



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Informe. 88/2016 - 11/05/16
NR. N° 2130-16/05/16

LP 570

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM., SOCIAL Y ADM. PRIMERA
Sentencia N° 28
Sucre, 11 de abril de 2016

Expediente : 108/2015- CA
Materia : Contencioso Administrativo
Demandantes : Impuestos Nacionales Distrital La Paz I
Tercer Interesado : Fuerza Aérea Boliviana
Demandado : Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
Resolución Impugnada : RJ-AGIT-RJ-0081/2015
Magistrado Relator : Dr. Jorge Isaac von Borries Méndez

Pronunciada dentro del proceso Contencioso Administrativo seguido por Impuestos Nacionales Distrital La Paz, representada legalmente por Cristina Elisa Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria que emitió la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT- RJ 0081/2015 de 19 de enero de 2015.

VISTOS: La demanda Contenciosa Administrativa de fs. 32 a 40, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada legalmente por la Lic. Cristina Elisa Ortiz Herrera, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ-0081/2015 de 15 de enero de 2015 y el auto motivado AGIT-RJ 0016/2015 de 9 de febrero de 2015;

Asimismo, la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Fuerza Aérea Boliviana contra la misma Resolución Jerárquica AGIT-RJ -0081/2015 de 19 de enero 2015 a fs. 32 a 43 de exp. 110/2015 -CA. Los decretos de admisión de fs. 44 del exp. 108/2015-CA del SIN-LA PAZ; y 46 del exp. 110/2015-CA de la Fuerza Aérea Boliviana; de la contestación a las demandas de fs. 48 a 55 y fs. 54 a 59 de la segunda demanda por parte de la AGIT. Apersonamiento de terceros interesados fs. 92 a 102 FAB y; fs. 88 a 97 SIN- La Paz. El memorial de réplica de fs. 130 a 141; el Decreto de acumulación de expedientes emitido en fecha 3 de noviembre de fs. 106 a objeto de que el expediente 110/2015-CA se acumule al expediente 108/2015-CA; el Decreto de Autos para sentencia de fs. 142; los antecedentes procesales y todo lo que en materia fue pertinente analizar, y:

CONSIDERANDO I:

I.1. Antecedentes Administrativos del Proceso

1.-En fecha 5 de septiembre de 2013 la Administración Tributaria notificó mediante cédula con la Orden de Fiscalización de 27 de agosto de 2013 y con el Requerimiento N° 00123703 Form. N° 4003 de 30 de Agosto de 2013 a la Fuerza Aérea Boliviana con Nit N° 122905020, comunicándoles que serían sujetos de un proceso de fiscalización y emplazándole a presentar hasta el 19 de septiembre de 2013 toda la documentación impositiva correspondiente a los periodos fiscales enero

a diciembre de 2009, a fin de verificar con objetividad el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado – IVA (Débito y Crédito) por la prestación de servicios de Transporte Aéreo Militar.

En fecha 18 de septiembre /2013, el contribuyente realizó la devolución tanto de la Orden de Fiscalización como del requerimiento Form. N° 4003, señalando que debía notificarse con la documentación al comandante General de la Fuerza Aérea Boliviana, a cuyo efecto, la administración tributaria procedió a una nueva notificación a nombre del Representante Legal, registrado en el Padrón del Servicio Nacional de Impuestos.

2.- La Administración Tributaria emitió informe CITE:SIN/GDLPZ/DJCC/UJT/INF-C/00101/2014, mediante el cual señala que vencido el plazo otorgado por la Vista de Cargo, el contribuyente no presentó descargos que desvirtúe la determinación efectuada, sin embargo presentó observación a la notificación de Vista de Cargo.

3.-El 30 de junio de 2014, la Administración Tributaria, notificó por Cédula a Iván Federico Contreras Jofré en su calidad de Representante Legal de la Fuerza Aérea Boliviana con la Resolución Determinativa N° 0285/14 de 27 de junio de 2014 mediante la cual establece una deuda tributaria total de 36.640.125 UFV equivalente a Bs. 71.732,202 sobre Base Cierta y sobre Base Presunta, incluye Tributo Omitido Actualizado, intereses, Sanción por Omisión de Pago y Multa por incumplimiento de Deberes Formales, correspondientes al IVA de los periodos fiscales enero a diciembre de 2009 (FS. 16392 -16416 de Ant. Ad. c. 82- 83).

4.- Mediante memorial presentado el 18 de julio de 2014, la Fuerza Aérea Boliviana, legalmente representado por Julio Cesar Villarroel Camacho, interpone Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 0285/2014 de 27 de junio de 2014, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, alegando que esa instancia desconoce el principio, derecho y garantía del debido proceso de la Fuerza Aérea Boliviana, dejando en total indefensión a esta institución. Que por mandato de los artículos 243 al 250 de la Constitución Política del Estado y los artículos 16, 58, 65, 67 y 131 de la Ley Orgánica de las Fuerzas Armadas, el personero legal es el Comandante General, Brig. Aé. Víctor Hugo Meneses Gómez, designado mediante Decreto Presidencial N° 1833 de 14 de diciembre de 2013, el artículo 164 de la Constitución Política del Estado, quien no hubiese sido notificado con ninguna orden de verificación ni de fiscalización de forma personal, cédula y peor aún con la Vista de Cargo que permita dentro del plazo legal presentar pruebas, alegatos descargos y demostrar que la pretensión de la Administración Tributaria no corresponde; debido a que es una Institución fundamental del Estado y conforme dispone el artículo 131 de la Ley 1405 se encuentra exento por Ley del pago de tributos fiscales, aduaneros y municipales; disposiciones constitucionales y legales que fueron inobservadas e incumplidas por la Administración Tributaria viciando de nulidad el acto impugnado y dejando en total estado de indefensión, debido a que no pudo ejercer el derecho a la defensa, a un debido proceso y a la seguridad jurídica.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Indicando además que Funcionarios del SIN establecen una supuesta deuda impositiva con información solicitada a la ASFI para aplicar el método de determinación de la base imponible sobre la base cierta, sin tomar en cuenta los documentos e información que permitan conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo. Más aun cuando no se menciona ni fundamenta cuales son esos documentos e información que le permitió conocer de forma directa e indubitable los presuntos hechos imponibles que se pretende atribuir sin un debido proceso y sin fundamento técnico jurídico tributario de hecho y de derecho que exige como requisito el artículo 99-II del Código Tributario y que no cumple la Resolución Determinativa.

5.- La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz emite Resolución de Alzada **ARIT-LPZ/RA 0797/2014** resolviendo ANULAR obrados hasta el vicio más antiguo, es decir hasta la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ-I/DF/DFVE-I/VC/00137/2014, de 23 de mayo de 2014 inclusive, emitida por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Fuerza Aérea Boliviana FAB. Disponiendo que la Administración Tributaria establezca la base imponible del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente a los períodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2009, en estricto cumplimiento a los artículos 95, 96 y 99 del Código Tributario.

6.- Al Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0797/2014 interpone Recurso Jerárquico solamente la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, argumentando que la Administración Tributaria procedió a la determinación de la base imponible sobre Base Presunta, porque advirtió situaciones que imposibilitaron el conocimiento cierto de la totalidad de las operaciones o transacciones que realiza la FAB (TAM) y porque el sujeto pasivo no presentó ninguna documentación, lo que impidió obtener los antecedentes necesarios para la determinación sobre Base Cierta, cumpliendo el art. 44 de la Ley 2492 (CTB) que le permitió hacer presunciones o indicios, pues se pudo detectar ingresos por prestación de servicios de transporte que no fueron declarados, habiéndose aplicado el método de Base Presunta, conforme los Arts. 43 par. II y III; 44, Num 2, 3, 4 y 6 de la Ley N° 2492.

7.- Analizados los fundamentos planteados por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, la AGIT, resuelve el Recurso **Confirmado** la Resolución de Alzada ARIT -LPZ/RA 0797/2014, de 4 de noviembre de 2014 mediante Resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ 0081/2015** emitida el 19 de enero de 2015.

CONSIDERANDO II:

II.1. Contenido de la demanda contenciosa administrativa por parte de la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

La Institución, expresa agravios sufridos por la resolución de Recurso Jerárquico **AGIT-RJ 0081/2015** de 19 de enero en los siguientes fundamentos:

1. Señala que la AGIT VULNERÓ LOS ARTS. 43 Y 44 DE LA LEY N° 2492 PUES DESCONOCE QUE SE SUSCITARON LAS CIRCUNSTANCIAS PARA LA DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA

Argumenta que la AGIT no consideró que la Administración Tributaria procedió a la determinación de la base imponible sobre base presunta *“Porque se advirtieron situaciones que imposibilitaron el conocimiento cierto de la totalidad de las operaciones o transacciones que realiza la Fuerza Aérea Boliviana (TAM) y porque el mismo sujeto pasivo no ha contribuido con la presentación de ninguna documentación, por lo que no se ha logrado obtener los antecedentes necesarios para efectuar la determinación de la base imponible sobre base cierta, concurriendo de esa forma la circunstancia establecida en el art. 44 de la Ley N° 2492”*. Situación que le permitió a la Administración Tributaria efectuar presunciones o indicios que es lo que se conoce como determinación sobre base presunta, pues según su propio fundamento, inicialmente el procedimiento determinativo se efectuó sobre base cierta, posteriormente se procedió a efectuar una determinación sobre base presunta debido a que se llegó a identificar diferencias en los depósitos de la Cuenta Bancaria N° 4010610501 del BMSC S.A. registrada a nombre de la Fuerza Aérea Boliviana (TAM) en la gestión 2009 percibió ingresos por prestación de servicios de transporte los cuales no fueron declarados, por lo que para determinar la base imponible se aplicó el método de base presunta, conforme a los parágrafos II y III del artículo 43 de la Ley N° 2492 y en virtud a los numerales 2, 3, 4 y 6 del artículo 44 de la misma norma. Artículos que ponen en evidencia que concurrieron los presupuestos o circunstancias para hacer uso del método de determinación sobre Base Presunta, ya que la FUERZA AÉREA BOLIVIANA (TAM) no presentó ninguna Declaración Jurada de sus ingresos, tampoco presentó sus libros y registros de contabilidad o documentación respaldatoria respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en todo momento asumió una conducta que en definitiva no permitió a la Administración Tributaria la iniciación y desarrollo de sus facultades de fiscalización, sic. *“... puesto que se valió de una serie de artificios para escapar de cualquier forma del cumplimiento de sus obligaciones devolviendo constantemente y de forma infundada los requerimientos de información y demás actuados administrativos, aspectos que demuestran que el método de determinación sobre base presunta fue utilizado como un recurso de ultima ratio”* situaciones que no fueron tomadas en cuenta por la Autoridad General de Impugnación Tributaria vulnerando así los arts. 43 y 44 de la Ley 2492 por que la Resolución de Recursos Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015, no analizó ni fundamentó las razones de la exigencia a la Administración Tributaria.

2. Arguye que la AGIT no realizó un verdadero análisis del Procedimiento de Determinación sobre Base Presunta.

El SIN –LPZ considera que la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015 realiza apreciación errónea en relación a la aplicación del método sobre base presunta, ya que de la revisión de antecedentes administrativos se puede



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

evidenciar que la Administración Tributaria aplicó lo establecido en el párrafo II del artículo 43 de la Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano. Porque se advirtieron situaciones que imposibilitaron el conocimiento cierto de la totalidad de las operaciones o transacciones que realiza la Fuerza Aérea Boliviana (TAM) y porque el mismo sujeto pasivo no ha contribuido con la presentación de ninguna documentación. Concurriendo de esa forma la circunstancia establecida en el supuesto sexto del artículo 44 de la Ley No. 2492, situación que como Administración Tributaria permitió efectuar presunción e indicios es lo que se conoce como determinación sobre base presunta.

3. Explica que la Resolución de Recursos Jerárquico AGIT – RJ 0081/2015 no realizó una correcta apreciación de la Prueba

Señala que la Autoridad General de Impugnación Tributaria realizó una apreciación errónea en relación a la aplicación del método sobre base presunta, ya que de la revisión de antecedentes administrativos se puede evidenciar que la Administración Tributaria en virtud a lo establecido en el párrafo II del artículo 43 de la Ley No. 2492 Código Tributario Boliviano, procedió a determinación del Impuesto Omitido del IVA, basando dicha determinación en la información obtenida de terceros como ser de Entidades Bancarias. Información conformada por depósitos en efectivo, cheques propios y ajenos realizados en la cuenta específica del Banco Mercantil Santa Cruz S.A. N° 4010610501 en Moneda Nacional, así como las transferencias de fideicomisos realizadas a nombre de la Fuerza Aérea Boliviana (TAM) en la cuenta del sujeto pasivo, tal como lo establece el contrato suscrito entre el Banco Bisa S.A. y la Sociedad COMPLET TRANSOFT LTDA, es decir la cuenta de banco era específica por la venta de pasajes (electrónicos), aspecto que desconoce la AGIT en su Resolución de Recurso Jerárquico, **haciendo notar que la cuenta No. 4010610501 del Banco Mercantil es utilizada únicamente para depósitos en efectivo cheques, propios, ajenos y transferencias de fideicomiso emergentes de la administración de la venta de pasajes aspecto que se encuentra respaldado con la apertura de cuenta y aclaraciones efectuadas por el Banco Mercantil, de la cual se infiere que los depósitos emergen de la venta de pasajes siendo este el hecho generador** en el que fue cuantificado tomando en cuenta que los depósitos son la base imponible de la obligación tributaria." (Sic) (*El destacado es propio*).

Asimismo, la AGIT desconoce que conforme lo dispone el párrafo I del artículo 45 de la Ley N° 2492 estipula que cuando proceda la determinación sobre base presunta, ésta se practicará utilizando cualquiera de los siguientes medios que serán precisados a través de norma reglamentaria correspondiente:

1. Aplicando datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de los hechos imposables en su real magnitud.
2. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, considerando las características de las unidades económicas que deban compararse en términos tributarios.

Por otra parte las transferencias de fideicomiso según contrato N° 2503/2007 suscrito entre el Banco Bisa S.A. y la sociedad COMPLET TRANSOFT LTDA y la FUERZA AÉREA BOLIVIANA (TAM) como BENEFICIARIO, contrato en el cual en su **cláusula segunda numeral 2.4** señala: *"las agencias de viajes y otros canales de ventas que operan en la República de Bolivia y que, por convenir a sus propios interés, vendan pasajes o boletos de transporte, serán consideradas agencias afiliadas a Transoft Ltda., para fines de este contrato todas juntas se denominaran solo Agencias."* (Sic); asimismo en su numeral 9.4 sub numeral 9.4.3 del mismo contrato señala: *"cuando corresponda y previa verificación de comprobantes según Anexo A, el fiduciario deberá transferir los recursos componentes del patrimonio Autónomo a favor de los Beneficiarios según instrucciones del fideicomitente"*(Sic).

Con lo señalado se demuestra que la Administración Tributaria si utilizó una metodología para la determinación de la base imponible sobre base Presunta, metodología debidamente plasmada tanto en la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/SFVE-I/VC/00137/2014 como en la Resolución Determinativa impugnada, pues así también lo sostiene el Informe CITE: SIN/GDLPZ-I/DF/SFVE-I/INF/01112/2015 de 30 de marzo de 2015 emitido por el Departamento de Fiscalización que señala: "La metodología de la determinación se encuentra señalada en la página 8 de la Vista de Cargo puntualmente, toda vez que en ella se expone:1) el Origen de los ingresos y 2) el motivo de los depósitos; siendo la venta de pasajes, identificado por ser el hecho generador. De este hecho se evidenciará que la AGIT no consideró la existencia de Ingresos no Declarados en el Sistema Financiero.

4. Refiere que la AGIT señala falta de sustento técnico para la determinación sobre Base Presunta.

El SIN afirma que tanto la Vista de Cargo CITE:SIN/GDLPZ-I/DF/SFVE-I/VC/00137/2014, como la Resolución Determinativa N° 0285/2014 se encuentran debidamente fundamentadas y que lo aseverado por la AGIT respecto a que la determinación sobre base presunta no se encontraría debidamente fundamentada, no tiene ningún asidero legal, puesto que la Administración Tributaria al momento de emitir ambas Disposiciones, lo hizo cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 95, 96 y 99 parágrafo II del Código Tributario;19 del Decreto Supremo N° 27310 y 18 inciso 3 última parte de la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0037-07, es decir, la Vista de Cargo cumplió con todos los requisitos, tal como lo señala el Código Tributario. Asimismo conforme al Alcance de la Fiscalización se **respaldó documentalmente el origen de la deuda tributaria tanto en la determinación sobre base cierta como en la determinación sobre base presunta, puesto que para la aplicación de este último se solicitó información financiera de la ASFI, con la cual se pudo evidenciar que la información obtenida corresponde a la venta de pasajes reportados por la empresa COMPLET TRANSOFT LTDA., en los periodos enero, marzo, mayo, septiembre y diciembre de 2009** por lo que se considera que los importes de venta de pasajes, aforo de encomiendas, exceso de equipajes, ingresos por devoluciones, ingresos por cambio de vuelo, ingresos por



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

cambio de ruta, ingresos por cambio de datos, ingresos por devolución con factura, ingresos devolución pasajes abiertos de los mencionados períodos fiscales, fueron depositados y registrados en dicha cuenta y que evidentemente se perfeccionó el hecho imponible.

5. Determina que equivocadamente la resolución de Recurso Jerárquico establece que se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa.

El Servicio de Impuestos Nacionales, señala que la Resolución de Recurso Jerárquico emitido por la AGIT equivocadamente ANULA lo determinado sobre base presunta bajo el argumento de que la Administración Tributaria habría vulnerado los derechos del sujeto pasivo como el debido proceso y el derecho a la defensa al no haber supuestamente identificado plenamente el Hecho Imponible o el Hecho Generador de la obligación tributaria. Al respecto se debe señalar que la AGIT, no consideró que el sujeto pasivo quien estando debidamente notificado dejó de manera voluntaria de presentar descargos, por lo que la AGIT al disponer anular todo lo obrado por la Administración Tributaria lo que está haciendo es liberar al sujeto pasivo de una de sus principales obligaciones tributarias prevista en el art. 70 de la Ley N° 2492. Asimismo, señala que se dejó totalmente de lado el art. 76 de la Ley N° 2492 la cual respecto a la Carga de la Prueba establece que en los procedimientos tributarios Administrativos y Jurisdiccionales "*quien pretende hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos*". Sin embargo hace notar que en el presente caso, el contribuyente en ningún momento presentó documentación que pruebe lo contrario de lo establecido en la Resolución Determinativa.

APLICACIÓN DE LA TEORÍA DEL ACTO CONSENTIDO

Hace notar que de los antecedentes administrativos se puede evidenciar que todo lo obrado por la Administración Tributaria fue de pleno conocimiento del recurrente, pues el mismo en fecha 5 de septiembre de 2013 fue notificado con la Orden de Fiscalización N° 0013OFE00001 y con el Requerimiento N° 00123703 Form N° 4003

de 30 de agosto de 2013, comunicándole que sería sujeto de un proceso de determinación y emplazándole a presentar documentación con el fin de verificar con objetividad el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de los hechos y elementos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado - IVA (Debito-Crédito) por la prestación de servicios de Transporte Aéreo Militar, por lo que el contribuyente mediante nota presentada en fecha 18 de septiembre realizó la primera devolución; tanto de la Orden de Fiscalización como del Requerimiento, señalando que debía notificarse con la referida documentación al señor Comandante General de la Fuerza Aérea Boliviana.

6. Precisa que la decisión emitida por la AGIT fue Ultrapetita y vulnera el principio de Congruencia.

Aclara que del recurso presentado por el sujeto pasivo se puede evidenciar que la Resolución Jerárquica AGIT- RJ 0081/2015 de 19 de 2015 FALLA ULTRA

PETITAMENTE Y VIOLA EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA Y DEBIDO PROCESO al que también tiene derecho la Administración Tributaria, ya que se pronuncia de manera muy detallada sobre puntos que no fueron motivo de impugnación que la Gerencia de Impuestos respondió a lo impugnado dentro de los parámetros establecidos del recurso presentado por el sujeto pasivo, siendo claro que la AGIT debió atenerse a los puntos planteados y no introducir OFICIOSA Y MALICIOSAMENTE otras pretensiones no impugnadas incumpliendo de este modo el art. 211 pár. I. de la Ley 2492, mencionando la Sentencia del Tribunal Supremo sobre los principios de oficialidad o de impulso de oficio del Recurso Jerárquico.

Por lo que señala que se puede evidenciar que el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015 de 19 de enero de 2015, fue Ultra Petita y vulnera el principio de congruencia.

II.1.1 Petitorio

Por todo lo referido anteriormente, en aplicación al art. 2 de la Ley N° 3092 de Modificaciones al Código Tributario, art. 70 de la Ley N° 2341 Ley de Procedimiento Administrativo, art. 778 y sig. del Código de Procedimiento Civil y la Sentencia Constitucional N° 90/2006 de 17 de noviembre de 2006, solicita emita Sentencia declarando Probada la demanda y revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015 de 19 de enero de 2015. Manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 285/2014 de 27 de junio de 2014.

II.2. Contenido de la demanda contenciosa administrativa por parte de la FUERZA AÉREA BOLIVIANA

Representada legalmente por el Gral. Div. Aé. Gonzalo Durán Flores, Comandante General de la Fuerza Aérea Boliviana, interpone Demanda Contencioso Administrativa contra la Resolución Jerárquica AGIT-RJ0081/2015 de 19 de enero de 2015 y el Auto Motivado AGIT -RJ 0014/2015, de 5 de febrero de 2015 emitidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el memorial, expresa los siguientes fundamentos de Hecho y de Derecho

1. Nulidad de la Vista de Cargo por indebida e Irregular determinación de adeudos tributarios sobre Base cierta “y” Base Presunta, de manera simultánea, cuando son excluyentes conforme dispone el Art. 96-I del Código Tributario.
2. Revocatoria total del Proceso de determinación sobre base cierta
3. Revocatoria total del proceso de determinación sobre base presunta
4. Revocatoria total por vulneración al derecho y la garantía constitucional del debido proceso

Petitorio.-

Solicita se dicte Sentencia declarando Probada la demanda Contenciosa Administrativa y consecuentemente Nula y sin valor legal la Resolución Determinativa N° 285/2014, de 27 de junio de 2014, emitida por Administración Tributaria.

II.1.2. Admisibilidad de los Recursos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

- Mediante decreto de 7 de mayo de 2015, cursante a fs. 44, se admitió la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, corriéndose traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria a efecto de que asuma defensa dentro del plazo previsto por ley bajo apercibimiento de proseguirse la causa en rebeldía. Instruye notificación a tercero interesado, representante legal de la Fuerza Aérea Boliviana, librándose para el efecto las provisiones citatorias y encomendando su ejecución a la Corte Superior del Distrito Judicial de La Paz.
- Por Decreto de 11 de mayo de 2015, cursante a fs. 46 del Exp. 110/2015 habiendo cumplido los presupuestos exigidos por los arts. 327, 379 y 380 del Código de Procedimiento Civil y en aplicación del art. 2.2) de la Ley N° 620, se admite la demanda contenciosos administrativo interpuesta por la Fuerza Aérea Boliviana.

II.1.3. Citación a demandados y terceros interesados y acumulación de Expedientes por impugnación a la misma Resolución de Recurso Jerárquico 0081/2015 de 19 de enero de 2015

A fs. 45 del Exp. 108/2015-CA mediante cédula de Ley fijada en Secretaria de Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia se notifica a la Gerencia Distrital de La Paz I Servicio de Impuestos Nacionales.

A fs. 51 del Exp. 110/2015 mediante cédula de Ley fijada en Secretaria de Sala Contenciosa, Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, se notifica a la Fuerza Aérea Boliviana, en fecha 11 de junio de 2015.

A fs. 106 por Decreto de 3 de noviembre de 2015 la Sala Contenciosa, contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera, acumula expediente N° 110/2015-CA al Expedientes 108/2015-CA, en base a la representación efectuada por el Secretario de Cámara, quien informa que se tramitan dos causas en contra de la misma Resolución de Recurso Jerárquico AGIT – RJ 0081/2015.

II.2. Argumentos de la contestación de la AGIT, a la demanda iniciada por el SIN.

A fs. 48 a 55 del exp. 108/2015-CA una vez corrida en traslado la demanda, la AGIT mediante memorial presentado en fecha 7 de septiembre de 2015, se apersona y responde negativamente la demanda contenciosa administrativa presentada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, señalando que:

- De lo expresado por la parte demandante sobre vulneración de los arts. 43 y 44 de la Ley N° 2492, resalta y hace notar que la Administración Tributaria invoca los mismos argumentos de su Recursos Jerárquico, que ya fueron resueltos de manera fundamentada y motivada en la Resolución de Recurso Jerárquico que ahora se demanda. Desconociendo que la demanda Contencioso Administrativa debe exponer de manera fundamentada la cosa demandada, designándola con toda exactitud los

hechos y el derecho en que se fundare. No se traduce en hacer una copia del recursos Jerárquico interpuesto.

- Sobre Falta de Sustento Técnico para la determinación sobre la base presunta, sustenta su respuesta indicando que la instancia jerárquica ingresó al análisis del contenido de la Vista de Cargo Cite: SIN/GDLPZ-I/SFVE-I/00137/2014, de 23 de mayo de 2014 cursante a fs. 16328 -16345 c.82, en la cual enuncia las circunstancias que concurrieron para la determinación sobre Base Presunta, entre ellas; la falta de entrega de la documentación solicitada al Sujeto Pasivo, la falta de presentación de Declaraciones Juradas; no presentación de libros y registros de contabilidad, y que el contribuyente asumió conductas que obstaculizaron el desarrollo de las facultades de fiscalización, señalando que en aplicación del artículo 45 de la Ley N° 2492 (CTB) efectuó la determinación de la deuda tributaria. Explica que en la Resolución de Recursos Jerárquico se transcribió de manera textual en las págs. 8 a 10 de la Vista de Cargo, referida a la Determinación sobre Base Presunta que incluye los movimientos bancarios efectuados en el periodo enero – diciembre 2009 en las cuentas del Banco Mercantil Santa Cruz S., las transferencias de fideicomisos según contrato suscrito entre Banco Bisa SA. y la sociedad COMPLET TRANSOFT LTDA, sic *“se observa que en los periodos enero, marzo, mayo, septiembre y diciembre de 2009 el resultado del saldo es negativo, por lo que se considera que los importes de venta de pasajes, aforo de encomiendas,. Exceso de equipajes, ingresos por devoluciones, ingresos por cambio de vuelo, ingresos por cambio de ruta, ingresos por cambio de datos, ingresos por devolución con factura, ingresos devolución pasajes abierto de los mencionados periodos fiscales, fueron depositados y registrados en dicha cuenta en el siguiente periodo fiscal (...)*”. Es así que la Administración Tributaria no explicó las siguientes observaciones:

- a) No explica de qué forma aplicó los arts. 43 par. II; 44; 45; 70, numerales 1, 4 y 5 de la Ley N° 2492 (CTB), 7, 8 Y 9 DE LA Ley 843(TO) y 7, 8 y 9 D.S. No. 21530; y 4, inc. d) de la Ley No. 2341 (LPA); si bien enuncia las situaciones por las cuales efectuó la determinación sobre Base Presunta, referidas a los artículos 43, 44 y 70 de la Ley N° 2492 (CTB), no explica los medios que utilizó para la determinación de la base imponible según lo previsto por el artículo 45 de la citada Ley, ni menciona el hecho generador de la obligación tributaria que identificó a partir de la información de los extractos bancarios , boletas de depósitos y Cheques que obtuvo;
- b) No señala de qué forma pudo establecer que los depósitos efectuados en la cuenta bancaria del sujeto Pasivo correspondan a venta de bienes o prestaciones de servicios, ni porqué considera que los ingresos declarados se depositaron en periodos fiscales posteriores, o porqué las diferencias negativas resultantes de los depósitos bancarios menos los ingresos determinados sobre Base Cierta, fueron expuestas como ingresos no depositados en bancos, en tanto que las diferencias positivas fueron expuestas como ingresos no declarados sobre Base Presunta, siendo que los Art. 43, Par. II y 45 Par I de la Ley 2492 (CTB) exigen la aplicación



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

de alguno de los medios establecidos para la determinación sobre Base Presunta, precisados a través de norma reglamentaria que permitan deducir la existencia de los hechos imponible y cuantificar la obligación tributaria;

- c) No expuso de forma completa el análisis efectuado a los movimientos bancarios, que respalden su presunción de que la cuenta del Banco Mercantil Santa Cruz, sea utilizada exclusivamente para depósitos de ingresos provenientes de operaciones gravas, más aún cuando por un lado considera que existieron ingresos depositados en periodos fiscales posteriores, y al mismo tiempo considera que no se depositó todos los ingresos percibidos por actividades gravadas, siendo que dichos argumentos los expone como fundamentos de la determinación sobre Base Presunta.

Indica que la Instancia Jerárquica detalla la normativa jurídica aplicable, haciendo el análisis correspondiente al caso, de ahí que argumentó sobre la Base Imponible haciendo referencia al marco doctrinal y normativo sobre Base Cierta y la determinación sobre Base Presunta aplicando la normativa Tributaria en ambos casos.

Asimismo, señala que tratándose del IVA, debe considerarse que el Art. 4 de la Ley 843 (TO), que *dispone que el hecho imponible se perfeccionará en el caso de ventas, sean éstas al contado o a crédito, en el momento de la entrega del bien o acto equivalente que suponga la transferencia de dominio, la cual deberá obligatoriamente estar respaldada por la emisión de la Factura, Nota Fiscal o documento equivalente*; así también en el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, se perfecciona el hecho generador, en el momento que finalice la ejecución o prestación, o la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior, de lo que se deduce que para la materialización del hecho imponible del IVA, deben concurrir: 1) La onerosidad, 2) la transmisión de dominio de la cosa mueble, o la prestación del servicio según corresponda y 3) Los sujetos intervinientes. En consecuencia, arguye que la Administración Tributaria alega mal, una falta de sustento legal, más cuando es esta institución quien peca de una terrible falta de fundamentación y motivación en el acto administrativo, el cual se traduce en la vulneración del debido proceso. Por lo que hace notar que la Resolución de Recurso Jerárquico, es clara en señalar que si bien se encuentra facultada de utilizar el método de determinación sobre Base Presunta, ante las situaciones expuestas en la Vista de Cargo, *ello implica que debe Fundamentar técnica y legalmente la liquidación preliminar de la deuda tributaria efectuada con este método, identificando plenamente el hecho imponible, trátase de venta de bienes o prestación de servicios , así como el periodo al que corresponden a la cuantía de los mismos, precisando el medio utilizado, según los previsto por el art. 45 de la Ley N° 2492 (CTB) más aún cuando afirma que dispone de documentación e información, que le permiten deducir la existencia y cuantía de los ingresos imponibles no declarados por el sujeto pasivo, durante los periodos sujetos a revisión, pudiendo también ejercer sus amplias facultades establecidas en los artículos 66, núm. 1; 95;*

96, par. I; 100 y 104 de la Ley N° 2492 (CTB), a fin de obtener mayores elementos que sustente la determinación.

Razón por la cual, lo aseverado por el demandante carece en absoluto de contenido jurídico –tributario y permite evidencia a través de su confesión que no existe agravio alguno en este punto, como se podrá evidenciar en el momento de compulsar y valorar el expediente y sus antecedentes administrativos. Para finalizar enuncia y subraya la Doctrina Tributaria y la Jurisprudencia que respalda sus argumentos al respecto.

II.2.1. Petitorio

El demandado concluye solicitando que en mérito a los antecedentes y fundamentos señalados se declare improbadamente la demanda Contenciosa Administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del SIN, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0081/2015 de 19 de enero de 2015.

II.3. Argumentos de la contestación por la AGIT, a la demanda iniciada por la Fuerza Aérea Boliviana

Responde negativamente a la demanda interpuesta por la Fuerza Aérea Boliviana impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015 de 19 de enero de 2015, desvirtuando los argumentos esgrimidos por la parte demandante.

Refiere que la instancia Jerárquica señaló como Cuestión Previa que ante la notificación de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0797/2014, de 4 de noviembre de 2014, solo interpuso Recurso Jerárquico, la Administración Tributaria. Entendiéndose la conformidad del Sujeto Pasivo (Fuerza Aérea Boliviana) con lo resuelto por la instancia de Alzada, de modo que no corresponde considerar en esta instancia los agravios referentes a las notificaciones y exención del pago de impuestos expuestos por el Sujeto Pasivo en su memorial de alegatos, los cuales debieron ser expuestos a través de un Recurso Jerárquico, conforme lo establecido por el Inciso e), Parágrafo I, Art. 198 del Código Tributario Boliviano.

Advierte que, los argumentos que se encuentran impugnados en el Recurso de Alzada y resueltos por el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 797/2014, de 4 de noviembre de 2014, no puede ser objeto de impugnación ahora en la vía Contencioso Administrativa, en mérito a que **NO FUERON PUNTOS QUE HAYAN SIDO IMPUGNADOS CONSECUENTEMENTE EN EL RECURSO JERÁRQUICO**, como resultado de la emisión de la Resolución del Recurso de Alzada, como es el presente caso. Lo contrario vulneraría el Principio de Congruencia y provoca indefensión hacia la Administración Tributaria.

Explica y fundamenta que la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0797/2014, resolvió los supuestos agravios expuestos en Recurso de Alzada, formulados por la Fuerza Aérea Boliviana, que al no haber sido impugnados en Recurso Jerárquico SE TRADUCE EN UNA OMISIÓN QUE ENTRAÑA CONFORMIDAD CON LOS FUNDAMENTOS Y LA DECISIÓN DE LA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

AUTORIDAD QUE RESOLVIÓ LA MISMA. De tal manera que, los puntos NO IMPUGNADOS Y RESUELTOS por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0797/2014, de 4 de noviembre de 2014 HAN QUEDADO FIRMES, convirtiendo EN PARTE dicha Resolución en Título de Ejecución Tributaria conforme señala el Art. 108 y 214 de la Ley 2492 (CTB).

II.4. Argumentos de la réplica

Por memorial de fs. 60 a 64, la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por la Lic. Cristina Ortiz Herrera, presenta réplica contra la respuesta Negativa de la demanda ratificándose en todos los puntos del petitorio de la demanda contenciosa administrativa interpuesta y solicitando declaren Probada la misma.

II.5. Decreto de Autos para Sentencia

Concluido el trámite del proceso, se decretó Autos para Sentencia conforme la providencia de 4 de diciembre de 2015, cursante a fs. 142 y aclaración formulada a fs. 146.

CONSIDERANDO III:

III.1.FUNDAMENTOS JURIDICOS DEL FALLO

Que al haberse interpuesto dos demandas contenciosas administrativas la Primera interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, signada como Exp. 108/2015-CA y la segunda por la Fuerza Aérea Boliviana, registrado como Exp. 110/2015-CA, ambas contra la Resolución de **Recurso Jerárquico RJ-AGIT-RJ 0081/2015**. Por Decreto de 3 de noviembre de 2015 se acumulan obrados al Expediente Exp. 108/2015-CA para su resolución de manera conjunta. Realizada las contestaciones para ambas partes y utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del CPC, corresponde resolver el fondo.

A objeto de establecer cuál es la naturaleza de la demanda contencioso administrativa, es preciso determinar que esta demanda constituye garantía formal en la cual la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

Así establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, corresponde a este Tribunal analizar los términos de la demanda en concordancia con los antecedentes del proceso.

PROCESO CONTENCIOSO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS NACIONALES DISTRITAL LA PAZ I

Según se verifica de antecedentes, se establece que el origen de la controversia en la presente Litis, se concreta respecto a la Determinación del Recurso Jerárquico que resuelve confirmando el Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA0797/2014 de 4 de noviembre de 2014 que anula obrados con reposición de actuados hasta el vicio más antiguo, esto significa, hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLPZ-IDF/SFVE-

I7VC700137/2014, de 23 de mayo de 2014, inclusive. A fin de que la administración Tributaria emita nueva Vista de Cargo que fundamente y exponga de forma clara y precisa los medios utilizados en la determinación sobre la Base Presunta, así como el acto u omisión que se atribuye al Sujeto Pasivo y la liquidación preliminar de la deuda tributaria en la consecuente Resolución Determinativa, de acuerdo a los artículos 45, párrafo I; 95;96, Párrafo I; 99 Párrafo II de la Ley 2492 (CTB); 18 Y 19 DEL Decreto Supremo 27310 (RCTB); todo de conformidad a lo previsto en el inciso b), Párrafo I, artículo 212 del Código Tributario Boliviano.

La Administración Tributaria señala agravios sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico

1. *La AGIT vulnera los arts. 43 y 44 de la Ley No. 2492 pues desconoce que se suscitaron las circunstancias para la determinación sobre base presunta*
2. *La AGIT no realizó un verdadero análisis del Procedimiento de Determinación sobre Base Presunta.*
3. *La Resolución de Recursos Jerárquico AGIT – RJ 0081/2015 no realizó una correcta apreciación de la Prueba*
4. *La AGIT señala una falta de sustento técnico para la determinación sobre la Base presunta.*
5. *Equivocadamente la resolución de Recurso Jerárquico establece que se vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa.*
6. *La decisión emitida por la AGIT fue Ultrapetita y vulnera el principio de Congruencia.*

Sobre lo invocado en el punto primero vulneración de los arts. 43 y 44 de la Ley No. 2492.

Revisados los antecedentes señalados por la Administración Tributaria, se puede concluir que la Autoridad de Impugnación Tributaria en su Resolución de Recurso Jerárquico, basó su decisión en los propios alegatos que hiciera el SIN al señalar que: sic. *”se efectuó la determinación de la base imponible sobre Base Presunta, porque advirtió situaciones que imposibilitaron el conocimiento cierto de la totalidad de las operaciones o transacciones que realiza la FAB (TAM) y porque el sujeto pasivo no presentó ninguna documentación y asumió conductas que no le permitieron ejercer las facultades de fiscalización, lo que impidió obtener antecedentes necesarios para la determinación sobre Base Cierta, concurriendo la situación prevista en el art. 44 de la Ley N° 2492 (CTB), que le permitió efectuar presunciones a partir de información proporcionada por la ASFI, en la que se pudo detectar ingresos por prestación de servicios de Transportes que no fueron declarados”.*

Al respecto la AGIT ha podido demostrar que actuando en el marco de la normativa administrativa para garantizar los derechos e intereses legítimos de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria debe expresar en sus resoluciones de manera clara y concreta el fundamento de la determinación de base imponible, con opción a conocer de forma concluyente que método fue empleado para la determinación sobre base cierta y base presunta.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Para el caso concreto, ni en la Vista de Cargo ni en la Resolución Determinativa se exponen los fundamentos técnicos ni jurídicos para la determinación efectuada sobre Base Presunta, puesto que no identificaron “el hecho generador de la obligación tributaria” ni el “medio que se aplicó” para precisar que los depósitos de la Cuenta Bancaria del Sujeto Pasivo correspondían a ingresos que estaban gravados por el Impuesto al Valor Agregado IVA. Haciendo únicamente cruce de información de cuentas bancarias, la Administración Tributaria presumió que existieron movimientos que no fueron declarados por el sujeto pasivo y a los que alcanzaba este impuesto. Por lo que la AGIT cumplió con lo establecido en el art. 68 núm. 6 de la Ley 2492 (CTB) que señala: *“Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes: 6. Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las actuaciones y documentación que respalde los cargos que se le formulen, ya sea en forma personal o a través de terceros autorizados, en los términos del presente Código”*

Así como a la premisa de *“garantizar el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.”* Establecido en el par. II del art. 115 de la Constitución Política del Estado.

Por tanto la AGIT, amparado en la normativa Tributaria, encontrando que la Vista de Cargo emitida carecía de los requisitos formales indispensables para “alcanzar su fin o dar lugar a la indefensión de los interesados” declaró nulas las mismas de acuerdo a lo previsto en la Ley 2341 (LPA) en su art. 36 par. II, aplicable según lo establecido por la Ley 2492 (CTB) en su art. 74 núm. 1.

En cuanto a lo acusado a la AGIT de no haber realizado un verdadero análisis del Procedimiento de Determinación sobre Base Presunta.

Luego de analizados los documentos de descargo, se puede evidenciar que la Administración Tributaria amparada en el art. 66 núm. 1 de la Ley No. 2492 Código Tributario Boliviano, tiene la facultad de *“Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación”*; Asimismo, el art. 95 del mismo cuerpo legal, especifica sobre las facultades que le otorga la norma antes de dictar Resolución sic. *“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”*. Concordante con el art. 32 del D.S. 27310 Reglamento al Código Tributario Boliviano. Por su parte, el art. 96 en su par. I, señala de manera puntual sobre los elementos que debe contener la Vista de Cargo, estableciendo que: sic. *“I. La Vista de Cargo, contendrá los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones que fundamenten la Resolución Determinativa, procedentes de la declaración del sujeto pasivo o tercero responsable, de los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria o de los resultados de las actuaciones de control, verificación, fiscalización e investigación. Asimismo, fijará la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta, según corresponda, y contendrá la liquidación previa del tributo adeudado”*. De igual manera los arts. 100 y 104 de la

Ley 2492 (CTB) refieren a las funciones que debe cumplir la Administración Tributaria, para cumplir con los objetivos señalados en la misma normativa.

En tal sentido, la AGIT en el Recurso Jerárquico analizó que la determinación sobre base Presunta sic. **“debe fundarse en hechos y circunstancias que por su vinculación con un hecho generador, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación, debiendo utilizarse al efecto los medios previstos por el art. 45 de la Ley 2492, que deben ser precisados por norma reglamentaria, y que implican: Aplicar datos, antecedentes y elementos indirectos que permitan deducir la existencia de hechos imponibles en su real magnitud; utilizar elementos que indirectamente acrediten la existencia de ingresos, venta y otros, que sean normales en el respectivo sector económico; y/o valorar signos, índices o nódulos que se den en los respectivos contribuyentes según datos o antecedentes que se posean en supuestos similares, cuidando en todos los casos que los hechos o circunstancias considerados permitan demostrar el perfeccionamiento de hechos generadores de tributos, a partir de los cuales se pueda establecer la cuantía de la obligación tributaria”**. Para el caso particular debió considerar el art. 4 de la Ley 843 Impuesto al Valor Agregado, sobre ventas, puesto que el sujeto pasivo está registrado en el rubro de venta de pasajes.

Por otra parte según la verificación de la Vista de Cargo se ha podido determinar que del cruce de información obtenida de la cuenta N°4010610501 del Banco Mercantil Santa Cruz, que corresponde a la venta de pasajes que reporta la empresa COMPLET TRANSOFT LTDA, se *“observa que en los periodos enero, marzo, mayo septiembre y diciembre de 2009 el resultado del sado es negativo, por lo que se considerada que los importes de venta de pasajes, aforo de encomienda, exceso de equipajes, ingresos por devoluciones, ingresos por cambio de vuelo, ingresos por cambio de ruta, ingresos por cambio de datos, ingresos por devolución con factura, ingresos devolución pasajes abierto de los mencionados periodos fiscales, **fueron depositados y registrados en dicha cuenta en el siguiente periodo fiscal (...)**”* (negrillas y subrayado son nuestros)

Por otra parte en la Vista de Cargo, la Base presunta fue deducida de los ingresos que se establecieron sobre la Base cierta, de donde la diferencia se consideró como ingresos no declarados. Este método fue nuevamente señalado en la Resolución Determinativa N° 0285/2014 de 27 de junio de 2014. Sin explicar los medios que utilizó para determinar la base imponible para dicha deducción, ni el hecho generador de la obligación tributaria. Tampoco explica si los depósitos en la cuenta bancaria del sujeto pasivo, fueron utilizados para depósitos por venta de bienes o prestaciones de servicios. Incumpliendo las exigencias de la Ley 2492 en sus art 43 par. II y 45 Par. I para la aplicación de alguno de los medios establecidos para la determinación sobre Base Presunta, que son precisos en su norma reglamentaria y que permiten deducir la existencia de los hechos imponibles. Dejando de esta manera en indefensión al Sujeto Pasivo, hecho que generó que la AGIT observará la falta de método para la emisión de la Resolución sobre Base Presunta.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Atendiendo los puntos 3 y 4 en los que la Administración Tributaria arguye sobre la incorrecta apreciación de la Prueba en el Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0081/2015 y la falta de sustento técnico para la determinación sobre la Base presunta.

La prueba presentada por la Administración Tributaria fue correctamente valorada por la Autoridad de Impugnación Tributaria, pues encontró contradicciones y falta de fundamento jurídico – técnico. Es posible señalar que en base a lo argumentado por la AGIT, la Administración Tributaria no identificó el hecho generador del IVA que se encuentra previsto en los artículos 1 y 4 de Ley 843, obligación reglamentada por el D.S. 21530; en ese marco, la importancia de conocer la materialización del “hecho generador”, reside en establecer quien debe cumplir con la obligación impositiva, luego de verificar la relación jurídica tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria.

De lo verificado, no se pudieron establecer las siguientes cuestiones que no fueron fundamentadas ni en la Vista de Cargo ni en la Resolución Determinativa:

- a) No explica los medios que utilizó para la determinación de la base imponible
- b) No menciona el hecho generador de la obligación tributaria que identificó a partir de la información de los extractos bancarios, boletas de depósito y cheques que obtuvo de la ASFI
- c) No identifica que los depósitos efectuados corresponden a la actividad realizada por el sujeto pasivo.
- d) No señala por que los ingresos no declarados se depositaron en periodos fiscales posteriores.
- e) No identifica porque las diferencias negativas, resultantes de los depósitos bancarios, menos los ingresos determinados sobre Base Cierta, fueron presentados como ingresos no depositados en bancos, y las diferencias positivas fueron expuestas como ingresos No declarados sobre Base Presunta.

Ante el planteamiento de la Administración Tributaria sobre la apreciación equivocada de que la Resolución de Recurso Jerárquico vulneró el debido proceso y el derecho a la defensa.

Como se tiene conceptualizado en el punto 1. la Resolución de Recurso Jerárquico emitida por la Autoridad de Impugnación Tributaria, asentó su determinación en la falta de fundamento técnico Jurídico que debió emplear la Administración Tributaria al emitir tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa ya que la misma debió *fundarse en hechos y circunstancias que por su vinculación con un hecho generador, permitan deducir la existencia y cuantía de la obligación.*

Al haber contradicciones en cuanto a la determinación de la Base imponible, así como a la determinación tanto sobre Base cierta como sobre Base Presunta, no se despejaron dudas respecto a las observaciones efectuadas por la AGIT lo que supone que dejaron en indefensión al sujeto pasivo, vulnerando el debido proceso y por tanto el derecho a la defensa. Señalados tanto en la Norma Tributaria Ley 2341 (LPA) en

su art. 36 par. II, aplicable según lo establecido por la Ley 2492 (CTB) en su art. 74 núm. 1. Así como en la Constitución Política del Estado aplicando el núm. II del art. 115.

En este acápite es preciso señalar que toda determinación tanto Administrativa como Jurisdiccional debe estar debidamente fundamentada y motivada, a objeto de cumplir con el Principio de congruencia y el Principio de Legalidad en el ámbito administrativo sancionatorio, que consiste en aquel mandato por el cual una persona no puede ser sancionada si es que su conducta no se encuentra totalmente regulada en la ley. Principio, fundado en la Garantía jurisdiccional, es decir que nadie puede ser sancionado ni castigado sino sólo a través de un juicio formal, en el cual se respeten las garantías constituidas por la ley, conocido también como principio de legalidad procesal. Según la SC 0746/2010-R sic. *“III.4. El Principio de Juridicidad y el contenido esencial del principio de legalidad en el ámbito administrativo sancionatorio El Estado Constitucional en la concepción contemporánea de derecho comparado, tiene cuatro pilares esenciales a saber: 1) La separación de poderes; 2) El respeto a los derechos fundamentales; 3) El acceso a mecanismos eficaces, sencillos y rápidos de protección a Derechos Fundamentales; y 4) El principio de juridicidad. (...)*

(...) se tiene que la potestad administrativa sancionatoria está condicionada a la garantía de la “legalidad en materia sancionatoria”, postulado que desde la óptica de la teoría general de los derechos fundamentales tiene una doble exigencia que configura su contenido esencial invariable, que se traduce en los siguientes aspectos: a) Por un lado está constituida por una garantía formal, que refleja en la llamada “reserva de ley” propiamente tal; y b) por otro lado, está conformada por una garantía material, referente a la certeza o taxatividad de la calificación legal, denominado también principio de taxatividad.

En efecto, la reserva de ley en un Estado Constitucional, constituye un límite a la potestad administrativa sancionatoria y se traduce en una garantía real para el ciudadano, puesto que en aplicación del principio democrático de derecho, solamente el órgano representativo popular como fuente legítima de poder, puede determinar las sanciones administrativas (garantía formal), asimismo, la legalidad en materia sancionatoria, condicionada al principio de certeza o taxatividad como garantía material, garantiza la previsibilidad de las conductas sancionables y la certeza jurídica sobre las sanciones establecidas. (...)

La Administración Tributaria impugna la decisión emitida por la AGIT pues considera que fue efectuada de manera Ultrapetita y vulnera el principio de Congruencia.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia contenida en el Auto Supremo No. 149 de 6 de junio de 2008) establece que *"El principio de congruencia tiene como base la correlación armónica entre lo planteado en la acusación y la decisión*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

contenida en la sentencia respecto a los hechos descritos como base de la acusación (...)” (el subrayado es nuestro)

De igual forma la SC 1494/2011-R de 11 de octubre, reiterando fallos constitucionales anteriores, *precisa que de la esencia del debido proceso: “...deriva a su vez la congruencia como principio característico del debido proceso, entendida en el ámbito procesal como la estricta correspondencia que debe existir entre lo peticionado y lo resuelto; ahora bien, esa definición general, no es limitativa de la coherencia que debe tener toda resolución, ya sea judicial o administrativa, y que implica también la concordancia entre la parte considerativa y dispositiva: sino que además, debe mantenerse en todo su contenido, efectuando un razonamiento integral y armonizado entre los distintos considerandos y razonamientos contenidos en la resolución. La concordancia de contenido de la resolución y su estricta correspondencia entre lo pedido, lo considerado y lo resuelto, (...). En base a esas consideraciones, es que quien administra justicia, emitirá fallos motivados, congruentes y pertinentes”.*

Con tales antecedentes, llegamos a la convicción de que el Debido Proceso esta precedido del Principio de Congruencia, pues en observancia a este principio la autoridad jurisdiccional o administrativa, asegura en su fallo estricta correspondencia entre lo pedido y lo probado por las partes.

En el caso concreto, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en apego a la normativa tributaria enunciada ut supra y precautelando el debido proceso adecuado su Determinación, a lo previsto por la Sentencia Constitucional 0757/2003- R, aplicable para el caso presente que señala: *“respecto a las garantías del proceso administrativo, estableció que: “Si partimos del hecho de que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés (en el caso de autos, los previstos en el Título III del Código Tributario), y que tal privación debe ser el resultado de la comprobación, conforme a derecho, de un hecho ilícito que se le atribuye...”* (sic) (las negrillas son nuestras).

De lo precedentemente expuesto se concluye que la Resolución Administrativa RJ-AGIT-RJ 0081/2015 pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria se adecua a la normativa administrativa y cumple con los preceptos legales para que se cumpla con lo determinado en esa instancia administrativa.

Con relación al Proceso contencioso interpuesto por la Fuerza Aérea Boliviana (TAM)

Se evidencia de los antecedentes del Proceso Administrativo remitidos a este Tribunal Supremo, que la Fuerza Aérea Boliviana, no presentó recurso Jerárquico. Extremo que es confirmado por el Informe Técnico Jurídico AGIT-SDRJ-081/2015 de 13 de enero de 2015, emitido por la Subdirección de Recursos Jerárquicos de la AGIT. La actuación del sujeto pasivo concluyó con la presentación del Recurso de Alzada el 18 de julio de 2014 (fs. 27-39 y 45-46 del expediente). Documento en el cual señala su pretensión de Nulidad del Proceso de Determinación sobre Base Presunta. De igual forma se evidencia que el petitorio de su Demanda Contenciosa

Administrativa, fue cumplida por la AGIT, al resolver en el Recurso Jerárquico, la anulación de obrados hasta la Vista de Cargo inclusive.

Según lo establecido por la Ley N° 620 “*TRANSITORIA PARA LA TRAMITACIÓN DE LOS PROCESOS CONTENCIOSO Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO*” en su art. 4 Para la tramitación de los procesos contenciosos y contenciosos administrativos, se aplicarán los Artículos 775 al 781 del Código de Procedimiento Civil, hasta que sean regulados por Ley, como jurisdicción especializada, conforme establece la Disposición Final Tercera de la Ley N° 439 de 19 de noviembre de 2013, “Código Procesal Civil”.

Para el presente caso la Fuerza Aérea Boliviana, al no presentar el Recurso Jerárquico, no cumplió con lo establecido en el art. 778 que textualmente señala:

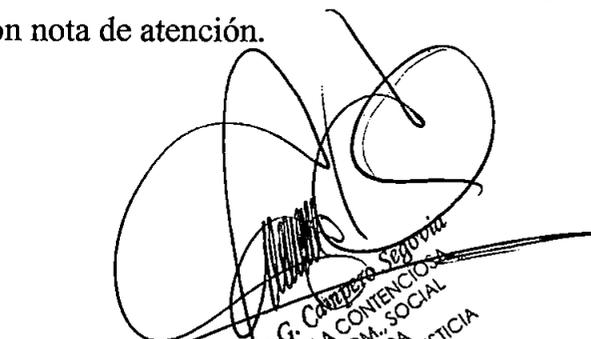
“ARTÍCULO 778.- (Procedencia) El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente del acto administrativo y agotando ante ese Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado. (Art. 775)” (las negrillas y el subrayado son nuestros)

POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa Social y Administrativa Primera, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 2 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, administrando justicia a nombre de la ley, y en virtud a la jurisdicción que por ella ejerce, falla en única instancia declarando **IMPROCEDENTE** la demanda contenciosa administrativa, interpuesta por la Fuerza Aérea Bolivia, contra la Resolución de Recurso Jerárquico RJ-AGIT-RJ 0081/2015. Y declara **IMPROBADA** la demanda Contenciosa Administrativa, interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); manteniendo firme y consistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0081/2015 de 19 de enero de 2015 cursante a fs. 3 a 23 de obrados.

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

Regístrese, notifíquese y cúmplase.-


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


Dr. Antonio G. Campese Segovia
MAGISTRADO SALA CONTENCIOSA
CONTENCIOSA ADM. SOCIAL
ADM. PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

Ante mí:

Abog. David Viala Terán
SECRETARIO DE SALA
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

Expediente N.º 28 Fecha: 11-04-2016

L. de Tomas de Reason N.º 1.º

Abog. Moises Arayon
AJXILIAR
SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA ADM
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA PRIMERA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA