



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Agit

LP568

INFORME N° 046/167-20/03/16

H.R. N° 1079 - 24/03/16

25

**TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA**  
**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM. Y SOCIAL Y ADM. PRIMERA**

**Sentencia N° 10**

Sucre, 07 de marzo de 2016

**Expediente** : 87/2015-CA  
**Materia** : Contenciosa Administrativa  
**Demandante** : Servicio Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz.  
**Demandado** : Autoridad General de Impugnación Tributaria  
**Resolución impugnada** : RJ-AGIT-RJ-0045/2015  
**Magistrado Relator** : Dr. Antonio Guido Campero Segovia

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

**VISTOS:** La demanda contenciosa administrativa de fojas 27 a 36 vta., impugnando la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero, emitida por La Autoridad General de Impugnación Tributaria "AGIT", ahora demandada, la respuesta de fojas 43 a 50 vta., memorial de réplica de fs.105 a 109, memorial de dúplica de fs. 112 a 113 vta, decreto de autos para sentencia de fs. 115, los antecedentes procesales; y,

**CONSIDERANDO I:**

**I.1 Antecedentes Administrativos**

**I.1.1 Contenido de la Demanda Contenciosa Administrativa**

Que, la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Elisa Ortíz Herrera, se apersona por memorial de fojas 27 a 36 vta., interponiendo demanda contenciosa administrativa, la respuesta negativa de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de fs. 43 a 50 vta.

Acusa la entidad demandante que:

**La AGIT no realizó un verdadero análisis del procedimiento de determinación.**

Señala que, la Resolución de Recurso de Jerárquico emitida por la AGIT, procedió erróneamente ya que la información obtenida por el propio contribuyente consistente en el Estado de Resultados de la Gestión 2010, Comprobantes de Contabilidad de Ingresos así como la información reportada por el SIRAT 2 del Servicio de Impuestos Nacionales, identificándose ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente determinándose ingresos por servicios prestados, por préstamos de dinero, alquileres, hospedaje, filiación, constituyen elementos de prueba que sustentan la determinación de los ingresos no declarados de manera mensual.

Añade que, en relación al IVA se determinó el impuesto omitido en los periodos fiscalizados de la gestión 2010, reparos que se originaron por: Ingresos no Declarados por préstamos de dinero alquileres, hospedaje, filiación. papelería y otros ingresos, en cumplimiento al art. 2° de la RND N° 10-0043-05 de 9 de diciembre de 2005, el art.

o

17° de la Ley N° 2492, el inciso a) del art. 4°, los arts. 5° y 7° de la Ley N° 843 y los arts. 4° y 7° del Decreto Supremo N° 21530.

Aduce que, asimismo se determinaron reparos en el IT., por impuesto omitido en los periodos detallados en fiscalización, en sujeción a lo establecido en los arts. 72, 74 y 75 de la Ley No.843, el inciso b) del art. 2 del Decreto Supremo No. 21532.

Que en los actuados realizados en el procedimiento de fiscalización, se observa la sub cuenta referida a Productos Prestaciones Emergencia, entendiéndose por tal a los intereses percibidos que generan los Prestamos Regulares y los Prestamos de Emergencia otorgados a sus asociados, procediéndose a la validación de la correspondencia del registro del Ingreso con las cuentas de los Libros mayores por periodo fiscal.

Añade que, durante el proceso de determinación se expusieron en la Vista de Cargo los resultados emergentes de la determinación y la elaboración de los Papeles de Trabajo en los que se plasman las observaciones que son objeto del reparo conforme señala el Art. 104 de la Ley N° 2492, aspectos técnicos que fueron de conocimiento del sujeto pasivo y que la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero de 2015 emitida por la AGIT no valoro correctamente.

**La AGIT no consideró que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta.**

Sobre este punto señala que, la Resolución de Recurso Jerárquico no tomó en cuenta que la determinación del Tributo Omitido se realizó sobre Base Cierta, tomando como medio de prueba la documentación proporcionada por el propio contribuyente (Libros Mayores, Comprobantes Contables, Estados de Resultados y otros), las DDJJ del IVA Form. 200 y el IT Form. 400 validada en el SIRAT.

Aduce que, la determinación de la Base imponible se encuentra claramente plasmada en la Vista de Cargo, ya que se expone la "*Liquidación Previa de la deuda Tributaria*" con el cuadro de "*Determinación de ingresos no declarados*" y "*Cuadro de subconceptos y Fundamentos Legales de los Cargos*", asimismo se realizó el cuadro de Determinación de Ingresos no declarados en base a información extraída de los papeles de trabajo en los cuales se encuentran disgregados y discriminados los montos.

Argumenta que, conforme a los antecedentes administrativos y de las hojas de trabajo se determinó la Base Imponible del impuesto conforme al alcance de la verificación de las cuentas Otros Ingresos, ingresos por Producto prestaciones emergencia, Producto Prestaciones Regulares, Ingresos No Identificados Préstamos Regulares e Ingresos No Identificados Préstamos de Emergencia, que se extrajeron de la propia documentación del propio contribuyente declarado como Ingresos Corrientes, Otros Ingresos en sus Estados Financieros considerándose todos los ingresos gravados por el IVA e IT., menos los Ingresos por Intereses Bancarios, Ingresos de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes e Ingresos por Diferencia por redondeo que no fueron considerados por no ser sujetos del IVA.

Menciona que, se diferenció la devolución de capital e intereses, considerando solamente los intereses objeto del tributo por ser "transacciones gravadas" y no así el



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

capital de los montos ingresados. Que, únicamente se identificaron los ingresos que tuvo el sujeto pasivo, cobrándosele por los intereses respecto a sus ingresos, los cuales si se encuentran alcanzados por el IVA e IT y aunque estos pertenecían a otras gestiones, fueron ingresos registrados por el propio contribuyente en la gestión.

Indica que, se consideró la desagregación de los importes, diferenciándose el importe que corresponde al capital y el que corresponde a intereses tomando en cuenta para la determinación de la Base imponible los importes que corresponden a Intereses registrados en la cuenta "Productos por Prestaciones Regulares y Productos por Prestaciones de Emergencia" y no así el importe que se aplica por Devolución de Capital tal como se tiene en sus Comprobantes de Contabilidad de Ingresos, lo cual señalan se encuentra plasmado en la Vista de Cargo.

**La AGIT no tomo en cuenta que el contribuyente no tiene carácter de entidad financiera.**

Señala que, "ASCINALSS", está inscrito en el PNC con actividad de Actividades de Otras Asociaciones (Logias), registra su actividad económica principal de Servicios, dentro de los cuales se establecen prestamos de dinero a los asociados, así como el alquiler de bienes inmuebles (Alquileres Complejo Deportivo; Alquileres Edificios; Alquileres Inmuebles Filiales; Alquileres Multifuncional Juancito Pinto; Alquiler Salones, Otros Alquileres y hospedaje), actividades que se encuentran alcanzadas por el IVA e IT, considerando que el contribuyente no se encuentra inscrito como entidad financiera regulada por la ASFI, por tanto no cumple con lo señalado en el Art. 2 de la Ley No. 843, es decir que no tiene carácter de entidad financiera.

Aduce que, la AGIT no tomó en cuenta que se realizó un análisis y verificación de toda la documentación presentada por el contribuyente donde principalmente se evidenció que el contribuyente no realizó dosificaciones en los periodos observados, por lo que determinaron ingresos no declarados por: intereses por préstamo de dinero, percepción de alquileres, ingresos por hospedaje, mausoleo, filiación, papelería y otros ingresos según fiscalización, obtenidos en el mercado local conforme a la realidad económica y verdad material de acuerdo al Art.8º parágrafo II de la Ley N° 2492, es decir sin la correspondiente emisión de facturas de los periodos fiscales.

**Las observaciones realizadas en la resolución jerárquica emitida por la AGIT son erróneas.**

Señala:

1. Se estableció el cuadro de Sub conceptos y fundamentos legales de los cargos de la información extraída de los papeles de trabajo, los cuales se encuentran desagregados y discriminados los conceptos y montos que corresponden a cada uno de los importes observados, es decir sobre Base Cierta. Señala que, asimismo la Vista de cargo estableció dichos reparos, los cuales en caso de tener alguna observación con respecto a lo señalado en ese acto administrativo, el cual a su criterio es eventual y no un acto final.

2.- Que, con referencia a la observación sobre la cuenta Producto Prestaciones Emergencia, esta cuenta se extrajo de los Estados Financieros, los que se refieren a

préstamos personales de emergencia a sus socios como su nombre lo indica son préstamos de dinero de emergencia, de cuyos préstamos se tomó como ingreso la retribución solo por los intereses obtenidos por préstamos de dinero en los plazos de financiamiento y habiéndose establecido que el contribuyente no acreditó ni probó su carácter de entidad financiera, y que esta cuenta está conformada por interés percibidos por Prestamos de Emergencia y no se consideró el importe que corresponde a la devolución de capital por sus asociados.

3.- Sobre la observación de ingresos por Prestaciones Regulares realizada por la AGIT, se refiere a Préstamos personales Regulares de dinero que sus socios solicitan para beneficio propio, de cuya cuenta también se consideraron para la determinación de ingresos solo los intereses percibidos por prestamos regulares de dinero otorgados a los asociados se consideró solo el interés obtenido por préstamos de dinero, ya que ASCINALSS no es una entidad financiera.

4.- Menciona que, sobre los Alquileres varios, de la revisión del PN se encuentra registrado en el sistema como Actividad Principal: Servicios-Actividades de Otras Asociaciones (Logias) y conforme lo establecido en el inc. e) del art. 3 de la Ley N° 843 el alquiler de bienes muebles e inmuebles, se encuentran alcanzados por el IVA, IT e IUE.

5.- Señala que, la AGIT no tomó en cuenta que según el PNC, ASCINALSS está inscrito a los impuestos IVA, IT e IUE y conforme lo establece el inc. d) art. 3 de la Ley N° 843, por lo que los ingresos percibidos por hospedaje están alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones y el Impuesto a las Utilidades de la Empresas, por lo que fue correcto el reparo establecido por esta Administración Tributaria.

6.- Señala que, la resolución no tomo en cuenta que la percepción de ingresos por filiación es un servicio prestado por el contribuyente ASCINALSS a los asociados, por lo que al encontrarse el mismo inscrito en el PNC como su actividad económica principal de Servicios, por lo que al prestar el servicio de filiación, esta actividad se encuentra alcanzada por el IVA e IT.

7.- Señala que, la observación con respecto a Otros Ingresos, Libros Mayores, Estados Financieros y otros que el propio contribuyente declaró como Otros Ingresos en sus Estados Financieros; se consideraron todos los ingresos gravados por el IVA e IT, sin embargo los Ingresos por Intereses Bancarios, Ingresos de Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes e Ingresos por Diferencia por redondeo no fueron considerados por no ser sujetos del IVA.

**La AGIT no ha realizado un verdadero análisis de la vista de cargo.**

Señala que la Vista de Cargo cumple con los requisitos señalados por el Art. 96 de la Ley N° 2492, determinación que está plasmada en el cuadro de "Determinación de ingresos no declarados" y "Cuadro de sub conceptos y Fundamentos Legales de los Cargos".

**Equivocadamente la resolución de recurso jerárquico establece que se vulnero el debido proceso y el derecho a la defensa.**



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Señala que, equivocadamente la resolución señala que se incurrió en la vulneración de la garantía del debido proceso y del derecho a la defensa, aspecto totalmente equivocado toda vez que la Administración Tributaria realizó el uso correcto de la determinación sobre Base Cierta, tomando en cuenta la documentación, montos que están reflejadas en el resumen de ingresos no declaradas plasmadas en la Vista de Cargo, lo que claramente demuestra que en ningún momento se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa, cuya presentación extemporánea se constituyó en un incumplimiento al deber formal de información e infringiendo los numerales 4, 6 y 8 del art. 70° y el numeral 1 del art. 100 de la Ley N° 2492 - Código Tributario, concordante con el Anexo inc. a) numeral 4, sub numeral 4.1 de la RND N° 10.0037.07 de fecha 14 de diciembre de 2007.

Por todo lo señalado, acota que no existió violación del debido proceso y que se actuó conforme los procedimientos y plazos establecidos en la Norma tributaria vigente, tampoco existe violación al derecho a la defensa, puesto que el contribuyente pudo ejercer su derecho a la defensa y lo hizo con la interposición de memoriales, notas y recursos.

**Sobre la aplicación de la teoría del acto consentido.**

Señala que todo lo obrado por esa Administración Tributaria fue de pleno conocimiento del recurrente, pues el mismo fue notificado con la Orden de Verificación No. 20110VE0014 FORM. 7531 y Requerimiento N° 111382, comunicándole que sería sujeto a un Proceso de Determinación y todos los actos procesales posteriores.

Anota que, se puede evidenciar que el proceso de determinación no afectó los derechos, del contribuyente, pues este tomó una actitud pasiva frente a los actos emitidos por la Administración Tributaria, señala que se evidenció el consentimiento libre y expreso, conforme a la SC N° 0345/2004-R de 16 de marzo.

**La AGIT tomo una incorrecta decisión al anular lo obrado por la administración tributaria.**

Señala que, la AGIT decidió incorrectamente disponer la nulidad de obrados señalando que tal nulidad solo procede cuando ha causado indefensión pero en el presente caso se dio la oportunidad al contribuyente para desvirtuar lo establecido por la Administración Tributaria y sus descargos no desvirtuaron lo determinado y por expresa disposición del art. 74 de la Ley No. 2492, establece en su art. 55 que será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público y acota que, siendo que en el presente caso el contribuyente ha conocido las actuaciones de la Administración Tributaria desde el inicio del trámite y la conclusión del procedimiento, señala que, no se puede considerar que los actos administrativos sean inválidos, toda vez que no se causó indefensión al contribuyente, puesto que este último tenía pleno conocimiento de los reparos establecidos en la Vista de Cargo y que no aporó descargos válidos para establecer los gastos y costos en los que incurrió para

que estos sean evaluados, no siendo correcto anular un procedimiento cuando en conocimiento de él no se aportaron elementos que desvirtúen la deuda tributaria.

**La decisión emitida por la AGIT fue ultra petita y vulnera el principio de congruencia.**

Señala que, la Resolución Jerárquica falla ultra petita y viola el principio de congruencia y el debido proceso ya que se pronuncia de manera muy detallada sobre puntos que no fueron motivo de impugnación, siendo que la AGIT debió atenerse a los puntos impugnados y no introducir oficiosamente y maliciosamente otras pretensiones no impugnadas que se encuentran establecidas en el fallo, señala que se incumplió con lo establecido en el art. 211 parágrafo I. de la Ley N° 2492; vulnerándose el principio de oficialidad y congruencia.

**Respecto a la legalidad y buena fe.**

Señala que, se presume la legalidad y la buena fe de las actuaciones de la Administración Tributaria, tal y como lo dispone la Ley N° 1178 en su art. 28 inciso b), concordante con el art. 65 de la Ley 2492, citando la SC N° 0258/2007-R de 10 de abril, que ratifica este principio de buena fe, acotando que, por expuesto se demuestra que la AGIT ha vulnerado flagrantemente lo dispuesto por la Constitución Política del Estado y la Ley N° 2492, porque la Administración Tributaria realizó un trabajo serio y minucioso y en el presente caso está demostrado que el contribuyente no cumplió con las obligaciones que le impone la ley.

**Petitorio**

Concluye solicitando se emita Sentencia declarando probada la demanda revocado totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero de 2015, emitida por dicha Autoridad, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 1186/2013 de 26 de septiembre de 2013.

**I.2 Respuesta de la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

Que, corrido el traslado la Autoridad de Impugnación Tributaria mediante memorial presentado en fecha 7 de septiembre de 2015, responde negativamente a la demanda contenciosa administrativa presentada por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales señalando:

**Sobre el hecho de que la AGIT no habría realizado un verdadero análisis del procedimiento de determinación.**

Argumenta en respuesta al cuestionamiento del SIN señalando que, contrariamente a lo que refiere el ahora demandante, esa Instancia Jerárquica si hizo el análisis y valoración del procedimiento de determinación, y en observancia de lo previsto en el art. 99.II de la Ley 2492 y en aplicación del principio de legalidad resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo en virtud de que evidenció que la administración tributaria efectuó la determinación de la Base Imponible de forma incorrecta pues los antecedentes muestran claramente que el ente fiscal omitió cumplir uno de los requisitos esenciales para la validez de la Resolución Determinativa como es la especificación de la deuda tributaria contenida en los Arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB) y por tanto dicho actuado se encontraba viciado de nulidad.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**Sobre la base imponible para la determinación.**

Señala que los documentos que refiere el ahora demandante y, específicamente los comprobantes contables, registran operaciones que no están alcanzados por el IVA e IT, asimismo, se evidenció que la administración determinó el adeudo en base a un total del "haber" siendo que debió considerar los ajustes o débitos. De igual forma señala, que si bien es evidente que la administración tributaria determinó la base imponible sobre Base Cierta de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010, consideró elementos que no se encuentran gravados por el IVA e IT, situación que per sé, es atentatorio de los principios de legalidad y del debido proceso.

**Sobre la naturaleza del contribuyente y el carácter de entidad financiera.**

Sobre este punto señala que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria tiene como objeto, conocer y resolver los recursos de alza y jerárquico que se interpongan contra los actos definitivos de la Administración Tributaria, en ese entendido, señala, es que esa Instancia Jerárquica ha obrado y resuelto en apego a la normativa vigente. Añade que, de la revisión de antecedentes administrativos se ha constatado que la referida administración tributaria emitió Vista de Cargo carente de fundamento pues no expone ni fundamenta sobre los ingresos observados situación que claramente da cuenta de que este acto administrativo omitió cumplir con un requisito esencial contemplado en el art. 86 de la Ley 2492 (CTB).

**Sobre el error atribuido a la AGIT en relación a las observaciones realizadas en la Resolución Jerárquica.**

Sobre este punto señala que observó en su Resolución Jerárquica que la administración tributaria sólo tomo en cuenta el pago de intereses y formularios tales como por ejemplo los comprobantes de ingresos Nos. 1-00009 e 1-00033 cursantes en fs. 329-333. 341-346 y 453-488 de antecedentes administrativos, c.2 y c.3 y que no haya tomado en cuenta conceptos tales como los comprobantes de Ingreso Presupuestario, Liquidación por Depósito Bancario, Estado de Préstamo, notas de envío de los depósitos y los depósitos; documentos que desglosan el pago total en importes por la devolución de capital, añadiendo que la discriminación de los documentos expresados precedentemente no han sido debidamente justificados ni fundamentados, evidenciándose por ésta las omisiones de fondo en las que incurre la Vista de Cargo que emitió la administración tributaria.

Aduce que, respecto a los ingresos por prestaciones regulares, esa Instancia Jerárquica ha observado que la administración tributaria para la determinación de ingresos haya tomado en cuenta solo los intereses percibidos por prestamos regulares de dinero otorgados a los asociados, situación que pide sea tomada en cuenta toda vez que ya en la Resolución Jerárquica se señaló de forma expresa sobre los ingresos por prestaciones regulares: "*según cuentas de sus acreedores, así también, cuenta con cuadros que exponen la recuperación de Prestamos regulares que discriminan los intereses que conforman cada importe observado.*", agregando que, esa situación es por demás incongruente, toda vez que el ente fiscal hace un cálculo de dichas prestaciones en base a las prestaciones accesorias de las prestaciones que discrimina y

que ponen en evidencia la falta de análisis y fundamentación en la Vista de Cargo y consecuentemente de su Resolución Determinativa.

Con referente a la observación de Alquileres Complejo Deportivo, Alquileres Edificios, Alquileres, hospedaje, Hospedaje Central, Hospedaje Filiales, señala que, en cuanto a los ingresos por Cuentas Inmuebles Filiales y Hospedaje, contrariamente a lo que refiere el demandante todos estos fueron observados en la Vista de Cargo, habiéndose evidenciado que sí existe documentación de respaldo tales como los comprobantes de contabilidad egreso, informe de Responsable de cuentas de cargo, informe mensual de ingresos y egresos, detalle de ingresos y egresos, entre otros que fueron detallados de forma inextensa en la Resolución que hoy motiva la presente demanda

Sobre el hecho que la AGIT no hubiese tomado en cuenta que según el Padrón de contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales ASCINALSS está inscrito a los impuestos IVA, IT, e IUE y que los ingresos percibidos por hospedaje están alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones y el Impuesto a las Utilidades de la Empresas, argumenta que, esa Instancia Jerárquica expresó de forma clara en su párrafo xix que *"se evidencia que la citada Vista de Cargo no expone mayor detalle sobre la naturaleza y composición de los ingresos observados; aspectos, que se pueden apreciar en los documentos presentados por el Sujeto Pasivo, de acuerdo al análisis de las cuentas según Libros Mayores, que se encuentran en Papeles de Trabajo, clasificados por cuentas ... "*

Sobre la acusación en sentido que la Resolución Jerárquica emitida por la AGIT no tomó en cuenta que la percepción de ingresos por filiación es un servicio prestado por el contribuyente a sus asociados, por lo que, al encontrarse el mismo inscrito en el Padrón Nacional de Contribuyentes del servicio de Impuestos Nacionales como su actividad económica principal de Servicios, esa actividad se encontraría alcanzada por el IVA e IT., argumenta que, el contribuyente es una entidad con gestión económica financiera independiente, que posee ingresos propios que se emplean única y exclusivamente para cubrir obligaciones emergentes de las prestaciones que reconoce, como institución de seguro social para la jubilación debiendo señalar que lo que aduce la administración tributaria no fue demostrado toda vez que esa Instancia en su párrafo xviii de fundamentación de su Resolución manifestó: *"se evidencia que la citada Vista de Cargo no expone mayor detalle sobre la naturaleza y composición de los ingresos observados; aspectos, que se pueden apreciar en los documentos presentados por el Sujeto Pasivo, de acuerdo al análisis de las cuentas según Libros Mayores, que se encuentran en Papeles de Trabajo, clasificados por cuentas... "*

Sobre el hecho que la observación realizada por la AGIT con respecto a otros Ingresos, Libros Mayores, Estados Financieros y otros que el propio contribuyente declaró como Otros Ingresos en sus Estados Financieros y que no respaldo con descargos. menciona que, ni la Vista de Cargo (fundamento de la Resolución Determinativa) ni la decisión de la Administración Tributaria, contienen fundamente de hecho o el origen de las observaciones que dieron lugar al establecimiento de los





Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

repartos, de conformidad a lo previsto en el art. 96 del CTB, aclarando que si bien es evidente que la Administración Tributaria hizo un listado detallado de todas sus observaciones y conceptos, el ente fiscal no justificó ni fundamentó cuales eran las causas de las observaciones efectuadas, menos que todas estas observaciones detalladas se adecuaban y/o vulneraban un precepto normativo.

**Sobre el análisis de la Vista de Cargo.**

Menciona que, de lo referido por el ahora demandante la Autoridad General de Impugnación Tributaria si efectuó un análisis respecto a la Vista de Cargo, análisis que además de forma previa y conforme a derecho fue efectuado también por la Instancia de Alzada, de lo que se pudo constatar que dentro del procedimiento de determinación de la base imponible la administración tributaria no cumplió con las especificaciones de la deuda tributaria contenida en los Arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB) y por tanto la Vista de Cargo no contenía los fundamentos de hecho, por tanto habiendo identificado un vicio de nulidad se pronunció señalando expresamente: "... *Del análisis realizado, se tiene que la Administración Tributaria no ejerció sus facultades de investigación, fiscalización y verificación de los hechos, actos, datos, elementos que integran el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por el art. 95 y siguientes de la Ley 2492, en consecuencia determinó la base imponible del impuesto de manera incorrecta, estableciendo adeudos tributarios en el IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre 2010, que no se ajustan al principio de la legalidad o reserva de Ley, correspondiendo anular obrados hasta el vicio más antiguo*".

**Sobre el debido proceso y el derecho a la defensa.**

Señala que, de la revisión de antecedentes se evidencia que el ahora demandante demoró en la emisión y notificación de la Resolución Determinativa 150 días, cuando el contribuyente debió ser notificado con la referida Resolución hasta fecha 23 de abril de 2013 en el marco de lo que manda el art. 99-I de la Ley 2492; sin embargo se puede evidenciar de la simple revisión de antecedentes que la Resolución Determinativa fue emitida por la administración Tributaria en fecha 26 de septiembre de 2013 y su respectiva notificación fue efectuada dos meses después, es decir en fecha 25 de noviembre de 2013, situación que pide se tome en cuenta toda vez que si bien la demora no es causal de nulidad de la citada actuación si causa indefensión al contribuyente, citan al efecto la SC 0287/2003-R, de 11 de marzo.

Señala que, otro momento claro de vulneración del debido proceso y derecho a la defensa se identifica en la falta de fundamentación de hechos de la Vista de Cargo que sirve de base en la emisión de la Resolución Determinativa a efectos de evitar justamente que la misma sea desarrollada de manera discrecional situación por la que resulta imprescindible que los hechos y elementos en los que fundamenta su Resolución sean puestos a conocimiento del contribuyente a efectos de que el mismo pueda en termino previsto por ley responder y/o desvirtuar la misma.

**Sobre la aplicación de la teoría del acto consentido.**

Al respecto señala que, esa instancia jerárquica no ha evidenciado que lo referido por el ahora demandante sea cierto, toda vez que en oposición a lo expuesto por el ente fiscal, el sujeto pasivo ha respondido a la administración tributaria observando la existencia de vicios de nulidad en la Resolución Determinativa que motivó la interposición del Recurso Jerárquico, por tanto, mal puede decir el ahora demandante que el contribuyente consintió la determinación efectuada por el SIN.

**Sobre la nulidad de lo obrado por la Administración Tributaria.**

Señala que, tal como refiere en su propia demanda la Administración tributaria, la indefensión solo procede cuando ha causado indefensión al sujeto pasivo, situación que se ha evidenciado y señalado ampliamente en el que claramente se expone un primer momento en que se deja en indefensión al contribuyente es justamente cuando la administración tributaria demora 150 días en emitir y notificar la Resolución Determinativa y que un segundo momento concreto de indefensión que se evidencia en contra del sujeto pasivo es la falta de fundamentación de hechos de la Vista de Cargo que sirve de base en la emisión de la Resolución Determinativa con lo que queda desvirtuado el argumento que utiliza el ahora demandante respecto a que la AGIT decidió incorrectamente al momento de anular obrados, habiendo obrado y resuelto conforme a derecho y precautelando el derecho al debido proceso en correspondencia con los principios procesales que deben regir la misma y que están señalados en el art. 115 de la Constitución Política del Estado vigente.

**Con relación a que la decisión de la AGIT fuese ultra petita y vulnerare el principio de congruencia.**

Señala que no se evidencia que el fallo emitido por la ARIT haya vulnerado el debido proceso o peor aún que el pronunciamiento de dicha instancia sea ultra petita; pues se debe tomar en cuenta que la ARIT en aplicación del principio de congruencia no introdujo ningún elemento nuevo del que la Administración Tributaria no hubiese podido defenderse, debiendo además quedar claro que la ARIT advirtió vicios de nulidad en la Vista de Cargo que fueron ampliamente señalados e identificados, siendo estos vicios de nulidad los que motivaron finalmente la resolución de alzada y más adelante de Instancia Jerárquica que dispuso revocar la Vista de Cargo CITE :SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/1256/2012 de 21 de diciembre de 2012, además contiene la debida fundamentación, por lo que corresponde analizar la existencia de vicios de nulidad durante el Proceso de Determinación.

**Petitorio**

La entidad demandada concluye solicitando declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero, emitida por La Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**Memoriales de réplica y dúplica**

Con los escritos de réplica de fs. 105 a 109, dúplica de fs. 112 a 113 vta., formuladas por ambas partes se reiteraron y complementaron los argumentos anteriores en los memoriales de demanda y contestación.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

**Decreto de Autos para Sentencia**

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme la providencia de 10 de 7 de enero de 2016 de fs. 115.

**CONSIDERANDO II:**

**Fundamentos jurídicos del fallo**

Que, teniéndose reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia para la resolución de la controversia mediante su Sala Especializada Contenciosa y Contenciosa Administrativa, por mandato del art. 2.1 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho, conforme lo preceptuado por el art. 354 del CPC, cumpliendo con el control judicial y legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad de Impugnación Tributaria; toda vez que, el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico; correspondiendo únicamente analizar si fueron interpretadas y aplicadas correctamente las disposiciones legales en sede administrativa en el marco de los argumentos expuestos por el demandante, realizando el control judicial de legalidad sobre los hechos resueltos en el recurso jerárquico.

Que, al haberse hecho uso del derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354.II del CPC, en los que las partes reiteraron y complementaron sus pretensiones, corresponde resolver el fondo de la causa, de conformidad con el parágrafo III de la norma ya citada.

Que, una vez analizado el contenido de la demanda, la respuesta, los actos y resoluciones administrativas resolución de alzada y jerárquica y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, se procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

**Antecedentes.**

Que, mediante Orden de Verificación N° 2011OVE0014, de 22 de diciembre de 2011, notificada por la Administración Tributaria, en fecha 23 de diciembre de 2011, a Pacifico Flores Espinoza, representante legal de la Asociación Nacional de Suboficiales y Sargentos de las Fuerzas Armadas, comunicando que conforme a las facultades conferidas por los Art.s 66, 100 y 101 de la Ley N° 2492 (CTB) y los Art.s 29, 32 y 33 del Decreto Supremo N° 2731O (RCTB), será sujeto a un Proceso de Determinación bajo la modalidad de Verificación Débito IVA y su efecto en el IT correspondiente a los períodos fiscales enero a diciembre 2010, notificándose también con el Requerimiento (F-4003) N° 111382, solicitándole Declaraciones Juradas del IVA e IT Form. 200 y 400, Libro de Ventas IVA, Notas fiscales de respaldo de Débito Fiscal IVA, Comprobantes de Ingresos con respaldo, extractos bancarios, Estados Financieros de las gestiones fiscalizadas, Libros de contabilidad (diario, mayor), inventarios, Testimonio de Constitución, Estatuto de Fundación, Plan de código de cuentas contables, detalle de préstamos efectuados a los Socios, Folios Reales de los Bienes Inmuebles de Propiedad, Contratos de Alquileres y otros que el fiscalizador solicite.

Que, en fecha 23 de diciembre de 2011, el Sujeto Pasivo solicitó suspensión de Aviso de Visita, ante lo cual el 31 de enero de 2012, la Administración Tributaria notificó con el Proveído N° 24-0023-12, por el que le concede ampliación de plazo hasta el 3 de febrero de 2012. El 28 de diciembre de 2011, reiteró solicitud de prórroga para la presentación de documentos, el cual la Administración Tributaria mediante Proveído N° 24-0041-12, amplió el plazo hasta el 16 de febrero de 2012.

Que, la Administración Tributaria en fechas 3, 10, 16 de febrero y 1, 8, 16 y 26 de noviembre de 2012, mediante Actas consistentes en fotocopias de Formularios 200, 400 de los períodos fiscales abril a diciembre de 2010, Formulario 500, detalle de activos fijos ingresados en la gestión 2010, Contratos de Arrendamiento Multifamiliar, Comprobantes de la gestión 2010, Extractos Bancarios de la gestión 2010, Estados Financieros de la gestión 2009, Plan de Cuentas, libro mayor, Contratos de la gestión 2010, poder de representante legal, Folio Real de Bienes Inmuebles, Comprobantes de Ingreso de la gestión 2010, Comprobantes de Egreso de la gestión 2010, fotocopias legalizadas Resolución N° 18/2008, Reglamento de devolución de aportes y renta obtenida y comprobantes de egreso de la gestión 2010.

Que, la Administración Tributaria en fecha 13 de diciembre de 2012, emitió las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 52325 por el Incumplimiento al Deber Formal de entrega de toda documentación requerida por la Administración Tributaria durante la Ejecución de Procedimientos de Fiscalización, verificación, control e investigación en los plazos, formas, medios y lugares establecidos en la Orden y el Requerimiento de información, contraviniendo el Art. 70, Numeral 6 de la Ley N° 2492 (CTB), sancionando con una multa de 3.000 UFV de conformidad al Sub Numeral 4.1 de la RND N° 10-0037-07.

Que, la Administración Tributaria en fecha 21 de diciembre de 2012, emitió el Informe de Actuación CITE/SIN/GDLPZ/DF/FVE-1/INF/6196/2012, señalando que los principales procedimientos y técnicas aplicadas en la verificación son: la verificación de las Declaraciones Juradas IVA e IT en el SIRAT, Determinación de ingresos no declarados, de la base imponible para el IVA e IT, de la deuda tributaria, verificación de Deberes Formales y otros Procedimientos de Fiscalización. En relación a los ingresos no declarados - Base Cierta, refiere que del análisis y verificación efectuada a la documentación presentada por el contribuyente e información extraída del SIRAT2 (Declaraciones Juradas Forms. 200 y 400 sin movimiento y obtenida del GAUSS).

Que, en fecha 23 de enero de 2013, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-INC/1256/2012, de 21 de diciembre de 2012, en la que establece sobre Base Cierta la liquidación previa de la deuda tributaria del contribuyente en la suma de 2.026.997 UFV, importe que incluye el tributo omitido, intereses, la sanción preliminar por omisión de pago y las Multas por Incumplimiento de Deberes Formales; asimismo, se otorga el plazo de treinta (30) días, para la presentación de descargos.



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Que, mediante memorial de fecha 22 de febrero de 2013, el Sujeto Pasivo, presenta ante la Administración Tributaria, memorial refiriendo omisiones de la AT por las cuales impugna la Vista de Cargo solicitando se valore y considere las pruebas de descargo, pide se deje sin efecto la fiscalización iniciada en contra de ASCINALSS y conforme a la impugnación formulada previo informe se disponga el archivo de obrados.

Que, en fecha 15 de marzo de 2013, la Administración Tributaria, emite su Informe de Conclusiones CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/INF/0668/2013.

Que, la Administración Tributaria, notificó mediante cédula el 25 de noviembre de 2013, a ASCINALSS, con la Resolución Determinativa N° 01186/2013 (CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/PAAJ/RD/01186/2013), de 26 de septiembre de 2013, determinando de oficio sobre Base Cierta, las obligaciones impositivas del Contribuyente en la suma de 2.064.019 UFV, por el IVA e IT, de los períodos fiscales enero a diciembre 2010, importe que incluye el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago en aplicación de los Art.s 165 de la Ley N° 2492 (CTB) y 42 del Decreto Supremo N° 27310 (RCTB), además, de la Multa por Incumplimiento de Deberes Formales establecida en el Acta por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 52325.

Que, ASCINALSS mediante memoriales respectivos, presentó Recurso de Alzada ante la ARIT La Paz en fechas 16 y 23 de diciembre de 2013, emitiendo la instancia de Alzada Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0285/2014, que resolvió anular la Resolución Determinativa, hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo a objeto de que la Administración Tributaria determine correctamente la base imponible del IVA e IT de los períodos fiscales enero a diciembre de 2010.

Que, ante la resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0285/2014, la Administración Tributaria mediante memoriales respectivos, presentó Recurso Jerárquico en fechas 22 de abril y 6 de mayo de 2014, ante la AGIT, entidad que emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0955/2014, de 30 de junio de 2014, que resolvió anular la Resolución del Recurso de Alzada, hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta que la ARIT Paz emita una Resolución en la que se circunscriba específicamente a los agravios y aspectos argumentados por el Sujeto Pasivo en su Recurso de Alzada.

Que, mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0660/2014, la de 8 de septiembre de 2014 la Autoridad de impugnación Tributaria La Paz resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-INC/1256/2012, de 21 de diciembre de 2012, inclusive a objeto de que la Administración Tributaria determine correctamente la base imponible del IVA e IT de los períodos fiscales enero a diciembre de 2010.

Que, ante la resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0660/2014, la Administración Tributaria mediante memorial, presentó Recurso Jerárquico ante la AGIT, entidad que emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015, de 5

de enero de 2015, que resolvió Confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0660/2014, la de 8 de septiembre de 2014, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-INC/1256/2012, de 21 de diciembre de 2012, inclusive, a fin que la citada administración tributaria emita una nueva Vista de cargo, que exponga el origen de los ingresos observados como base para la determinación del IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010.

Que, corridas las impugnaciones en fase administrativa, la instancia Jerárquica emitió Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015, de 5 de enero de 2015, que resolvió Confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0660/2014, la de 8 de septiembre de 2014, anulando obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-INC/1256/2012, de 21 de diciembre de 2012, inclusive, a fin que la citada administración tributaria emita una nueva Vista de cargo, que exponga el origen de los ingresos observados como base para la determinación del IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre de 2010.

Que, referidos los antecedentes administrativos, corresponde resolver los puntos de controversia vertidos por la entidad demandante.

**Con relación a que la AGIT no hubiese realizado un verdadero análisis del procedimiento de determinación.**

Que, así referidos los antecedentes del procedimiento administrativo, resulta pertinente desarrollar los preceptos constitucionales referidos al caso de autos, es así que el art 410 de la Constitución Política del Estado, norma constitucional y piedra angular del ordenamiento jurídico, estatuye entre otros el sometimiento a la ley (legalidad), estableciendo que todas las personas, naturales y jurídicas, así como los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, se encuentran sometidos a la Constitución como norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa, asimismo las normas infraconstitucionales como las leyes y normas de menor jerarquía forman parte del Bloque de Constitucionalidad, dispositivos legales que deben ser también cumplidos por todas las personas, naturales y jurídicas, y más aún por los órganos públicos, funciones públicas e instituciones; vale decir que en el Estado Constitucional de Derecho el principio de legalidad de la norma se valida con la CPE y el Bloque de Constitucionalidad, acorde al principio de Supremacía Constitucional previsto en el articulado referido; entendimiento del cual se desprende que no solo las personas naturales y jurídicas deben ceñir sus actos en el marco de la Constitución Política del Estado y el Bloque de Constitucionalidad, sino también, y con mayor razón los órganos públicos, funciones públicas e instituciones, cuyos actos administrativos deben necesariamente circunscribirse en el cumplimiento de la Constitución cuya aplicación directa conforme el art. 109 de la CPE garantiza la protección del derecho, en el cual debe circunscribirse el actuar normado y reglado de la Administración Pública, el actuar de los órganos administrativos de impugnación y los órganos jurisdiccionales de



Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

justicia, principio que otorgará la validez correspondiente a todo acto evacuado por los órganos administrativos y jurisdiccionales.

Que, en el marco del Bloque de Constitucionalidad, el Art. 8° de Pacto de Costa Rica de noviembre de 1969, suscrito por Bolivia, en lo concerniente a las Garantías Judiciales señala que: *"1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."* [sic] declaración que debe ser observada también por instancias administrativas, administrativas impugnatorias y jurisdiccionales en el marco de las garantías procesales propias del derecho al debido procedimiento, en lo concerniente a la imparcialidad en el proceso administrativo, a la igualdad de las partes ante la Ley, al derecho a la defensa, el derecho de aportar pruebas, a la amplitud e informalidad de la misma en procesos administrativos, al sometimiento pleno a la ley y sobre todo, a determinar en el procedimiento administrativo la verdad material de los hechos. Garantías fundamentales que se encuentran resguardadas por la Constitución Política del Estado y los tratados internacionales respecto a derechos humanos reconocidos como parte de la legislación interna del Estado Plurinacional de Bolivia, que forman el Bloque de Constitucionalidad.

Que, en esa línea la garantía jurisdiccional otorgada por la Constitución Política y el Bloque de Constitucionalidad a todas las personas naturales y jurídicas, se traduce en el cumplimiento por parte de las autoridades públicas al derecho al debido proceso, al derecho a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones, esta garantía plasmada y avalada por el art. 115 I. y II; prevé también la protección oportuna y efectiva por parte de jueces y tribunales del ejercicio de derechos e intereses legítimos, que, asimismo el art 117.I de la CPE, estatuye el principio de presunción de inocencia señalando que ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso.

Que, una de las implicancias del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento; actividad procesal que debe gozar de protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales, de manera efectiva y oportuna, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; emergiendo de esa forma el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o imputaciones en su contra, asegurando de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119.II de la misma norma supra-legal.

Que, asimismo, no se debe perder de vista que uno de los aspectos fundamentales del Derecho Tributario Formal consiste en la facultad de la Administración para, controlar, verificar, fiscalizar y luego determinar la existencia y cuantía del hecho imponible y el sujeto de la obligación. Para poder realizar dicha tarea el art. 100 del Código Tributario

Ley N° 2492, otorga a la administración las más amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación. En tal sentido, resulta imprescindible -en aplicación del principio de legalidad-, desentrañar cómo la Administración llega a constatar dichos hechos y cuál es el procedimiento probatorio y valorativo que sigue en esa determinación; así como cuál es la motivación y fundamentación de la vista de cargo y la posterior resolución determinativa; por tanto; el objeto de análisis del caso de autos se circunscribe en establecer la importancia del sustento probatorio del procedimiento de determinación tributaria realizada por la administración, la configuración de los hechos generadores que llevan a determinar la obligación tributaria y el responsable de su pago.

Que, el Código Tributario Ley N° 2492, art. 92, define a la determinación como *“La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.”* [sic]. La doctrina ha sentado que la determinación tributaria es quizás una de las expresiones del Derecho Tributario en que se pone de relieve con mayor intensidad el natural conflicto de intereses entre las pretensiones recaudatorias del Estado y los derechos individuales del contribuyente, toda vez que es el Estado quien entra a tomar parte del patrimonio al cumplimiento del presupuesto de hecho que generará el cobro del tributo; de lo cual se advierte en primer lugar, que la determinación tributaria es un acto administrativo, como tal es un acto unilateral de la administración, lo cual no significa de manera alguna que este acto sea discrecional y menos arbitrario, en tal caso, enunciará la existencia de un hecho imponible y cuantificará el tributo correspondiente e individualizará correctamente el sujeto pasivo de la obligación; asimismo, es también importante destacar los elementos que debe contener dicho acto administrativo, aquellos que se encuentran enumerados en el art. 99 de la Ley N° 2492, siendo un acto declarativo, porque se centra en constatar la individualización del sujeto pasivo, la existencia de un hecho generador y lo más delicado la aplicación de la correspondiente sanción, valorando y acompañando la prueba que demuestre la existencia de la materialización de los pre-supuestos de hecho de la obligación, la configuración del ilícito y la identificación del sujeto pasivo.

Que, en ese orden, el art. 96 de la nombrada Ley N° 2492 señala: *“Para dictar la Resolución Determinativa la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible declarados por el sujeto pasivo, conforme a las facultades otorgadas por este Código y otras disposiciones legales tributarias.”* [sic], asimismo el art 96 y posteriormente el art. 98, complementa el articulado señalando: *“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*





Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

*liquidación previa del tributo adeudado.*”, la aplicación de este articulado es la parte más importante del proceso de determinación de la deuda tributaria, en lo referente a la determinación sobre base cierta, pues se constituye en el momento en el cual la administración hace conocer al sujeto pasivo los resultados de su labor de fiscalización, investigación, verificación mostrando los hallazgos, y su respeto al debido procedimiento administrativo, al derecho a defensa y la verdad material, principios que se consolidan en la debida fundamentación de la Vista de Cargo y la Resolución de Determinación en base a la recolección de pruebas y su respectiva valoración, todo ello en búsqueda de la verdad material.

Que, en esa línea, la vista de cargo cumple una función de hacer conocer al sujeto pasivo los hallazgos y fundamentos de la administración, con cuya notificación se le otorga al sujeto pasivo la posibilidad de asumir su derecho a defensa pues inmediatamente se abre un periodo de descargo de 30 días en favor del sujeto pasivo (art. 98 Ley N° 2492), con el fin de que éste formule y presente descargos que estime convenientes; este procedimiento es de tal trascendencia, pues permite al sujeto pasivo plasmar el derecho a defensa que la constitución y las leyes le otorgan y garantizan. Empero esta posibilidad de formular y presentar descargos está en directa correspondencia al contenido de las observaciones que formula la Administración Tributaria en su Vista de Cargo, de ahí su capital trascendencia, pues las observaciones que efectúe la administración deben ser de tal transparencia, claridad y certeza, que deberá fundarse en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos, específicos, conducentes y sustentados en el cumplimiento de la ley; pues si así no fuese, si los hechos en los que la administración fundó su decisión no hubieren existido o no hubieren sido tales como la administración creyó o afirmó al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo.

Que, siendo esta la razón por la cual la administración tiene el deber de encaminar sus actuaciones en conocimiento cierto y directo de los elementos configurativos de la obligación tributaria, ese poder-deber conlleva la carga de fundamentar en base a prueba y sin lugar a duda y en forma transparente los hechos considerados; pues si las observaciones que la administración efectúe en la Vista de Cargo son inconducentes o indeterminadas por cualquier motivo, estas estarán atentando al derecho fundamental a la defensa del sujeto pasivo, toda vez que este será inducido por esa indeterminación o inconducencia de la administración a tomar un camino errado para su defensa, de ahí su fundamental importancia que exige a la Administración Tributaria un trabajo serio, profesional y principalmente enmarcado en la Ley, pues no existirá margen para la liberalidad y menos para la arbitrariedad al ser este un actuar reglado y en el marco de la Ley; pues el incumplimiento de una adecuada y transparente formulación de los elementos configurativos de la obligación tributaria en la Vista de Cargo y la aplicación de una sanción punitiva así sea esta preliminar, y dada su capital importancia reflejada en el presente entendimiento, traerá como consecuencia la nulidad de la Vista de Cargo y en su caso la resolución determinativa, conforme lo establece el parágrafo II del art. 96 y 99 de la Ley N° 2492.

Que, en el marco del entendimiento descrito este tribunal procede a examinar el argumento de la entidad demandante, advirtiendo:

Que, la entidad demandante señala: “.. *la Resolución de Recurso de Jerárquico emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria al anular la Resolución Determinativa N° 1186/2013 de 26 de septiembre de 2013 hasta el vicio más antiguo es decir hasta la Vista de Cargo 1256/2012 procedió erróneamente ya que no realizó una correcta valoración del procedimiento de determinación, puesto que la Administración Tributaria realizó un completo análisis y verificación de la información obtenida por el propio contribuyente*”(sic).

Que, respecto a este argumento inicialmente este tribunal evidencia una contradicción en la argumentación pues por un lado se arguye un supuesto error de análisis del procedimiento de determinación por parte de la AGIT y por otro se alega contradictoriamente que la AT habría realizado un completo análisis y verificación de la información obtenida por el propio contribuyente.

Que, revisados actuados administrativos de la AT consistente en todo el procedimiento de determinación llevado adelante en el presente procedimiento administrativo y compulsados estos actuados al fundamento vertido por la AGIT, se advierte que tanto el art. 96 y 99 de la Ley N° 2492 establecen requisitos esenciales de cumplimiento obligatorio en la configuración tanto de la Vista de Cargo como en la Resolución determinativa; siendo estos elementos configurativos de la obligación tributaria requisitos fundamentales de estos actos administrativos y cuya inconcurrencia acarreará la nulidad prevista en la misma norma tributaria, a cuyo efecto la AGIT evidencio la ausencia de elementos configurativos de la obligación desarrollados ampliamente en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero; ante cuya inconcurrencia que atañe al derecho al debido proceso del contribuyente en su vulneración, procedió anular el procedimiento de determinación.

**Con relación a que la AGIT no consideró que la base imponible para la determinación se realizó sobre base cierta.**

De revisión de los antecedentes administrativos y de los fundamentos de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 se advierte que los documentos que refiere la entidad demandante, específicamente los comprobantes contables registran operaciones que no están alcanzadas por el IVA e IT, hecho que no ha sido refutado, enervado ni desvirtuado por la Administración Tributaria, asimismo la Resolución Jerárquica señala que se evidenció que la administración determinó el adeudo en base a un total del "haber" siendo que debió considerar los ajustes o débitos, lo cuales al igual que el anterior rubro, no fueron cuestionados, enervados ni desvirtuados por la Administración, limitándose a afirmar que determinó correctamente la base imponible sobre Base Cierta, asimismo se evidencia de actuados procesales que la AT consideró elementos que no se encuentran gravados por el IVA e IT, aspectos que vulneran los principios de legalidad y del debido proceso, conforme el



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

entendimiento desarrollado por este tribunal en líneas ut supra, no evidenciándose la vulneración o errónea aplicación de la ley conforme lo refiere el demandante.

**Con relación a que la AGIT no habría considerado que el contribuyente no tiene carácter de entidad financiera.**

Que, revisada la normativa prevista por la ley tributaria, art. 96 y 99 de la Ley 2492, misma que es compulsada con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE-INC/1256/2012, de 21 de diciembre de 2012, y la Resolución Determinativa N° 1186/2013 de 26 de septiembre de 2013, materia de nulidad declarada por la AGIT. Se advierte que este acto administrativo no consigna en parte alguna toda la fundamentación que trae la demanda como argumento de su objeción a la Resolución jerárquica, evidenciándose en dichos actos la inexistencia de los elementos de la configuración de la obligación tributaria, las cuales necesariamente debieron estar contemplados en esos actos administrativos, pues lo contrario significa una vulneración al derecho al debido procedimiento administrativo, derecho que debe primar necesariamente en el procedimiento de determinación; siendo irrelevante pretender otorgar un fundamento a estos actos administrativos en la argumentación de la demanda, no habiendo como consecuencia demostrado la entidad demandada la vulneración alegada.

**Sobre el error atribuido a la AGIT en las observaciones realizadas en la Resolución Jerárquica.**

Sobre éste particular se evidencia en documentación que cursa en antecedentes administrativos, que la Administración Tributaria no tomó en cuenta el pago de intereses, asimismo se advierte que en el análisis administrativo no se tomó en cuenta los comprobantes de ingreso presupuestario, liquidación por depósito bancario, estados de préstamos, documentos que muestran el pago, omisión de documentación que no han sido debidamente justificados ni fundamentados, advirtiéndose omisiones de fondo en las que incurre la Vista de Cargo que emitió la administración tributaria observándose ausencia de fundamentación, y ausencia de fundamentación en demanda que enerve o desvirtúe las observaciones formuladas por la resolución jerárquica, remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el primer punto de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.

Asimismo, este Tribunal advierte que el ente fiscal hace un cálculo de dichos ingreso por prestaciones regulares en base a las prestaciones accesorias de prestaciones discriminadas lo cual evidencia la falta de análisis y fundamentación en la Vista de Cargo y consecuentemente de su Resolución Determinativa, evidenciando este tribunal de la documentación que cursa en antecedentes administrativos, la Administración Tributaria en respuesta de réplica, no enerva ni desvirtúa esas observaciones, observándose ausencia de fundamentación de la demanda sobre el punto en cuestión, remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el primer punto de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.

X

Por otro lado y en lo que concierne a los ingresos relativos a alquileres, contrariamente a lo que refiere la entidad demandante, de antecedentes administrativos se advierte que la observación de la AGIT en su resolución Jerárquica se circunscribe a la liquidación pago por retiro voluntario del Sof. Alex E. Soliz Condarco, ya que dentro de la liquidación se encuentra el concepto de hospedaje referido a la prestación de servicio al personal “dependiente” de la misma institución, observación dirigida a esclarecer de qué forma a criterio de la Administración se da origen al nacimiento del hecho generador del IVA e IT, toda vez de la existencia de documentación que respalda un hecho disímil, aspecto que no fue aclarado por la Administración Tributaria, en su demanda y menos en su respuesta de réplica, quedando en evidencia las inconsistencias en la las que recae la administración tributaria; no enervando ni desvirtuando los cuestionamientos, observándose ausencia de fundamentación; remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el punto primero de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.

En lo referente a que la *AGJT no tomo en cuenta que según el Padrón de contribuyentes del Servicio de Impuestos Nacionales ASCINALSS está inscrito a los impuestos IVA, IT*, se puede advertir en documentación que cursa en actuados administrativos, que el sujeto activo no explica a detalle la composición de los ingresos observados por la AGIT; composición que se puede evidenciar en los documentos presentados por el sujeto pasivo, de acuerdo al análisis de las cuentas según libros mayores, que se encuentran en papeles de trabajo; aspectos que debieron estar fundamentados en la vista de cargo respectiva; advirtiéndose que la Administración Tributaria no observa en demanda o respuesta de réplica, estos hechos, debiendo señalar este tribunal que aquello que aduce la administración tributaria no fue demostrado ni enervado menos desvirtuado por la Administración Tributaria, evidenciándose ausencia de fundamentación, remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el punto primero de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.

Sobre la percepción de ingresos por filiación se advierte que, los antecedentes administrativos evidencian que la Administración Tributaria no explica a detalle la composición de los ingresos observados por la AGIT; composición que se puede evidenciar en los documentos presentados por el sujeto pasivo, de acuerdo al análisis de las cuentas según libros mayores, que se encuentran en papeles de trabajo, aspectos que debieron estar fundamentados en la vista de cargo respectiva; advirtiéndose que la Administración Tributaria no observa en demanda o respuesta de réplica, estos hechos, debiendo señalar este tribunal que aquello que aduce la administración tributaria no fue demostrado ni enervado menos desvirtuado por la Administración Tributaria, evidenciándose ausencia de fundamentación, remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el punto primero de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Con relación a *otros Ingresos observados por la AGIT*, de compulsas de antecedentes administrativos se evidencia la ausencia de fundamento de hecho que demuestre el origen de las observaciones de las cuales emergen los reparos, toda vez la vista de cargo no contempla estos fundamentos esenciales conforme lo señala el art. 96 de la Ley 2492, fundamentación que no puede ser suplida por un listado un listado detallado de todas sus observaciones y conceptos, el sujeto activo no justifico ni fundamentó cual era el origen de las observaciones efectuadas; advirtiéndose que la Administración Tributaria no observa en demanda o respuesta de réplica, estos hechos, debiendo señalar este tribunal que aquello que aduce la administración tributaria no fue demostrado ni enervado menos desvirtuado por la Administración Tributaria, evidenciándose ausencia de fundamentación, remitiéndose en consecuencia este tribunal al entendimiento expresado en el punto primero de la presente resolución; no habiendo la entidad demandante demostrado la aplicación errónea de la ley.

**Con relación al análisis de la Vista de Cargo.**

De revisión del procedimiento de determinación, dentro del procedimiento administrativo, se advierte que la administración tributaria no estableció elementos esenciales de la obligación tributaria, previsto por los arts. 96 y 99 de la Ley 2492 (CTB), ausencia en la Vista de Cargo de elementos esenciales como inexistencia de fundamentos de hecho sobre observaciones del hecho imponible, evidenciándose que la Administración Tributaria, no dio cumplimiento ni ejerció las facultades previstas en los arts. 95, 96, 99 y 100 de la Ley N° 2492 facultades de investigación, fiscalización y verificación de los hechos, actos, datos, elementos que integran el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo, omisiones que son sancionadas con la nulidad prevista por los arts. 96 y 99 de la Ley N° 2492, por tanto se evidencia como consecuencia la determinación de la base imponible del impuesto de manera incorrecta, estableciendo adeudos tributarios en el IVA e IT de los periodos fiscales enero a diciembre 2010, que se apartan y no condicen con el principio de la legalidad, y el derecho al debido procedimiento administrativo al cual tiene derecho el contribuyente, advirtiéndose que la nulidad de obrados sancionada hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/FVE-I/VC/1256/2012, inclusive, ha devenido en aplicación correcta de la ley

**Con relación al debido proceso y el derecho a la defensa y la nulidad de obrados.**

Sobre el particular se debe recordar que una de las implicancias esenciales del derecho a la defensa es aquel referido a la acción de poder probar en debido proceso y/o debido procedimiento administrativo. Esta actividad procesal debe patentizarse de manera efectiva y oportuna con la debida protección por parte de jueces y tribunales sean estos administrativos o jurisdiccionales, efectivizándose de esa manera el derecho a la tutela administrativa efectiva y la tutela judicial efectiva, y sin indefensión; de cuya vertiente emerge el deber jurídico de jueces y tribunales, de proteger a toda persona con el fin de que ejerza su derecho a demostrar la inexactitud de alegaciones o

imputaciones formulados en su contra, asegurándose de esa manera la inviolabilidad de su defensa pregonada por el art. 119.II de la misma norma supra-legal.

Que, en ese entendimiento constitucional, la Vista de Cargo dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, tiene como una de sus funciones el hacer conocer al sujeto pasivo los hallazgos y fundamentos de la administración, con cuya notificación se le otorga al sujeto pasivo la posibilidad de asumir su derecho a defensa con la apertura un periodo de 30 días de prueba (art. 98 Ley N° 2492), con el fin de que éste formule y presente descargos que estime convenientes; este procedimiento, como ya se refirió *ut supra* "...(...)es de tal magnitud y trascendencia, pues permite al sujeto pasivo plasmar se derecho a defensa que la norma supra legal y las leyes le otorgan y garantizan. Empero esta posibilidad de formular y presentar sus descargos está necesariamente en directa correspondencia con el contenido de las observaciones que formula la Administración Tributaria en su Vista de Cargo, de ahí su extrema importancia, pues estas observaciones que efectúe la administración deben ser transparentes, claras y ciertas, fundadas en motivos de hecho reales, existentes, verdaderos, específicos, conducentes y sustentados en el cumplimiento de la ley; pues si así no fuese, si los hechos en los que la administración fundó su decisión no hubieren existido o no hubieren sido tales como la administración creyó o afirmó al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo, conforme lo establece el parágrafo II del art. 96 y 99 de la Ley N° 2492" (sic).

Que, en la especie se advierte una ausencia en la fundamentación de los hechos reflejados en la Vista de Cargo que es la base de la posterior emisión de la Resolución Determinativa, esta ausencia de estos elementos esenciales ha sido entendida por la norma tributaria como vulneradora del debido procedimiento administrativo en su vertiente del derecho a defensa, de ahí que la norma tributaria sanciona este incumplimiento de la administración tributaria con la nulidad del acto; nulidad evidenciada por los tribunales de instancia administrativa quienes obraron en aplicación estricta de la norma.

#### **Sobre la aplicación de la teoría del acto consentido.**

Se debe tener presente que la nulidad decretada por la Resolución de Recurso Jerárquico no se sustenta ni se encuentra basada en la vulneración al debido proceso por incumplimiento de plazos procesales y fue precisamente el sujeto pasivo quien observa la existencia de vicios de nulidad en el procedimiento determinativo que motiva a la interposición del recurso de alzada y Jerárquico; asimismo ha menester precisar una vez más que en la especie la nulidad a las vulneraciones señaladas están expresamente sancionadas por los arts. 96 .II y 99 de la Ley 2492, nulidades que han sido evidenciadas por la Resolución Jerárquica y por este tribunal.

#### **Sobre la acusada vulneración al principio de congruencia.**

Ante el cuestionamiento de la Administración Tributaria y de revisión detallada del fallo recurrido (Resolución Jerárquica AGIT - RJ 0045/2015 de 5 de enero de 2015), este tribunal no advierte la introducción por parte de la ARIT ni la AGIT de



Estado Plurinacional de Bolivia

*Órgano Judicial*

elemento adicional alguno diferente al que hubiesen sido debatido por las partes y del que la Administración Tributaria no hubiese podido defenderse, advirtiéndose que es la instancia impugnatoria administrativa que establece la existencia de vicios de nulidad en la Vista de Cargo que fueron señalados e identificados, vicios que motivaron la declaración de nulidad de los actos administrativos disponiendo la revocación de la Vista de Cargo CITE : SIN/GDLPZ/DF/FVE-I/VC/1256/2012 de 21 de diciembre de 2012, nulidad que no pudo ser desvirtuada por la Administración Tributaria.

Que, consecuentemente, siendo atribución de este Tribunal el ejercer la jurisdicción y competencia que la ley le otorga, en virtud de los fundamentos citados, asumiendo su rol controlador de garantías constitucionales conforme lo establece el art. 115.I y 410 de la CPE, concordante con el art. 15.I de la Ley N° 25 Ley del Órgano Judicial (LOJ), siendo que desde un punto de vista procesal, la instancia de contención tiene por objeto fundamental, no tanto analizar las pretensiones de las partes, como comprobar el proceder de las autoridades administrativas de instancia; en la aplicación de la ley sustantiva y de la ley procesal, correspondiendo verificar si se aplicaron las normas del momento, bajo las circunstancias correspondientes y toda vez que verificada la correcta aplicación de la norma, concluye que la Autoridad General de Impugnación Tributaria, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero de 2015, que confirmo la Resolución ARIT- LPZ/RA 0660/2014 y anuló obrados con reposición hasta el vicio más antiguo, por vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa del contribuyente, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas.

Que, por lo expuesto se concluye, que la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales no acreditó la pretensión respecto a la incorrecta aplicación de las normas citadas.

**POR TANTO:** La Sala Contenciosa y Contenciosa y Administrativa y Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2.1 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y el arts. 778 y 787 del CPC, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla declarando **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Cristina Elisa Ortíz Herrera y en su mérito, firmes y subsistentes la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0045/2015 de 5 de enero de 2015, y la Resolución ARIT- LPZ/RA 0660/2014, pronunciadas por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, respectivamente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, sea con nota de atención.

**Regístrese, notifíquese y archívese.**

*[Firma]*  
D. Antonio Segovia  
MAGISTRADO DE LA SALA CONTENCIOSA  
Y ADM. PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

*[Firma]*  
MSc. Jorge J. von Borries M.  
PRESIDENTE  
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.  
SOCIAL Y ADM. PRIMERA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA