Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

SALA PLENA

SENTENCIA:	11/2018.
FECHA:	Sucre, 31 de enero de 2018.
EXPEDIENTE:	670/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**José Antonio Revilla Martínez.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 17 a 24 vta., subsanada a fs. 32, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Rita Maldonado Hinojosa, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, corriente de fs. 3 a 15 vta., emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada legalmente por Daney David Valdivia Coria; la contestación que cursa de fs. 101 a 105 vta.; réplica de fs. 119 a 122 vta.; dúplica de fs. 125 y vta., los antecedentes y anexos del proceso de emisión de la resolución impugnada; y:

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, realizó la verificación especifica del contribuyente Antonio Rene Bernal Tipo a objeto de verificar hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada, concerniente al periodo fiscal agosto de 2008, como resultado de dicho proceso de verificación, la Administración Tributaria habría evidenciado que el contribuyente no presentó de forma completa la documentación solicitada mediante Requerimiento N° 111647, no habiendo además habilitado sus libros contables de acuerdo a la norma específica elaborándose el formulario N° 7013, las Actas por Contravenciones Tributarias vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042293 y 00042292, ambas de 27 de junio de 2012, multando al contribuyente con 1.500 UFV's y por el segundo con 500 UFV's, cumplidos los actos se emitió la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 16 de octubre, procediéndose a ratificar y confirmar el reparo y la calificación de la conducta determinada. Finalizando el procedimiento la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 contra el contribuyente Antonio René Bernal Tipo por el monto de 187.212 UFV's por tributo omitido IVA e IT, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

Recurrida en alzada la RD N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 por el contribuyente, se emitió la Resolución ARIT-LPZ/RA 0202/2013 de

18 de marzo de 2013, por la que se determinó confirmar la resolución impugnada.

Deducido recurso jerárquico por el contribuyente, impugnando la resolución de alzada, la AGIT emitió la Resolución AGIT-RJ 00697/2013 de 3 de junio de 2013, que determinó anular la Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0202/2013 de 18 de marzo de 2013, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 26 de julio de 2012.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Que, la Administración Tributaria actuó dentro de los paramentos del derecho a la seguridad jurídica, aplicando objetivamente las normas jurídicas tributarias, en el marco del debido proceso, observando el conjunto de los requisitos que significan el procedimiento de determinación, cuidando que el contribuyente asuma defensa, ejerciendo las amplias facultades de los arts. 21, 66 y 100 de la Ley N° 2492 y haciendo uso del método de determinación fijado por el art. 43.I del Código Tributario, ya que se habría tomado en cuenta la información y los documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, fundándose también en lo dispuesto por el art. 93 de la señalada norma jurídica.

Refirió que la Administración Tributaria al emitir la Resolución Determinativa lo hizo cumpliendo los requisitos establecidos en los arts. 99 del Código Tributario, 19 del Decreto Supremo N° 27310 y 18.3 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, acto administrativo que señalaría con claridad lo acontecido en el proceso de verificación, los motivos por los que se determinaron adeudos tributarios y la norma jurídica en la que se funda, cumpliendo con los requisitos, por lo que la interpretación respecto a que no se habría especificado las normas tributarias sobre las que se funda la Resolución Determinativa, resulta errónea al encontrarse todos los detalles en la Vista de Cargo como en los antecedentes administrativos, debiendo considerarse además que el contribuyente una vez fue notificado con la Vista de Cargo de 26 de julio de 2012, no presentó ningún tipo de descargo dentro de los 30 días que se le concedieron, no pudiéndose alegar indefensión cuando el mismo se la provoco, señalando al respecto las Sentencias Constitucionales N° 142/2005-R de 11 de febrero, 1818/2004-R de 25 de noviembre, 1262/2004-R y 1786/2004-R, por lo que resultaría inexistentes los vicios de nulidad respecto a las actuaciones de la Administración Tributaria, evidenciándose que la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 26 de julio de 2012 y la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 no produjeron indefensión del contribuyente.

Manifestó que resultaría falso que la Administración Tributaria tomó como única referencia la información que habría proporcionado la Aduna Nacional de Bolivia para establecer los reparos, puesto que mediante Acta de Recepción de 20 de junio de 2012 el contribuyente entregó la DUI N° C 4006 de 20 de agosto de 2008, por la que se evidencio la importación de papel ártico, CUIT N° 30-68077657-8 de 16 de junio de 2008 que muestra

el proveedor, la Factura N° 0003-00004182 que establece la cantidad, Certificado de Origen N° 045496 de 16 de junio de 2008 que identifica la mercadería, la cantidad y el valor FOB, la Carta de Porte Internacional por Carretera N° AR-SIL 004/08 de 10 de julio de 2008, documentos que fueron valorados íntegramente, considerándose no sólo la documentación obtenida de la Aduana Nacional sino la información obtenida del propio contribuyente. Además con el propósito de contar con mayores elementos, se labró el Acta de Acciones u Omisiones FORM-7507 donde el contribuyente afirmó en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad *"están entre 10 y 12%" "las importaciones son mensuales comercializo papel sin dar valor agregado respaldado por factura de ventas en el mercado nacional"* y *"el producto importado lo comercializo en el periodo que realizo la importación"*, misma que fue firmado por el contribuyente, sin que medie presión, debiendo ser considerada como confesión espontánea de conformidad al art. 404 .II del Código de Procedimiento Civil, disposición legal concordante con el art. 1321 del Código Civil, aplicables a la materia en cumplimiento de los arts. 5.II, 77.I y 215 del Código Tributario, señalando al respecto el principio de buena fe.

Que la Administración Tributaria conforme a sus amplias facultades fiscalizadoras, con la finalidad de determinar el tributo omitido, puede hacer uso de todos los elementos provenientes del contribuyente, responsable, tercero o que se hayan obtenido a través de una investigación fiscal, en el caso de autos cursa Acta de Recepción de documentos, declaraciones juradas Formularios 200 y 400, Libro de Ventas y Compras IVA correspondientes al periodo fiscal agosto 2008, comprobante de pago de impuestos de agosto 2008, DUI C4006, notas fiscales, Actas de Acciones u Omisiones FORM-7507, entre otras, hallándose en la DUI la importación de 3136 resmas de papel bond en hojas de 57 grs/m2 formato 67x87cm, en cuanto a las ventas no declaradas una vez constatado el precio unitario por resma es de Bs. 213, a través del relevamiento a los precios de los productos vendidos descritos en la factura de venta emitida el 18 de agosto de 2008 y en el comprendido de que el contribuyente declaró que no llevaba inventarios, kardex, ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado en el mismo periodo que realiza la importación, se determinó el importe de ingresos por ventas de papel que alcanza a Bs. 667.968 en el periodo de agosto de la gestión 2008.

En cuanto al procedimiento utilizado por la Administración Tributaria para la determinación de ventas, refirió que el mismo se efectuó en mérito a la inexistencia de inventarios, kardex y registros contables de los productos importados, estableciendo un total de ventas según fiscalización de Bs. 667.968, como ingresos por ventas del contribuyente, que cotejando con las ventas y/o servicios registrados en el Rubro C) casilla código 13 de Form. 200 con N° de orden 7567149 de Bs. 10.635 se obtuvo un importe de Bs. 657.333, considerando como ingresos no declarados en el periodo fiscal agosto 2008, siendo estos los elementos de prueba junto a la DUI y las Actas de Acciones u Omisiones, que originaron los tributos omitidos del IVA e IT del periodo fiscal señalado, por lo que la determinación de la base imponible se encontraría fundamentada técnicamente la Vista de Cargo que sustentaría la Resolución Determinativa, actos que explican que se determinaron los ingresos mediante un relevamiento de precios de las

facturas de ventas del contribuyente, tomando en cuenta el precio de venta en la Factura N° 215, emitida por el contribuyente el 18 de agosto de 2008, demostrándose una fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y de los elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA e IT, por lo que la Resolución Determinativa contaría con los elementos de hecho y derecho, las especificaciones sobre la deuda tributaria referida al origen, concepto y determinación del adeudo tributario.

Al respecto la AGIT señalaría que la aplicación de la base cierta suponía contar con información no sólo sobre la importación realizada, sino sobre el momento de su transferencia, manifestando así que dicho aspecto le correspondía desvirtuar al contribuyente tomando en cuenta lo dispuesto por el art. 76 de la Ley N° 2492, constándose el perfeccionamiento del hecho generador al haberse efectivizado el hecho material cuantificado, conforme se evidencia en la DUI y Acta de Acciones y Omisiones, al advertirse la importación de papel para comercializarlo en el mercado local en el periodo que realizó la importación y perfeccionado el hecho imponible conforme el art. 4.a) de la Ley N° 843, en suma al no haberse declarado ingresos por la venta de papel, conforme los arts. 2 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0043-05, 17 de la Ley N° 2492, 7, 5, 4.a) de la Ley Nª 843, 4 y 7 del Decreto Supremo N° 21530, no existiendo duda de que el procedimiento de determinación efectuado, se lo hizo sobre base cierta.

Que el sustento de la Resolución Determinativa se encuentra en los antecedentes administrativos que forman parte indivisible del acto administrativo final, siendo deber del Tribunal Supremo revisar todos los elementos probatorios que fueron ofrecidos por parte del Servicio de Impuestos Nacionales para establecer si la Administración Tributaria actuó conforme a la Ley, si dio oportunidad de presentar pruebas y descargos, si elaboró papeles de trabajo en los cuales estableció técnicamente reparos, si el contribuyente colaboró con el esclarecimiento de los reparos o en su caso actuó al margen de la buena fe, si asumió una posición activa frente a notificaciones del procedimiento determinativo acudiendo a las notificaciones del procedimiento determinativo y a las oficinas de fiscalización para aclarar las observaciones que emergían, si conoció la Vista de Cargo y presento prueba, no pudiéndose anular obrados por cuanto el art. 36 de la Ley N° 2341 sólo permite la procedencia de instituto de la anulabilidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que de la revisión de las actuaciones de la Administración Tributaria no se evidenciarían.

Finalmente manifestó que no se consideró lo dispuesto por el art. 410.II de la Constitución Política del Estado (CPE) que dispone la supremacía constitucional, menos el art. 323, es decir que la AGIT no interpretó la norma desde y conforme la constitución, desconociendo los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, debiéndose en consecuencia revocar parcialmente dicha resolución, no existiendo además en la resolución ahora impugnada la debida fundamentación.

I.3 Petitorio.

Con estos argumentos pide que este Tribunal, luego de cumplidas las formalidades procesales, emita Sentencia declarando probada la demanda contencioso administrativa y revoque en su totalidad la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, emitida por la Directora Ejecutiva General Interina de la AGIT, manteniéndose firme y subsistente en su totalidad la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

Daney David Valdivia Coria, representante legal de la AGIT se apersonó al proceso y respondió negativamente, señalando que, no obstante que la resolución impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que el método de determinación de la base imponible fue sobre base cierta al contar la Administración Tributaria con los documentos e información suficiente que le permitió conocer de forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, no correspondiendo que se efectué una determinación sobre base presunta, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido, no obstante de ello la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no habría implicado la indefensión del contribuyente.

Que, que si bien la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012, expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del Decreto Supremo N° 27310, empero se observaría que presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario, utilizado para obtener el total de ingresos del periodo agosto de 2008, a partir de los papeles de trabajo, estableciendo la Administración Tributaria el precio de venta unitario de la mercadería importada en base a la información originada en el periodo objeto de observación y proporcionada por el sujeto pasivo, sin embargo se observó que a momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no se habría considerado toda la documentación respecto del producto importado consistente en resmas de papel bond en hojas de 55 grs/m2, formato 67x87 cm, sino el precio del producto papel bond en hojas de 57 gramos formato 67x87, que difiere del producto importado, por otra parte de la revisión de la Resolución Determinativa, se evidenciaría que la misma no señalaría cual fue el procedimiento aplicado para la determinación de ingresos por parte de la Administración Tributaria, ni cual la documentación de sustento, por la que se determinó ingresos no declarados, manifestando únicamente que los impuestos IVA e IT se originaron por venta de papel, advirtiéndose así la ausencia de fundamentación, de igual forma se observaría que las especificaciones de la deuda tributaria habrían sido afectadas por la inadecuada liquidación preliminar, de la deuda expuesta en la Vista de Cargo, por lo que se encontrarían viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96.III y 99.II de la Ley N° 2492.

II.1. Petitorio.

Solicitó declarar improbada la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio de 2013 emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

II.2. Réplica y dúplica.

En la réplica y la dúplica formuladas por el demandante y la autoridad demandada, se reiteraron los argumentos anteriores.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

1. La Administración Tributaria mediante Orden de Verificación N° 0011OVE01312, notificó al contribuyente, con el objeto de efectuar la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto en el IT, periodo fiscal agosto 2008, requiriendo al contribuyente la presentación de la documentación detallada en el Formulario 4003 Requerimiento N° 00111647.

2. Conforme Acta de Recepción de Documentación, el contribuyente procedió a la entrega de documentación, emitiéndose las Actas de Acciones u Omisiones, así como las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación N° 00042293 y 00042292, por incumplir con la presentación de la documentación solicitada mediante Formulario 4003 Requerimiento N° 00111647, aplicando la multa de 1.500 UFV's, conforme el numeral 4.1 de la Resolución Normativa de Directorio N° 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007 y 500 UFV's, según numeral 3.3 de la norma citada.

3. Como resultado del procedimiento de verificación correspondiente a la Orden de Verificación N° 0011OVE01312, la Administración Tributaria emitió la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 26 de julio de 2012, que establece una liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, tomando como medio de prueba la DUI C-4006 de 20 de agosto de 2008, que origina una deuda tributaria de 180.715 UFV's, por concepto de impuesto omitido, intereses, sanción preliminar de la conducta e importe que incluye también las multas por incumplimiento de deberes formales.

4. Posteriormente la Administración Tributaria emitió la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012, determinando de oficio y sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, que ascienden a un total de 187.212 UFV's, por tributo omitido IVA e IT, intereses, sanción por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales.

5. Contra la Resolución Determinativa N° 00657/2012, el contribuyente interpuso recurso de alzada, el cual fue resuelto por la

Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, mediante la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0202/2013 de 18 de marzo, resolviendo confirmar la Resolución Determinativa señalada, determinación contra la cual el contribuyente, interpuso recurso jerárquico, resuelto por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, pronunciada por la AGIT, quien dispuso anular la Resolución del recurso de alzada ARIT-LPZ/RA 0202/2013 de 18 de marzo de 2013, con reposición hasta el vicio más antiguo, esto es, hasta la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 26 de julio de 2012, a objeto que la Administración Tributaria emita un nuevo acto administrativo debidamente fundamentado, de acuerdo a lo previsto en el art. 212.c).I de la Ley N° 2492.

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Que de la compulsa de los datos procesales y la resolución administrativa impugnada, se concluye que:

El objeto de la presente controversia radica en determinar si a momento de emitirse la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012 de 26 de julio de 2012 como la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 la Administración Tributaria observó los requisitos esenciales previstos en la normativa vigente, considerando correctamente los antecedentes administrativos, sin causar indefensión en el contribuyente.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

El procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal a favor del administrado, que le asegura el ejercicio del poder de reacción frente a los actos perjudiciales de la Administración a sus derechos subjetivos e intereses legítimos, permitiéndole conseguir la extinción, modificación o reforma de los actos administrativos lesivos.

En este marco legal, los arts. 778 a 781 del C.P.C., establecen el procedimiento contencioso administrativo, señalando que la demanda se interpondrá ante la Corte Suprema de Justicia, ahora Tribunal Supremo de Justicia, y que el proceso será tramitado en la vía ordinaria de puro derecho; que conforme también se tiene previsto en el art. 4 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Plena para la resolución de la controversia, tomando en cuenta la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, en el que el Tribunal analiza la correcta aplicación de la ley a los hechos expuestos por la parte demandante, correspondiendo realizar el control judicial sobre los actos ejercidos por la AGIT.

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 CPE, 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 infra-constitucionales 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 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 liquidación previa del tributo adeudado."*, la aplicación de este articulado es la parte más importante del proceso de determinación de la deuda tributaria, 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 esencial 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 afirmo 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 tributaría, 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 tributaría 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 refiere en lo sustancial que la determinación de la base imponible se encontraría fundamentada técnicamente en la Vista de Cargo que sustentaría la Resolución Determinativa, actos que explicarían que se determinó los ingresos mediante una valoración integral de la documentación cursante, demostrándose una fundamentación técnica de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación y de los elementos de prueba para la determinación de las ventas y de la incidencia de los mismos en la determinación del IVA y IT, demostrándose que la Resolución Determinativa cuenta con los elementos de hecho y derecho, las especificaciones sobre la deuda tributaria referida a origen, concepto y determinación del adeudo tributario, resultando así improcedente la nulidad de obrados dispuesta por cuanto el art. 36 de la Ley N° 2341 sólo permite la procedencia de instituto de la anulabilidad cuando exista indefensión del contribuyente o cuando el acto carezca de los requisitos para alcanzar su fin, aspectos que según el demandante no se evidenciarían.

Respecto al régimen de las nulidades en materia de tributos, nos remitiremos a lo desarrollado por la jurisprudencia constitucional al respecto, siendo la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0035/2015-S1 de 16 de enero que estableció: *"Sobre las nulidades en el procedimiento tributario el DS 27113 de 23 de julio de 2003, en su art. 55 indica 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. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más*

convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas'. La jurisprudencia constitucional, por su parte, señaló también que en materia administrativa será la autoridad a cargo, quien podrá anular de oficio, actos administrativos, con el fin de corregir defectos u omisiones observadas, por lo que, bajo este entendimiento la SCP 1294/2013 de 7 de agosto, estableció que: 'Con relación a la aplicación supletoria tanto de la Ley de Procedimiento Administrativo así como de otras normas en materia administrativa, en cuanto concierne a los procedimientos tributarios que se sustancian por parte de la Administración Tributaria, el art. 74 del CTB, señala lo siguiente: '(Principios, Normas Principales y Supletorias). Los procedimientos tributarios se sujetarán a los principios constitucionales de naturaleza tributaria, con arreglo a las siguientes ramas específicas del Derecho, siempre que se avengan a la naturaleza y fines de la materia tributaria: 1. Los procedimientos tributarios administrativos se sujetarán a los principios del Derecho Administrativo y se sustanciarán y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el presente Código. Sólo a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa. (...) En ese contexto, tomando en cuenta la disposición anterior y no existiendo disposición o norma expresa en el Código Tributario Boliviano que establezca la nulidad de procedimientos para corregir errores u omisiones que puedan viciar de nulidad los actos administrativos advertidos durante el procedimiento de fiscalización, se aplica supletoriamente el Reglamento de la Ley de Procedimiento Administrativo, DS 27113 de 23 de julio de 2003, que en su art. 55 señala: '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. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas'".

Ahora bien, el art. 36 de la LPA establece: *"I. Será anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el Artículo anterior; II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados; III. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ella sólo dará lugar a la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo; IV. Las anulabilidades podrán invocarse únicamente mediante la interposición de los recursos administrativos previstos en la presente Ley"*; a su turno, el art. 38 del mismo adjetivo administrativo establece: *"I. La nulidad o anulabilidad de un acto administrativo, no implicará la nulidad o anulabilidad de los sucesivos en el procedimiento siempre que sean independientes del primero. II. La nulidad o anulabilidad de una parte del acto administrativo no implicará la de las demás partes del mismo acto que sean independientes de aquella".*

En ese marco, revisados los actuados administrativos de la Administración Tributaria 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 0697/2013 de 3 de junio; ante cuya inconcurrencia que atañe al derecho al debido proceso del contribuyente en su vulneración, procedió anular el procedimiento de determinación.

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 norma constitucional.

Que, en la especie se advierte que la Administración Tributaria, requirió al contribuyente la presentación de documentación contable y específica, misma que no fue proporcionada en su totalidad por el sujeto pasivo, no obstante de ello se contaba con los documentos e información suficiente que le permitiría conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo a la Administración, contando así con las condiciones necesarias para determinar la base imponible para el IVA e IT del periodo agosto de 2008 sobre base cierta, más allá de la procedencia o improcedencia del reparo establecido, aspecto aceptado por la parte demanda, por lo que la denominación del método empleado para la determinación de la base imponible, no implicó la indefensión del contribuyente.

Ahora bien de la minuciosa revisión de la Vista de Cargo N° CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/374/2012, resulta claro que la misma contiene imprecisión respecto del origen del precio unitario, toda vez que la Administración Tributaria a momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado consistente en resmas de papel bond en hojas de 55 grs/m2, formato 67x87 cm, sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond en hojas 57 gramos formato 67x87 cm, resultando claro la diferencia del producto importado, en consecuencia resulta que los elementos consignados para determinar la deuda tributaria no fueron correctamente analizados, máxime si se advierte que la Resolución Determinativa N° 00657/2012 de 19 de noviembre de 2012 no expresa el

procedimiento aplicado ni la documentación de sustentó para la determinación de ingresos no declarados, evidenciándose en consecuencia 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, ésta 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 la AGIT que obró en aplicación estricta de la norma.

VI. CONCLUSIONES.

Del análisis precedente, el Tribunal Supremo de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciar la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, lo hizo interpretando y aplicando correctamente las normas legales citadas. En consecuencia, conforme a los fundamentos expuestos corresponde declarar firme y subsistente la resolución impugnada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 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 interpuesta por el Servicio de Impuestos Nacionales Gerencia Distrital La Paz I, consiguientemente firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0697/2013 de 3 de junio, emitida por la AGIT.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

José Antonio Revilla Martínez
PRESIDENTE

María Cristina Díaz Sosa
DECANA

Esteban Miranda Terán
MAGISTRADO

Marco Ernesto Jaimes Molina
MAGISTRADO

Juan Carlos Berrios Albizu
MAGISTRADO

Carlos Alberto Egüez Añez
MAGISTRADO

Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO

Olvis Egüez Oliva
MAGISTRADO

Edwin Aguayo Arando
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2018
SENTENCIA Nº 11 FECHA 31 de enero
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2018
Conforme
VOTO DISIDENTE:

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA DEL ORGANO JUDICIAL
ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA

CITACIONES Y NOTIFICACIONES

SALA PLENA

EXPEDIENTE Nº 670/2013

En Secretaría de Sala Plena a horas 16:54 del día martes 22 de mayo de 2018, **notifiqué a:**

DANEY DAVID VALDIVIA CORIA
A. G. I. T.

Con SENTENCIA 11/2018 de fecha 31-01-2018; mediante Cédula fijada en Secretaria de Sala Plena del Tribunal Supremo de justicia en presencia de testigo, mayor de edad y hábil por ley, quien firma en constancia de lo obrado.

CERTIFICO:

Gonzalo Chávez Carrillo
OFICIAL DE DILIGENCIAS
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TESTIGO:

Bertha choque IA
4069848 o.