



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

INFORME N° 209/15 - 11/11/15

H.R. N° 5916 - 16/11/15

CP/544

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 11

Sucre, 03 de noviembre de 2015

Expediente : 023/2015-CA
Demandante : Gerencia Distrital La Paz del
 Servicio de Impuestos Nacionales
Demandados : Autoridad General de Impugnación Tributaria
Distrito : La Paz
Magistrado Relator : Dr. Pastor Segundo Mamani Villca

Pronunciado dentro del proceso contencioso administrativo seguido por la Gerencia Distrital la Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT).

VISTOS: La demanda contencioso administrativa interpuesta por Rita Maldonado Hinojosa en representación de la Gerencia Distrital La Paz II de fs. 93 a 100, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1461/2014 de 27 de octubre, decreto de admisión, la contestación a la mencionada demanda de fs. 139 a 145, los memoriales de réplica y duplica, decreto de autos para sentencia y los antecedentes procesales.

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes del proceso

Que, mediante Orden de Verificación N° 0012OVE03944 con alcance a los hechos y/o elementos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) débito fiscal y su efecto en el Impuesto a las Transacciones (IT), notificada en fecha 10 de abril de 2013, la Administración Tributaria procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre de las gestiones 2009, 2010 y 2011.

Que, concluido el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria emitió la Vistas de Cargo CITE SIN/GDLP/DF/FVE/VC/698/2013 de 22 de noviembre, estableciendo preliminarmente el adeudo por concepto del IVA e IT de UFV 1.293.551 equivalente a Bs. 2.428.417 por los periodos fiscalizados, calculados al 22 de noviembre de 2012.

I.1.1. Resolución Determinativa

La Gerencia Distrital de La Paz, emitió Resolución Determinativa N° 00055/2014 CITE: SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/RD/0055/2014 de 25 de febrero, la que se resuelve determinar sobre Base Cierta y Base Presunta, por el importe de UFV 1.346.571, equivalente a Bs. 2.581.386.- por el IVA – debito fiscal y su efecto en el IT, sancionando con una multa igual al 100% del Tributo Omitido y por incumplimiento a deberes formales.

I.1.2. Resolución del Recurso de Alzada

Que, interpuesto el recurso de alzada contra dicha determinación, mediante Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0601/2014 de 11 de agosto, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, resolvió anular obrados hasta la Vista de Cargo, a objeto de que la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, emita un

nuevo acto administrativo, fundamentándose técnica y legalmente su determinación, en cumplimiento a los requisitos estipulados en el art. 96 del Código Tributario Boliviano (CTB).

I.1.3. Resolución del Recurso Jerárquico

La mencionada resolución derivó a que la Administración Tributaria interponga recurso jerárquico, que fue resuelto por Resolución AGIT-RJ 1461/2014 de 27 octubre, que confirmó la Resolución ARIT-LPZ/RA 0601/2014 de 11 de agosto.

CONSIDERANDO II:

II.1. Tramite del proceso contencioso administrativo

II.1.1. Contenido de la demanda contenciosa administrativa

De la revisión de la mencionada demanda, se extrae como agravios del mismo, los siguientes:

a) Incorrecta valoración por de la AGIT de la Resolución Determinativa y del trabajo realizado sobre Base Cierta y Base Presunta

Expresa que, la AGIT fundamenta su anulabilidad de la Determinación efectuada, hasta la Vista de Cargo, con la sola apreciación personal no fundamentada técnica ni legalmente con el argumento (Primer párrafo de la pág. 32): *"...realizó un análisis de manera general a los argumentos del sujeto pasivo, limitándose a mencionar la normativa referente al IVA e IT, señalando prestaciones de servicios sin realizar una tarea individualización del hecho o los hechos facticos a la normativa en concreto sin establecer el nexo causal entre los supuestos de hecho considerados servicios con la normativa que establece el nacimiento del hecho imponible..."*.

"...debido investigar y obtener mayores elementos de juicio que evidencien el hecho generador del IVA e IT conforme lo establecen los artículos 4 y 72 de la Ley N° 843 que hagan a la determinación sobre base cierta en lo posible utilizar la base presunta como último recurso para determinar sobre la realizad económica la existencia de tributos omitidos detallando cada uno de los conceptos observados...(sic)..."

Refiere que, la solicitud de nulidad de obrados realizada por la parte recurrente, fue únicamente en base a los argumentos de una supuesta falta de consideración de los descargos presentados y de forma arbitraria la autoridad de impugnación anulan hasta la Vista de Cargo inclusive, otorgando más allá de lo solicitado, fallando en forma *ultra petita*, además de hacer una incorrecta interpretación y aplicación del art. 72 de la Ley N° 843.

Manifiesta que, la Resolución Determinativa mencionada señala, claramente la documentación presentada por el contribuyente y la correspondiente valoración que se da a cada uno de los descargos presentados por el contribuyente, y además que la misma cuenta con la suficiente motivación.

Con relación a la supuesta falta de individualización del hecho generador, expreso que todos los servicios observados por la determinación se encuentran alcanzados por lo establecido en el art. 3 inc. d) de la Ley N° 843, así como por el art. 2 de la RND N° 10.0043.05 de 09 de diciembre, la que hace una aclaración respecto de la habitualidad referida a los ingresos, por lo que se concluye que las prestaciones realizadas por el sujeto pasivo se encuentran alcanzadas y gravadas por el IVA correspondiendo la emisión de la factura a momento de perfeccionarse el hecho



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

generador. Los servicios prestados por el contribuyente generan ingresos no declarados y no facturados sobre cuya base se ha establecido el Debito Fiscal en aplicación del art. 7 de la Ley N° 843, deduciéndose que los hechos imponible se verifican en la prestación de servicios consistentes en la emisión de certificados de registro profesional, defensa de tesis, examen de grado, defensa de maestría, visados, peritajes, alquileres, seminarios, venta de normativa, anticréticos, entre otros, existiendo en ellos un hecho generador y una transacción, aspectos que no fueron considerados por la AGIT sostuvo. Afirma también que, la Sociedad de Ingenieros está obligada a demostrar no solo a demostrar que no es sujeto pasivo del IVA e IT sino también, por un aspecto de transparencia, debe demostrar el destino de los ingresos, siendo que supuestamente es una entidad sin fines de lucro.

Sobre la supuesta inexistencia de servicios gravados aducido por la AGIT, señaló que la certificación de planos, proyecto y otros servicios referidos, constituyen en ingresos gravados, toda vez que no se encuentra en la gama de ingresos previsto en el art. 7 inc. i) de la Ley N° 1449, la cual autoriza el cobro solo de derecho de inscripción al ente de la colegiatura y pago de cuotas, siendo que los mismos no habrían sido autorizados por ley ciada y erróneamente interpretada por la AGIT, generando con su excesiva interpretación exenciones no previstas por ley, vulnerando el principio de legalidad previsto por el art. 6 del CTB, sin mencionar que la Ley N° 843 establece exenciones limitativas, consiguientemente la Sociedad Boliviana de Ingenieros es sujeto pasivo de los impuestos establecidos en la Ley N° 843, produciéndose el hecho generador desde el momento de la prestación del servicio, así como la de emitir la factura, y no recibos oficiales, recibos de caja.

b) Incorrecta interpretación de los arts. 44 y 72 del CTB

Expresa que, los hechos en los cuales la Administración Tributaria se basó para realizar una determinación sobre base presunta, fueron que el contribuyente no contaba con toda la documentación requerida a momento de realizar el trabajo de campo, incurriendo de esta manera en un comportamiento contrario al art. 70 del CTB, obstaculizando la labor de fiscalización, y que además el sujeto pasivo no desvirtuó documentalmente los ingresos observados provengan de otras actividades.

Señala que, la totalidad de los ingresos por los conceptos observados están alcanzados y son gravados por el IT, conforme al art. 72 de la Ley N° 843.

Enfatizó que la AGIT no aplicó ni consideró el parágrafo tercero del art. 80 del CTB, que señala: *"las presunciones no establecidas por la Ley serán admisibles como medio de prueba siempre que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace lógico y directo según las reglas del sentido común, estas presunciones admitirán en todos los casos prueba en contrario."* El parágrafo II del art. 43 y art. 44 del CTB, establecen como método de determinación de la Base Imponible la realizada sobre Base Presunta, en merito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexitud normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, método que es utilizado solo cuando habiéndolo requerido, la Administración Tributaria no posea los datos necesarios para su determinación sobre base cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo.

Acusó por otra parte falta de valoración de la documentación legal, dando a cada uno de los documentos el valor probatorio correspondiente por parte de la

AGIT, incurriendo en error de hecho, llegando a afectar al acto administrativo, específicamente sobre lo señalado sobre la determinación sobre base cierta y sobre base presunta, en el que concluyó que, la AGIT que la Vista de Cargo no contiene una debida fundamentación de hecho y de derecho, y que se encontraría alejada de la verdad material, sin considerar que, el contribuyente no aportó ninguna documentación legal ni contable para respaldar sus gastos, siendo que la Administración Tributaria cumplió a cabalidad con la normativa legal aplicable referida a la facultad investigativa, fiscalización, determinación y control.

c) Violación de los arts. 35 y 36 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) y Decreto Supremo (DS) N° 27113 sobre la nulidad.

Manifestó asimismo, que la AGIT no ha considerado los arts. 35 y 36 de la LPA, referido a la nulidad y anulabilidad para anular la Resolución Determinativa N° 00063/2014, toda vez que no analiza ni cuando se aplica, haciendo una interpretación del art. 28 incisos b) y e) de la LPA y de los arts. 74 y 201 del CTB, eludiendo de forma perniciosa aplicar lo dispuesto por los arts. 96 y 99 del CTB.

Reiteró que, el contribuyente no aportó las pruebas y documentación necesaria para determinar la obligación tributaria. La verdad material y la realidad económica, no solo elementos ideales o lógicos, basados en aspectos materiales, en pruebas que permitan establecer de forma irrefutable la decisión asumida, y no teniendo esos elementos no puede la AGIT pretender que la Administración Tributaria cumpla su fallo, máxime si la verdad material y realidad económica, no son de obligatoria aplicación, como señala el art. 8 de la Ley N° 843. Los extremos aducidos por la AGIT tratando de inducir al Fisco a una determinación injustificada, sin elementos fácticos y sin aplicar la Ley N° 843.

Finalizó señalando que, no existe una fundamentación legal ni mucho menos técnica para anular obrados, buscando la AGIT nulidades inexistentes para no pronunciarse en el fondo sobre la fiscalización efectuada aspecto que se evidencia de la lectura de la resolución de la AGIT, donde se señala: *"...en este entendido, esa instancia Jerárquica se encuentra imposibilitada de emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia..."*. Los arts. 96 y 99 de la Ley N° 843 son claros en cuanto a los requisitos establecidos en los mismos para la emisión de la Vista de Cargo y la Resolución Determinativa, siendo innecesaria la alusión de los arts. 28 y 29 de la Ley LPA.

II.1.1.1. Petitorio

Concluye, solicitando se emita Sentencia declarando probada la demanda, consiguientemente revocar totalmente la Resolución de Recurso Jerárquica GIT-RJ 1461/2014 de 27 de octubre, mantenga firme y subsistente en su integridad la Resolución Determinativa N° 00055/2014.

II.1.2. Admisibilidad

Mediante decreto de 10 de febrero de 2015, cursante a fs. 10, se admitió por esta Sala de conformidad a los arts. 327, 379 y 380 del Código de Procedimiento Civil (CPC) Y 22 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, y se corrió traslado al demandado a efectos de su citación ordenándose se libere las provisiones citatorias y encomendando su ejecución al Presidente de Tribunal Departamental de Justicia de La Paz; también se ordenó la notificación a Marco Antonio Galindo Queralt representante de la Sociedad de Ingenieros de Bolivia Departamental de La Paz.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

II.1.3. Citación al demandado y al tercero interesado

En fecha 26 de mayo de 2015 a horas 10:00, la autoridad demandada fue citada según consta la diligencia a fs. 119; posteriormente en fecha 26 de mayo de 2014 a horas 10:20, se citó a Marco Antonio Galindo Queralt representante de la Sociedad de Ingenieros de Bolivia Departamental La Paz; sin embargo, el contribuyente a pesar de su legal citación, no se apersonó, tampoco presentó memorial alguno.

II.1.4. Argumentos de la contestación a la demanda

Que, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, a través de su titular Daney David Valdivia Coria, contesta negativamente la demanda desvirtuando los argumentos esgrimidos por memorial cursante de fs. 139 a 145, manifestando que la Resolución impugnada se encuentra plenamente respaldada en los fundamentos técnico-jurídicos que dieron lugar a la misma y que fueron claramente expuestos, señaló además que:

a) Expresó que, no es evidente que la falta de valoración de la Resolución Determinativa y el trabajo de determinación realizado sobre base cierta y base presunta, consiguientemente no es cierto la incorrecta interpretación y aplicación del art. 72 de la Ley N° 843, además señala que la entidad demandante no estableció ni demostró la errada interpretación del art.72 de la Ley N° 843.

b) Sobre la anulación de obrados hasta la Vista de Cargo por falta de motivación, y que la AGIT falló de forma *ultra petita*, expresó que, los fundamentos de la demanda, son solo exposiciones generales, que tergiversan la verdad de los hechos y la normativa aplicable, sin considerar que la AGIT debe observar el debido proceso, el derecho a la defensa, consagrado en la Constitución Política del Estado, que establece que la vulneración a las garantías y derechos protegidos por ella, son ilegales; es por ello que las consideraciones del demandante no son apropiadas.

Respecto a que el fallo impugnado sea *ultra petita*, precisó que de conformidad al art. 21 de la Ley N° 3092 las resoluciones recursivas de alzada y jerárquica, procedieron a verificar de manera previa la existencia de vicios de nulidad, y que fruto de la compulsas y valoración de los descargos en la Resolución Determinativa y los requisitos esenciales que debe contener la Vista de Cargo la AGIT confirmó la resolución de alzada, además que la Administración Tributaria no analizó el concepto de objeto del tributo a fin de diferenciar las transacciones gravadas y no gravadas, además que las previsiones contenidas en los arts. 16 y 17 del CTB no fueron demostrados por el sujeto activo, y en suma establece que la Vista de Cargo no expone los actos, datos, elementos y valoraciones que fundamentan los reparos establecidos en el IVA e IT, vulnerando los arts. 96 y 99 del CTB, por consiguiente al estar debidamente fundamentados la resolución de la AGIT, con la debida motivación no existe un fallo *ultra petita*.

c) Refiere también que, el art. 43 del CTB, sea en la determinación sobre base cierta o presunta, los documentos e informaciones o hechos y circunstancias deben demostrar la existencia de hechos generadores; en este contexto, el vicio analizado por el AIT y que le causa agravio a la Administración Tributaria, no versa sobre la forma de obtención de la documentación que el sujeto activo hubiera utilizado en el Proceso de Verificación para la determinación de ingresos no declarados, sea sobre base cierta o presunta, sino sobre el elemento material para la configuración del

hecho generador, toda vez que el sujeto pasivo en su recurso de alzada observó el origen de los reparos.

d) Sobre la presunta vulneración de los arts. 1 y 2 de la Ley N° 843 y la falta de pronunciamiento sobre las pretensiones deducidas en el recurso jerárquico, aseveró que la AGIT no ingreso al análisis de las cuestiones de fondo, aclaración realizado en el acápite "IV.4.1. Cuestión Previa", que de la misma revisión de antecedentes y lo solicitado por las partes se llegó a establecer vicios que conllevan a la nulidad de obrados, por ello resulta incongruente pedir pronunciamiento sobre todas las pretensiones del demandante, es decir ingresar sobre temas de fondo cuando existen vicios de nulidad que debe ser subsanados a fin de no causar indefensión o vulneración de derechos.

Señaló también que, si bien la Administración Tributaria, detalla los conceptos observados como ingresos no declarados, sobre Base Cierta y Base Presunta; sin embargo, este detalle se limita a exponer una definición u objeto que tiene cada uno de los conceptos, sin explicar ni sustentar las razones técnicas por las cuales estos rubros constituyen conceptos alcanzados por el IVA e IT, y si bien, como antecedentes considera la nota de 2 de mayo de 2013, en el cual el Sujeto Pasivo explica su naturaleza como institución sin fines de lucro.

e) Respecto a la falta de valoración de la documentación legal y la falta de fundamentación para la nulidad de obrados hasta la Vista de Cargo, expresó que se debió porque no cumple con los presupuestos señalados por el art 96 del CTB, por cuanto la Administración Tributaria en aplicación del art. 104 parágrafo IV del mismo cuerpo legal, emitió la Vistas de Cargo, en la cual expone el alcance de la Orden de Verificación, el trabajo desarrollado y los resultados del proceso del examen, estableciendo que la verificación se efectuó sobre Base Cierta, detallando los conceptos que fueron objeto de verificación concluyendo que los mismos se encuentran gravados por el IVA e IT observando su existencia de dos tipos de recibos emitidos por servicios prestados por el sujeto pasivo, por los cuales no se habrían emitido notas fiscales. En cuanto a la determinación sobre Base Presunta indica la existencia de ingresos no declarados según depósitos en efectivo y cheques propios depositados en el Banco de Crédito, aclarando que los mismos son netos de los contenidos en la Base Cierta a fin de evitar duplicidad. Agrega asimismo que la Vista de Cargo, para cada una de las formas de determinación (Base Cierta y Base Presunta), expone en cuadros el importe mensual establecido como ingresos no declarados; así como el impuesto omitido IVA e IT; en el mismo acto, consigna el 2 cuadro Fundamentos Técnicos y legales de los Cargos, en el cual para el IVA e IT sobre Base Cierta y Base Presunta, expone los resultados del Proceso de Verificación, añadiendo el "Respaldo Legal" que sustentaría su determinación, citando en cuanto al IVA los arts. 4, 6, 7 y 12 de la Ley N° 843, 7 y 12 del DS N° 21530, Parágrafo II art. 43, 44 y 45 del CTB, arts. 1, 2, 3, 4, 7, 10 y 15 del DS N° 21530; y para el IT los arts. 45 del CTB, 72m 73, 74, 75 y 77 de la Ley N° 843 y el DS N° 21532. De los anterior se observa que si bien la Administración Tributaria, detalla los conceptos observados como ingresos no declarados, sobre Base Cierta y Base Presunta, sin embargo, este detalle se limita a exponer una definición u objeto que tiene cada uno de los conceptos, sin explicar ni sustentar las razones técnicas por las cuales estos rubros constituyen conceptos alcanzados por el IVA e IT, sin que existe



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

una subsunción a la normativa para concluir que todas las prestaciones afectadas por el sujeto pasivo, se adecuan a los presupuesto legales establecidos como hechos generadores del referidos impuestos, siendo evidente que la Vista de Cargo no contiene todos los datos, hechos, elementos, antecedentes y valoraciones puestos a conocimiento de la Administración Tributaria por parte del Sujeto Pasivo durante el Proceso de Verificación, afectando a los requisitos establecidos por el art. 96, parágrafo I del CTB, respecto a la fundamentación de hecho y de derecho, que todo acto debe contener a fin de garantizar el debido proceso al sujeto pasivo, señalándose porque en el caso concreto, los hechos verificados se ajustan a la hipótesis normativa y por ende, al surgimiento de la obligación tributaria del IVA e IT, y considerando que la Resolución Determinativa debe emitirse sobre la base de la misma, se tiene que el acto determinado también se ve afectada en su fundamentación, conforme al art. 99.II del CTB, motivos que respaldan la resolución de la AGIT.

Finalmente la entidad demandada cito como precedente doctrina tributaria emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, jurisprudencia emitida por el Tribunal Supremo de Justicia y Sentencia Constitucional dictada por el Tribunal Constitucional Plurinacional.

II.1.4.1. Petitorio

Solicita declarar improbadamente la demanda contencioso administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1461/2014, de 27 de octubre.

II.1.5. Argumentos de la réplica interpuesto por la Gerencia Distrital La Paz II del SIN

El contenido de la réplica del demandante a la contestación de la AGIT se sintetiza en los siguientes puntos:

Señala que, la decisión asumida por la AGIT, les causa agravios al considerar de una manera errada la interpretación de la norma y al no revisar correctamente los datos y elementos del proceso.

Alega que, la certificación de planos, proyectos, cobro por validación de exámenes de grado, legalizaciones, defensa de maestrías, defensa de tesis, constituyen ingresos gravados, que no se encuentran en la gama de ingresos previstos en el art. 7.i) de la Ley N° 1449, que autoriza el cobro de derecho de inscripción de los profesionales y el pago de las cuotas mensuales, siendo que los ingresos señalados no fueron autorizados por la ley mencionada y que erróneamente interpretó la AGIT generando exenciones no previstas por ley, vulnerando el principio de legalidad en el art.6 del CTB, sin mencionar que la Ley N° 843, establece exenciones limitativas y hechos fuera del alcance de la norma de forma expresa no encontrándose en ninguno de los arts. 1,2,3,4,5,6,7,72 de la Ley N° 843, elemento que le permitió a la AGIT como resultado la ilegal exención que pretende otorgar al contribuyente, incurrió en violación de la ley en perjuicio del Estado y la Sociedad en su conjunto, de la legal recaudación de ingresos por motivo de impuestos adeudados.

Respecto al petitorio, el demandante, se ratificó en el tenor de su demanda.

II.1.6. Argumentos de la réplica presentado por la Autoridad General de la Impugnación Tributaria

En el memorial de dúplica, se presentó los siguientes argumentos, mismos que se deducen en tres puntos:

Señala que, la decisión de la AGIT no causó agravios, puesto que la valoración integral de los datos y elementos del proceso se encuentran expuestas en la Resolución impugnada, la cual se encuentra debidamente motivada.

Refiere que, la Administración Tributaria en la forma de procedimiento sobre la Base Presunta, incurrió en falta de sustento o explicación técnica sobre los ingresos y la falta de consideración de los gastos hace que la determinación afecte la fundamentación de hecho y derecho que son aspectos relacionados con el debido proceso tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa, asimismo refiere que, los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria no cumplen con los requisitos establecidos en los arts. 96.I y 99.II del CTB.

Finalmente señala que, siendo evidentes los vicios de nulidad en los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria, corresponde que los mismos sean nulos, por no cumplir con los requisitos esenciales establecidos en el art. 65 del CTB,

En relación al petitorio, la entidad demandada, se ratifica en el memorial de su contestación a la demanda.

II.1.7. Decreto de Autos para Sentencia

El 29 de julio de 2015, se decretó autos para sentencia, tomando en cuenta el estado del proceso.

CONSIDERANDO III:

III.1. Fundamentos Jurídicos del Fallo

Que, el procedimiento Contencioso Administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa. Por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó con la resolución del Recurso Jerárquico; por consiguiente, corresponde a este Tribunal analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la entidad demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la entidad demandada.

Que, el motivo de la controversia en el presente proceso se circunscribe en determinar si la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 01461/2014 de 27 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, produjo algún agravio a la Administración Tributaria, al momento de confirmar la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0601/2014, de 11 de agosto, que anula hasta el vicio más antiguo, inclusive hasta la Vista; al respecto corresponde analizar y precisar los hechos sucedidos en la fase administrativa y contrastarlos con los argumentos expuestos en la demanda.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En concreto, una vez compulsados los antecedentes y las Resoluciones Administrativas base de la impugnación contenida en la demanda con las normas tributarias, se establece que:

1) En fecha 10 de abril de 2013, la Administración Tributaria procedió a la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Sociedad de Ingenieros de Bolivia – Departamental La Paz, modalidad "Verificación Débito IVA y su efecto IT" de fecha 13 de marzo de 2013, correspondiente a los periodos fiscales de enero a diciembre 2009, de enero a diciembre 2010 y de enero a diciembre 2011, ajustándose las bases imponibles liquidándose los tributos sobre Base Cierta y Base Presunta, conforme a los parágrafos I y II del art. 43 del CTB, Concluida la verificación elaboró el Informe CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE/VC/698/2013, habiendo ante la notificación con dicho acto administrativo el contribuyente presentado los descargos haciendo mención a la Ley N° 1449, emitiéndose finalmente la Resolución Determinativa N° 00055/2014 de 25 de febrero, determinándose las obligaciones impositivas Sobre Base Cierta y Base Presunta en la suma de Bs. 675.638 UFV, que comprende el tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

2) Contra dicha determinación el contribuyente, interpuso Recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0601/2014 de 11 de agosto, que anuló la Resolución Determinativa N° 00055/2014 de 28 de febrero, emitida por la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, inclusive, hasta que la Administración Tributaria emita una nueva Vista de Cargo fundamentando técnica y legalmente su determinación, en cumplimiento a los requisitos estipulados por el art. 96 del CTB y aplicando procedimientos acordes a los principios contables, la realidad económica y la verdad material; especificando y fundamentando el método aplicado a la determinación de la base imprimible conforme establece el art. 43 del CTB, contra la mencionada resolución, la entidad demandante interpuso Recurso Jerárquico, que fue suelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1461/2014 de 27 de octubre, que confirmó la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0601/2014, de 11 de agosto.

III.1.1. Sobre la determinación sobre Base Cierta y Base Presunta

Ahora bien, ingresando al control de legalidad sobre los extremos denunciados por la entidad actora presuntamente incurridos por la AGIT en la resolución impugnada, conforme a los hechos expuestos por las partes, en base a los antecedentes del caso se establece:

Que, la base imponible constituye uno de los elementos estructurales del tributo. Se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida debe ser congruente con el hecho imponible y de otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo. Los métodos para la determinación de la base imponible pueden ser directos o indiciarios; los primeros toman para su cálculo datos reales y actuales; los segundos atienden a indicios y a presunciones. (STG-RJ/0268/2008: FTJ IV.3. iii.).

En ese entendido el art. 42 del CTB, establece que: "Base imponible o gravable es la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo a las

normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar". Existiendo dos métodos de determinación de dicha base imponible, de conformidad al art. 43 del CTB, que señala: La base imponible podrá determinarse por 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, consiguientemente, la determinación sobre base cierta parte del principio de la información, datos y prueba que la Administración Tributaria pueda obtener sobre los hechos generadores, de tal forma que le permita establecer y demostrar efectivamente los resultados de una determinación, información que puede ser obtenida a través del contribuyente y también de terceras personas o agentes de información establecidos por ley, inclusive de su propia labor investigativa con el fin de obtener pruebas sobre los hechos imponibles ocurridos, que demuestren de manera fehaciente y sin ninguna duda la realización de los hechos generadores de la base imponible y permitan establecer su cuantía, sin que la eficacia de su potestad fiscalizadora se halle limitada o condicionada al asentimiento previo del contribuyente; y, **b) Sobre base presunta**, en mérito a los hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, estableciendo el art. 44 de dicho Código, que la Administración Tributaria podrá determinar la base imponible usando el método sobre Base Presunta, sólo cuando habiéndolos requerido, no posea los datos necesarios para su determinación sobre Base Cierta por no haberlos proporcionado el sujeto pasivo, en especial, cuando se verifique al menos alguna de las siguientes circunstancias relativas a éste último: 1) Que no se hayan inscrito en los registros tributarios correspondientes; 2) Que no presenten declaración o en ella se omitan datos básicos para la liquidación del tributo, conforme al procedimiento determinativo en casos especiales previsto por este Código; 3) Que se asuman conductas que en definitiva no permitan la iniciación o desarrollo de sus facultades de fiscalización; 4) Que no presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación respaldatoria o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones normativas; 5) Otras circunstancias previstas; 6) Que se adviertan situaciones que imposibiliten el conocimiento cierto de sus operaciones, o en cualquier circunstancia que no permita efectuar la determinación sobre base cierta.

El art. 62 del CTB, (Derechos). Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: Numeral 7, A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.

Po su parte el art. 76 Del CTB, señala que la carga de la prueba, en los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos.

De lo inferido, se colige que en forma general en la etapa de la determinación tributaria, la Administración Tributaria debe intentar llegar a la verdad de los hechos, procurando obtener todos los datos y la información necesaria para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria, con la debida fundamentación establecida por la AIT.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Para el caso presente, de la compulsión de los antecedentes administrativos, el Fisco, en aplicación del art. 104.IV del CTB, emitió la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ/DF/FVE/VC/698/2013, en la cual expone el alcance de la Orden de Verificación, el trabajo desarrollado y los resultados del proceso del examen, que la verificación se efectuó sobre Base Cierta y Base Presunta; en cuanto a los ingresos no declarados determinados sobre Base Cierta, detalla los conceptos que fueron objeto de verificación, concluyendo que los mismos se encuentran gravados por el IVA e IT, observando la existencia de dos tipos de recibidos emitidos por servicios prestados por el sujeto pasivo, por los cuales no se habría emitido las notas fiscales. En cuanto a la determinación sobre Base Presunta indica la existencia de ingresos no declarados según depósitos en efectivo y cheque propios depositados en el Banco de Crédito, aclarando que los mismos son netos de los contenidos en la Base Cierta a fin evitar duplicidad, exponiendo en recuadro si el importe mensual establecido como ingresos no declarados, así como el impuesto omitido IVA e IT; en el mismo acto, consigna el "Cuadro Fundamentos Técnicos y Legales de los Cargos", en el cual para el IVA e IT sobre Base Cierta y Base Presunta, exponiendo los resultados del Proceso de Verificación, añadiendo el "Respaldo Legal" que sustentaría su determinación.

Asimismo, el contribuyente en la nota de 2 de mayo de 2013, explica su naturaleza como institución sin fines de lucro, extremo que no se advierte hubiese sido compulsado con los hechos que la Administración Tributaria considera como gravados, aspecto que fue observado por la instancia de alzada y confirmada en Jerárquica, sin que exista subsunción de los hechos a las normativa tributaria para concluir que todas las prestaciones de servicios efectuadas por el Sujeto Pasivo, se adecúan a los presupuestos legales establecidos como hechos generadores del IVA e IT respectivamente.

De acuerdo con lo manifestado, la inexistencia de todos los datos, hechos, elementos, antecedentes y valoraciones puestos a conocimiento de la Administración Tributaria por parte del sujeto pasivo durante el proceso de verificación, tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución conlleva el incumplimiento de los requisitos esenciales establecidos en el art. 96.I del CTB que señala: *"La Vista de Cargo, 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 corresponde, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado"*.
III.- *"La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo o Acta de Intervención, según corresponda"*. Considerando que la Resolución Determinativa debe emitirse sobre la base de la Vista de Cargo, el acto administrativo también se ve afectada en su fundamentación, conforme el art. 99.II del citado cuerpo legal, lo que ocasionó que la base imponible del IVA e IT determinada por la Administración Tributaria expuesta en primera instancia en la Vista de Cargo y confirmada en la Resolución Determinativa, no refleje la situación real de los hechos económicos respecto a los ingresos del contribuyente, puesto que la inexistencia de una base imponible objetiva, medible y

verificable, no sustenta la fiscalización efectuada, constituyendo por tanto una inobservancia a los requisitos esenciales de la Vista de Cargo, que son los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que la sustenten, así como la base imponible sobre base cierta o base presunta; omisión que vicia de nulidad dicha actuación, conforme disponen los arts. 96.I.III y 99.II del CTB, toda vez que ocasiona un estado de indefensión en el sujeto pasivo conforme dispone el art. 36 de la LPA de 23 de abril de 2002 y art. 35 del DS N° 27113, vulnera su derecho a un debido proceso, conforme establecen los numerales 6 y 10 del art. 68 del CTB.

Corresponde señalar que ese acto procesal viciado le ocasiona gravamen y perjuicio personal y directo y además le coloca en un verdadero estado de indefensión al sujeto pasivo, vicio procesal que conllevó a que se declare la nulidad dispuesta en sede administrativa, conforme los arts. 96.III del CTB y el art. 36.II de la LPA, aplicable en materia tributaria en sujeción al art. 201 de la Ley N° 3092, que dispone que para que ocurra la anulabilidad de un acto por la infracción de una norma señalada en la ley, debe ocurrir que los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados. Por su parte el art. 55 del DS N° 27113, establece que, será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione al interés público. Consecuentemente la nulidad dispuesta en sede administrativa, hasta la emisión de una nueva Vista de Cargo, fue acertada, puesto que la misma debe contener todos los hechos, datos, elementos y valoraciones proporcionados por el contribuyente, consecuentemente la resolución impugnada tampoco es *ultra petita*.

Al respecto es necesario aclarar, que así como es deber de la Autoridad Administrativa el fundamentar sus fallos, es deber del actor en la demanda contencioso administrativa, establecer y demostrar con argumentos apropiados, sólidos la errada interpretación de los hechos o de la normativa aplicada en que supuestamente incurrió la Autoridad Administrativa o de Impugnación Administrativa al momento de emitir la resolución y no limitarse a sostener que el procedimiento ejecutado por la Autoridad General de Impugnación Tributaria no fue correctamente realizado, afirmación que se sustenta de manera general y no precisa, sin señalar en absoluto cómo la resolución jerárquica y la nulidad de obrados que contiene, habrían causado agravio al demandante. Más aún, cuando de la revisión de la resolución jerárquica objeto de impugnación, se evidencia que contiene afirmaciones claras que explican las conclusiones que sostiene, por lo que existiendo razonamientos precisos en la Resolución de Recurso Jerárquico, para su impugnación en la vía contencioso administrativa, el demandante debe demostrar con razonamientos de carácter jurídico, las razones por las cuales cree que su pretensión no fue valorada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria. Es decir, debe señalar de forma clara los fundamentos jurídicos por los que considera que la resolución impugnada no hubiera aplicado correctamente la normativa sustantiva o procesal administrativa, por cuanto para la impugnación de la resolución jerárquica, ésta debe apoyarse en una petición que tenga razones precisas, que permitan la defensa de un derecho y que la fundamentación de agravios sufridos se encuentren respaldados en la norma. Sin embargo, contrariamente a lo expuesto anteriormente, la Administración Tributaria - demandante, olvidando los argumentos que motivaron a la Autoridad General de



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Impugnación Tributaria confirmar la resolución de alzada, en su memorial de demanda, ingresó de manera general a sostener que el procedimiento de verificación y de determinación impositiva fue correctamente ejecutado, sin identificar los actos o actuaciones de la autoridad de impugnación que le causan agravio, sin referirse en absoluto a los argumentos que dieron lugar a la nulidad dispuesta en la Resolución de Alzada, y que fueron confirmados en jerárquica, perdiendo de vista que por la naturaleza del proceso incoado, este Tribunal ejerce control de legalidad de los actos de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, sin cumplir por lo tanto con la carga de argumentación y expresión de agravios que le hubiere causado la resolución impugnada. Dicho entendimiento ha sido sostenido por este Tribunal, inicialmente en la Sentencia N° 238/2013 de 05 de julio de 2013, y posteriormente desarrollada y ampliada en la Sentencia N° 384/2013 de 17 de septiembre de 2013, que señala "*...siendo que los supuestos pronunciamientos de forma y de fondo que alega la empresa demandante que hubieren viciado de nulidad el procedimiento administrativo no han sido puntualizados, por el contrario constituyen una queja general, sin que sea posible en base a lo argumentado el análisis que pretende la parte actora, sin que se pueda determinar violación al debido proceso en virtud de que el ahora demandante ha activado todos los sistemas recursivos previstos por la norma tributaria y el procedimiento administrativo en resguardo de sus derechos...*").

Consecuentemente, en el caso concreto, a este Tribunal no le corresponde suplir la insuficiencia en la carga argumentativa de la acción del demandante con la justificación de averiguación de la verdad material, lo contrario significaría ir contra los principios de imparcialidad e igualdad de las partes en proceso; tampoco puede existir un proceso de oficio siendo su fundamento la iniciativa, y es de carácter personal del demandante, quien debe reclamar el derecho que cree tener (*carga de argumentación y expresión de agravios causados por la determinación*) y haya sido vulnerado en la resolución jerárquica; no pudiendo el Tribunal suplir dicha omisión, hecho que le corresponde al actor, siendo únicamente deber del Órgano jurisdiccional pronunciarse de manera imparcial sobre la petición expresada en la demanda.

Debe además tomarse en cuenta, que la aplicación del principio de verdad material reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, no es absoluto e irrestricto, pues en el procedimiento también rige el principio dispositivo, por lo que actuar fuera de esos límites constituiría arbitrariedad, atentando contra los principios procesales y de derecho contenidos en la Constitución Política del Estado y la Ley del Órgano Judicial.

Del análisis precedente, esta Sala concluye que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1461/2014 de 27 de octubre, fue emitida en cumplimiento de la normativa legal citada, no habiéndose encontrado infracción, aplicación inadecuada de la norma legal administrativa y contradictoria que vulnera derechos, actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerció el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, en consecuencia, conforme a los fundamentos expuesto corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en ejercicio de lo

establecido en los arts. 2.2 y 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014 y 781 del Código de Procedimiento Civil, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 93 a 100, presentada por la Gerencia Distrital La Paz II del Servicio de Impuestos Nacionales y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1461/2014 de 27 de octubre.

Regístrese, notifíquese, cúmplase y publíquese en la Gaceta del Tribunal Supremo de Justicia.

[Handwritten signature]
Dr. Pastor Mamani Vilca
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

[Handwritten signature]
Dr. Antonio G. Campero Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

ANTE MI:

[Large handwritten signature]

[Handwritten signature]
Abog. Pedro G. Fernandez Zuleta
SECRETARIO DE CAMARA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA

Auto Supremo N° 17 Fecha: 03-11-2015

Libro Tomas de Razón N° 6

[Handwritten signature]
Abog. Moises Aragón
AJUXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA