos desarrollados en la fiscalización; todo lo cual permite concluir que la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012 de 22 de agosto, no contiene las razones y explicación de las valoraciones esenciales y determinantes que llevaron a la autoridad administrativa, a la convicción de que existen ventas no facturadas de IVA e IT que demuestren los ingresos no

declarados, infringiendo así el art. 96.II y III del Código Tributario e inc. f) del art. 18 núm. 2) de la RND 10-0037-07.

V.2. De conformidad a lo establecido en el art. 43 de la Ley 2492, la determinación de la base imponible se realiza bajo los siguientes métodos:

a) Sobre base cierta, tomando en cuenta los documentos e informaciones que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo.

b) Sobre base presunta, en merito 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 concurra alguna de las circunstancias en el artículo siguiente.

En el caso de autos, conform4 se tiene de antecedentes administrativos, la Administración Tributaria requirió al contribuyente, la entrega de documentación para realizar la fiscalización, misma que fue presentada por el contribuyente y, requirió de la Aduana Nacional de Bolivia, la remisión de reportes electrónicos en forma impresa, implicando ello, que la Administración Tributaria contó con la documentación necesaria para determinar la obligación tributaria sobre base cierta.

VI. Conclusiones.

Del análisis precedente se tiene que, el Tribunal Supremo de Justicia con la facultad conferida de realizar el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos ejercidos en sede administrativa, concluye que la Autoridad de Impugnación Tributaria al pronunciar la Resolución impugnada incurrió en conculcación de normas, al realizar una incorrecta valoración e interpretación en su fundamentación técnica-jurídica que no se ajusta a derecho.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **PROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 39 a 48 interpuesta por Wilfredo Cahuana Apio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, y, en su mérito, **ANULA OBRADOS** hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la emisión de la Vista de Cargo SIN/GDC/DF/FE/VC/00352/2012 de 22 de agosto, inclusive, debiendo la autoridad administrativa emitir un nueva Vista de Cargo, que adecúe sus alcances a la normativa tributaria correspondiente y desarrolle el proceso administrativo sin vicios de nulidad que afecten al eficacia jurídica de sus resoluciones.

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.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

[Signature]
Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

[Signature]
Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

[Signature]
Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO

[Signature]
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

[Signature]
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

~~No suscribo por emitir voto disidente~~

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

DISIDENTE
Norika Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

me adhiero a la disidencia
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

[Signature]
Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017

SENTENCIA N° 9 FECHA 12 de octubre

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017
Dra. Herița Sautare Suenteguana, Dra. Rita S. Nava D.
Dra. Norika N. Mercado G.; Dr. Fidel M. Tordoya R.

VOTO DISIDENTE:

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