



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial



**SALA CONTENCIOSA Y CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA, SOCIAL Y
ADMINISTRATIVA
SEGUNDA**

SENTENCIA Nº 034/2019

EXPEDIENTE	: 178//2017
DEMANDANTE	: Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)
DEMANDADO (A)	: Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT)
TIPO DE PROCESO	: Contencioso Administrativo
RESOLUCION IMPUGNADA	: AGIT-RJ 1444/2013
MAGISTRADO RELATOR	: Dr. Ricardo Torres Echalar
LUGAR Y FECHA	: Sucre, 28 de marzo de 2019

VISTOS EN SALA:

La demanda contenciosa administrativa cursante de fs. 28 a 35 vuelta, impugnando la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto (fs. 3 a 19), el memorial de contestación de fs. 67 a 75 vta., los antecedentes procesales y de emisión de la resolución impugnada.

I.- CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1.- Antecedentes de hecho de la demanda.

Que, Iván Arancibia Zegarra, en su condición de Gerente Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), se apersonó por memorial de fs. 28 a 35 vuelta, manifestando que al amparo de lo previsto en los arts. 2 de la Ley 3092, 70 de la Ley 2341, 778 y ss., del Código de Procedimiento Civil y la línea jurisprudencial expresada en la SC 0090/2006 de 17 de noviembre, interpone demanda contenciosa administrativa contra la Resolución AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto.

Señala que el 15 de junio de 2012, la Administración Tributaria notificó a Antonio René Bernal Tipo, con la Orden de Verificación Nº 0011OVE01315, cuyo alcance comprende la verificación de los 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 del periodo fiscal noviembre 2008, asimismo solicita la presentación de las declaraciones

juradas, formularios 200 y 400; libro de compras y ventas IVA; notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal IVA; comprobantes de ingreso documentados, etc.

El sujeto pasivo presentó la documentación requerida el 20 de junio de 2012, fecha en la cual la Administración Tributaria notificó de manera personal el acta de acciones u omisiones-inexistencia de elementos emitido en virtud a la falta de presentación de parte de la documentación solicitada al sujeto pasivo, observando que el contribuyente no llevó contabilidad en los periodos abril 2008 a marzo 2009.

El 28 de junio de 2012, la Administración Tributaria labró actas por contravenciones vinculadas al procedimiento de determinación N° 42323 y 42324, por el incumplimiento de deberes formales relacionados a la entrega de toda la documentación durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación y control en los plazos, formas, medios y lugares establecidos y la habilitación de libros contables, contravenciones sancionadas con 1.500 UFV y 500 UFV respectivamente de acuerdo con los numerales 4.1 y 3.3 del Anexo A de la RDN N° 10-0037-07.

Luego la Administración Tributaria emitió el informe final CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/3066/2012 de 20 de septiembre, estableciendo como resultado del proceso de verificación ingresos no declarados por la venta de papel a partir de la información de la importación realizada en el periodo noviembre 2008, del que surge una deuda tributaria que alcanza a Bs. 84.723 equivalentes a 47.656 UFV que incluye impuesto omitido IVA e IT, intereses, sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales.

Mediante cédula de notificación del 4 de octubre de 2012, la parte demandante notificó al sujeto pasivo con la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/460/2012 de 20 de septiembre, en la cual establece la liquidación previa de la deuda tributaria sobre base cierta, correspondiente al periodo fiscal noviembre 2008 en Bs. 84.723, otorgando un plazo de 30 días para la presentación de descargos, fallo que fue ratificado y confirmado, al no formular ni presentar documentación de descargo por el contribuyente.

El 14 de febrero de 2013, la Administración Tributaria notificó de manera personal a Antonio René Bernal Tipo con la Resolución Determinativa N° 854/2012 de 26 de diciembre, que determinó de oficio sobre base cierta las



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

obligaciones impositivas del contribuyente por un monto total de 48.128 UFV equivalente a Bs. 86.620 importe omitido, intereses, sanción por la contravención tributaria de omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA e IT del periodo noviembre 2008.

Ante tal resolución, el contribuyente interpuso recurso de alzada que fue resuelto por la Resolución ARIT-LPZ/RA 0636/2013 de 27 de mayo, que resuelve revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 854/2012, declarando prescrita la facultad de la Administración Tributaria para el cobro del tributo omitido de 18.778 UFV más interés y sanción por omisión de pago del IVA e IT, una vez interpuesto el recurso jerárquico, mediante Resolución AGIT RJ-1444/2013 de 13 de agosto, la autoridad jerárquica determinó anular la resolución de alzada, consecuentemente anular obrados con reposición hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/460/2012, a fin de que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal noviembre 2008.

1.2. Fundamentos de la demanda.

1.2.1.- Manifiesta que la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/460/2012 y la Resolución Determinativa 854/2012, cumplen con los arts. 96 y 99.II del Código Tributario Boliviano, determinando claramente el precio unitario de los productos por la información obtenida de la importación realizada el periodo noviembre 2008 de acuerdo a la DUI N° 2008521C5776 a través del cual se establece que el contribuyente importó 50.321 kilos de papel ártico, con peso de 57 grs/M2, en bobinas con diámetro de 1000 mm multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas, con lo que se demuestra que la Administración Tributaria buscó en todo momento la verdad material durante el procedimiento determinativo conforme el art. 4 de la Ley 2341, por lo que la nulidad dispuesta por la AGIT por el supuesto incumplimiento de los arts. 96 y 99 del CTB, no se encuentra debidamente respaldada.

Continúa y refiere que se ha perfeccionado el hecho generador al haberse efectivizado el hecho material cuantificado, siendo los elementos de prueba la documentación proporcionada por el contribuyente, como ser la DUI y el acta de acciones y omisiones F-7507, evidenciándose la habitualidad (art. 2

de la RND N° 10-0043-05) en la percepción de ingresos por actividad de venta de papel desarrollada por el sujeto pasivo.

1.2.2.- La Resolución de recurso jerárquico vulneró el principio de congruencia, el debido proceso y el derecho a la defensa, con las supuestas imprecisiones respecto a la determinación del precio unitario de los productos, así como la supuesta falta de justificación para asumir el precio del producto, lo cual no fue objeto de impugnación, tomándose una decisión ultra petita, determinando la anulación de obrados hasta la vista de cargo en base a argumentos erróneos que no fueron objeto de impugnación.

Indica que la AGIT debió atenerse a los puntos impugnados y no introducir oficiosamente otras pretensiones no impugnadas violando el derecho a la defensa, así como los principios de oficialidad, y el principio dispositivo, incumpliendo de esta forma con lo previsto en el art. 198 inc. e) de la Ley 2492.

1.2.3.- Manifiesta que la AGIT, pretende desconocer el valor del procedimiento de determinación, pues las resoluciones emitidas por la parte demandante no son actos administrativos independientes y que por sí mismos equivalgan a todo el procedimiento determinativo, sino que es el resultado de un conjunto de actos vinculados dialécticamente, dirigidos a comprobar y valorar los diversos elementos constitutivos del hecho punible con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda de contribuyente.

1.2.4. Acusa a la AGIT por la incorrecta decisión de anular obrados, puesto que de acuerdo con los arts. 55 del Decreto Supremo N° 27113 y 74 de la Ley 2492, "*...en materia de procedimiento administrativo tributario, la nulidad o anulabilidad al ser expresa solo opera en los supuestos citados cuando ocasione indefensión del administrado o cuando lesione el interés público...*", en el presente caso se emitieron resoluciones en estricto cumplimiento de la norma, notificando los mismos, no habiéndose vulnerado derecho alguno del contribuyente.

1.2.5. Atribuye que la resolución jerárquica emitida por la AGIT carece del elemento esencial que debe tener todo fallo como es la fundamentación y motivación, ya que lo único que hace es señalar que la Administración Tributaria no cumple con los requisitos establecidos en los arts. 96.I y 99.II de la Ley 2492, sin previamente realizar un análisis de la vista de cargo y resolución determinativa ni valorar los papeles de trabajo que forman parte indivisible del



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

acto administrativo final y sin considerar que no existe vicio alguno que involucre la indefensión o lesione el interés del sujeto pasivo.

I.3. Petitorio.

Concluyó el memorial solicitando que en virtud de los fundamentos expuestos, este Tribunal, emita sentencia revocando totalmente la Resolución AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; y, en consecuencia, declare firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 854/2012 de 26 de diciembre.

II. DE LA CONTESTACION DE LA DEMANDA.

Que, por providencia de fs. 37, se admitió la demanda contenciosa administrativa, presentada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, ordenando su traslado a la AGIT a efectos de que responda dentro del término de ley, debiendo librarse al efecto, provisión citatoria.

Asimismo, se dispuso se libre provisión citatoria para su notificación al tercero interesado –Antonio René Bernal Tipo.

Cumplidas las diligencias de citación, la AGIT respondió mediante memorial cursante de fs. 67 a 75 y vta.

En el memorial de contestación negativa a la demanda, luego de una relación de los argumentos expuestos por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, señaló que no obstante estar plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico jurídicos la Resolución AGIT-RJ 1444/2013, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Cita normativa, jurisprudencia y doctrina, alega que las autoridades llamadas por ley están en la obligación de atender los puntos de controversia que fueron denunciados en su oportunidad por las partes, estableciendo que la AGIT no ha incurrido en vulneración de los principios demandados y que tan ligeramente y sin ningún sustento legal denuncia la Administración Tributaria.

Continúa y refiere que el sujeto pasivo, interpuso el recurso de alzada denunciando como agravios que la determinación de la deuda tributaria y consiguiente sanción por omisión de pago no es correcta, al no cumplir la administración tributaria con el procedimiento de determinación, ni fundamentó y mucho menos verificó que el hecho generador se hubiera producido respecto a la empresa unipersonal.

Manifiesta que de la compulsa de los hechos descritos en la Vista de Cargo para la determinación de ingresos no declarados, los papeles de trabajo y la información contenida en el acta de acciones u omisiones se advierten imprecisiones respecto a la determinación del precio unitario de los productos, que según los papeles la Administración Tributaria consideró la venta efectuada según factura N° 228 de 20 de noviembre de 2008, que establece el precio unitario de Bs. 12.05 sin observar que la factura corresponde a la comercialización de "*papel bond en bobina de 57 gramos 63 gramos*" (sic), producto que es diferente a la mercadería importada según DUI N° 2008521C5776 que registra el producto papel ártico de 57 grs/m², con diámetro de 1000 mm.

En ese sentido la Administración Tributaria, a momento de establecer los hechos que fundamenta la liquidación previa de la deuda tributaria en la vista de cargo no detalló la documentación (factura de venta) que le permitió el cálculo del precio unitario, pero que sin embargo se encuentra expuestos en los papeles de trabajo, por lo que los fundamentos de hecho incluidos en la vista de cargo que señalan "*...multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas...*", no reflejan el procedimiento aplicado por la Administración Tributaria en el proceso de verificación, más aun cuando de los antecedentes se evidencia que se habría utilizado el precio de un producto diferente al importado como es el "*papel bond en bobina 57 gramos 63 gramos*" (sic), evidenciándose que la resolución determinativa no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo para sustentar una decisión afectando la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria, encontrándose actos viciados de nulidad conforme las previsiones de los arts. 96.III y 99.II de la Ley 2492.

Señala que la AGIT jamás incurrió en la vulneración del principio de congruencia, del principio dispositivo u otros y en ejercicio de sus facultades conforme establece el art. 212 de la Ley 2492, puede emitir resoluciones anulatorias con reposición siendo además dispuesto por el art. 32 del DS 27113 aplicable a la materia en virtud del art. 74.1 de la Ley 2492.

Precisó que la instancia jerárquica no desconoce el procedimiento de determinación como alega el demandante sino más bien que precautela que el proceso se desarrolle en el marco de lo que prevé la ley, ya que los actos administrativos que emite la Administración Tributaria deben cumplir



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

ineludiblemente requisitos que determinan su eficacia lo contrario sería incurrir en afectación real del debido proceso.

II.1.- PETITORIO.

Concluyó el memorial solicitando que en mérito a los fundamentos expuestos, este Supremo Tribunal de Justicia emita sentencia declarando improbadamente la demanda interpuesta por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales; y, manteniendo firme y subsistente la Resolución AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

III.- ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Continuando el trámite del proceso, se presentó el memorial de réplica que cursa de fs. 85 a 88, y dúplica (fs. 110 a 113 vuelta), siendo el estado de la causa, no habiendo más que tramitar, a fs. 114 se dispone Autos para Sentencia.

Que el procedimiento contencioso administrativo, constituye una garantía formal que beneficia al sujeto administrado en el ejercicio del poder público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración que le sean gravosos; logrando el restablecimiento de los derechos lesionados con la interposición del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia de los actos realizados en sede administrativa.

En este marco legal, el art. 778 del CPC, establece que: *"El proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiera 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"*.

Que, establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en relación a los arts. 2.2 y 4 de la Ley 620 de 31 de diciembre de 2014, se tiene reconocida la competencia del Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo que reviste las características de un juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por

la parte demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

En el desarrollo, del proceso en sede administrativa, se cumplieron las siguientes fases, hasta su agotamiento, de cuya revisión del expediente y anexos se evidencia:

III.1.- Revisados los antecedentes administrativos, cursa la Orden de Verificación N° 0011OVE01315 de 14 de junio de 2012, cuyo alcance comprende la verificación de los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito fiscal IVA y su efecto IT correspondiente al seguimiento de ventas de mercadería importada del periodo fiscal noviembre 2008; Requerimiento N° 111650 de 14 de junio de 2012, solicitando la presentación de la DUI, formulario 200 y 400, libro de compras y ventas IVA, comprobante de ingresos documentado, estados financieros gestiones 2008 y 2009, plan de código de cuentas contables, libros de contabilidad (diario mayor), kardex, productos importados y terminado inventarios, productos terminados, DUI con documentación, registros contables, movimientos materia prima en proceso y/o terminados, contratos con proveedores. Dicho requerimiento fue notificado personalmente el 15 de junio de 2012 a Antonio René Bernal Tipo (fs. 28 y 29 anexo SIN).

III.2.- Cursa acta de recepción de documentos de 20 de junio de 2012, por el sujeto pasivo y notificación de la misma fecha realizada por la Administración Tributaria con el acta de acciones u omisiones – inexistencia de elementos, emitido en virtud a la falta de presentación de parte de la documentación solicitada al sujeto pasivo, observando que el contribuyente no llevó contabilidad en los periodos abril 2008 a marzo 2009 (fs. 30 a 31 anexo SIN).

III.3.- Actas por contravenciones tributarias vinculadas al procedimiento de determinación Nos. 42323 y 42324, por el incumplimiento de deberes formales relacionados a la entrega de toda la documentación durante la ejecución de procedimientos de fiscalización, verificación y control en los plazos, formas medios y lugares establecidos y a la habilitación de libros



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

contables, contravenciones sancionadas con 1.500 UFV y 500 UFV, respectivamente de acuerdo a los numerales 4.1 y 3.3 del anexo A de la RND N° 10-0037-07 (fs. 105 a 106 anexo SIN).

III.4.- Cursa Informe CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/INF/3066/2012 de 20 de septiembre, que como resultado del proceso de verificación estableció ingresos no declarados por la venta de papel, a partir de la información realizada en el periodo noviembre 2008 del que surge una deuda tributaria que alcanza a Bs. 84.723 equivalentes a 47.656 UFV que incluye impuesto omitido IVA e IT, más intereses, sanción por la calificación preliminar de la conducta tipificada como "omisión de pago" de acuerdo a los arts. 160.3 y 165 de la Ley 2492, sancionado con el 100% del tributo omitido (fs. 114 a 122 anexo SIN).

III.5.- Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/460/2012 de 20 de septiembre, determinando la liquidación previa de la deuda tributaria correspondiente al periodo noviembre 2008, de 47.656 UFV que comprende el impuesto omitido IVA e IT, intereses sanción preliminar por omisión de pago y las multas por incumplimiento de deberes formales y otorga un plazo de 20 días para la presentación de descargos. La vista de cargo señalada fue notificada mediante cédula a Antonio René Bernal Tipo (fs. 124 a 131 de anexos SIN).

III.6.- La Administración Tributaria emitió el informe de conclusiones CITE: SIN/GDLP/DJCC/DF/FVE-I/INF/4511/2012 de 14 de noviembre, señala que el contribuyente no formuló ni presentó documentación de descargo por lo que ratifica y confirma el reparo de la calificación de la conducta determinados en la Vista de Cargo (fs. 142 a 143 anexos SIN).

III.7.- Cursa Resolución Determinativa N° 854/2012 de 26 de diciembre, que estableció de oficio sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente, por un monto total de 48.128 UFV equivalente a Bs. 86.620 que incluye tributo omitido por intereses, sanción por la contravención tributaria de omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales correspondientes al IVA e IT del periodo noviembre 2008. Esta resolución determinativa fue notificada personalmente al sujeto pasivo el 14 de febrero de 2013 (fs. 150 a 159 vuelta del anexo SIN).

III.8.- Interpuesto el recurso de alzada, fue resuelto mediante la Resolución ARIT-LPZ/RA 0636/2013 de 27 de mayo, que determina revocar totalmente la Resolución Determinativa N° 854/2012, en consecuencia se declara prescrita la facultad de la Administración Tributaria para la

determinación y cobro del tributo omitido de 18.778 UFV más interés y sanción por omisión de pago del IVA e IT del periodo fiscal noviembre 2008, así como imponer sanciones por incumplimiento de deberes formales, por inactividad por 4 años de conformidad por el art. 59.I de la Ley 2492 (fs. 62 a 75 vuelta del anexo AGIT).

III.9.- Cursa Resolución AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, por la que se resuelve anular la resolución de alzada, hasta el vicio más antiguo, esto es hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/460/2012, a fin de que la Administración Tributaria exponga de forma precisa el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal noviembre 2008 (fs. 124 a 140 del anexo AGIT).

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Expuestos los antecedentes administrativos e ingresando a efectuar el control de legalidad sobre la aplicación de la ley, se establece:

Que el motivo de la litis dentro del presente caso, tiene relación con las supuestas vulneraciones que se hubieran producido por la Autoridad Jerárquica al pronunciar la resolución hoy impugnada, de acuerdo a los siguientes supuestos:

1.- Si es evidente que la AGIT, actuó correctamente al anular obrados hasta la Vista de Cargo CITE: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/460/2012, ordenando a la Administración Tributaria emita una nueva, en observancia del origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal noviembre 2008.

2.- Si es evidente que, la AGIT vulneró el derecho de fundamentación y motivación y congruencia, al emitir la Resolución AGIT-RJ 1444/2013, con relación al precio de venta para la determinación de la base imponible.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

De la revisión de los antecedentes que cursan en el expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:

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, lo cual se halla establecido en el art. 100 de la Ley N° 2492, otorga a la Administración Tributaria las más amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

En ese orden, el art. 95.I de la 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"*, asimismo el art. 96.I y posteriormente el art. 98 de la Ley 2492 complementa 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 artículo 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.

En ese sentido, con el fin de que el sujeto pasivo formule y presente descargos que estime convenientes (art. 98 Ley N° 2492), procedimiento que permite 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 afirmó al resolver, el acto correrá el riesgo de ser declarado más adelante ilegítimo.

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

Que, en el marco del entendimiento descrito este Tribunal procede a examinar los argumentos de la entidad demandante, advirtiéndole:

V.1.- Respecto a la incorrecta decisión de la AGIT al determinar la nulidad de obrados, acusada por la parte demandante, en observancia del origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA e IT del periodo fiscal noviembre 2008.

Que, la Ley N° 2492, en su art. 92, prescribe: "*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*"; consiguientemente, la determinación tributaria es un acto administrativo que constituye un acto unilateral de la administración, lo cual no significa de manera alguna que este pueda ser discrecional y menos arbitrario; toda vez, que debe expresar la existencia de un hecho imponible, cuantificar el tributo correspondiente e individualizar 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 presupuestos de hecho de la obligación, la configuración del ilícito y la identificación del sujeto pasivo.

En tal sentido, resulta imprescindible la verificación, conforme a la normativa supra 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.

Conforme a los datos del proceso, se advierte que la entidad demandante, habiendo notificado de manera personal al contribuyente con la Orden de Verificación N° 0011OVE01315 - Formulario 7531, modalidad "Verificación específica Debito IVA y su efecto en el IT" por el periodo fiscal noviembre 2008, mediante Formulario 4003, Requerimiento No. 00111650, le instó la presentación de documentación; a cuya solicitud, el sujeto pasivo solo presentó parte de toda la documentación, conforme se tiene del acta de recepción de documentos saliente de fs. 28 a 30 del anexo SIN. Ante ello, la Administración Tributaria dispuso el levantamiento mediante el Formulario 7507 del Acta de Acciones u Omisiones Inexistencia de Elementos, Acta de Acciones u Omisiones -Form. 7502- Cuestionario y Relevamiento Información Financiera saliente de fs. 31 a 32 del anexo SIN.

Ante los antecedentes referidos, la Administración Tributaria labró las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos. 00042323 y 00042324 (fs. 105 a 106 anexo del SIN); para posteriormente emitir la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/460/2012 de 20 de septiembre, la cual fue notificada mediante cédula al contribuyente el 4 de octubre de 2012, extremo evidenciable a fs. 131 del anexo SIN, otorgándole a partir de ello 30 días para la presentación de descargos conforme establece el art. 98 de la Ley 2492.

Al respecto, se advierte de la revisión de la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-IVC/365/2012 de 24 de julio, saliente de fs. 124 a 127 del anexo SIN, señala en su "cuadro resumen de los cargos y fundamentos

técnicos legales”, que se obtuvo como resultado Bs. 171,659 como ingreso de ventas no declarados por el contribuyente, el cual fue calculado por la importación de: **“...50.321 KILOS DE PAPEL ARTICO 57 GRS/M2 EN BOBINAS DIAMETRO 1000 MM, multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas es de Bs. 12,05.- por Kilo...”**; sin embargo a ello, no se determina con precisión, a qué factura se refiere, ni el periodo al que corresponde, cuando conforme a los papeles de trabajo cursante de fs. 43 a 45 del anexo SIN, la Administración Tributaria consideró venta de efectuada según la factura N° 228 de 20 de noviembre de 2012, que establece el precio unitario de Bs. 12,05 por kilogramo de papel como precio unitario para el periodo mayo de 2008.

Se verifica que la factura 228, emitida el 20 de noviembre de 2008 (fs. 89 anexo del SIN) de donde se observa que la indicada factura detalla **“Papel bond en bobina 57 gramos 63 gramos”** (sic) evidenciándose que el producto no encuadra con la mercadería importada según DUI N° 2008521C5776 que registra **“...57 GRS/M2 DIAMETRO 1000 MM FORMATO 650 MM EN BOBINAS”** (fs. 66 anexo SIN), desmostando que la Administración Tributaria al momento de establecer los hechos que fundamentan la liquidación previa de la deuda tributaria en la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/365/2012, no detallo la documentación (factura de venta) que le permitió el cálculo del precio unitario, incumpliendo los requisitos determinados por ley para su validez y cumplimiento de su finalidad.

Por otra parte en cuanto a la resolución determinativa, el vicio advertido en la vista de cargo trasunta a dicha resolución por la inadecuada liquidación preliminar, la cual, además y conforme se determinó correctamente en jerárquico, no contiene los elementos y fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria, limitándose a referir que como resultado de la verificación efectuada al IVA, se determinó impuesto omitido del periodo fiscal noviembre 2008, que se origina por **“Determinación de Ingresos por Venta de Papel”** sin mayor fundamentación.

En ese marco, se concluye que la vista de cargo, debe bajo sanción de nulidad, exponer con claridad y detalle los hechos con relevancia tributaria atribuidos al contribuyente que denoten que incumplió con sus obligaciones impositivas, con detalle de las acciones y todos sus elementos, **así como un análisis de los documentos aportados por el contribuyente** y los obtenidos



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

por la Administración Tributaria, su valoración y sus conclusiones, con expresa fundamentación de por qué no se los considera idóneos a los fines señalados.

En el caso de autos, la Vista de Cargo N° 460/2012 que derivó posteriormente en la emisión de la Resolución Determinativa N° 854/2012, no efectuó una valoración integral de la documentación proporcionada por el contribuyente, al carecer ambas resoluciones de fundamentación detallada e integral, que pudiera establecer el adeudo tributario, al no determinar la liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta de manera concluyente, por lo que la nulidad dispuesta por la autoridad jerárquica fue correcta.

V.2.- Sobre la falta de motivación, fundamentación y congruencia de la Resolución AGIT-RJ 1444/2013, con relación al precio de venta para la determinación de la base imponible, argumento que acusa la entidad demandante, señalando que se dejó en estado de indefensión a la administración por introducir en la resolución jerárquica argumentos no planteados, dichas aseveraciones no resultan ciertas, en función a que de la revisión de la resolución que resuelve el recurso jerárquico, no se advierte tal extremo; siendo que la causal de nulidad en la que fundamentó su determinación, **no contempló la indefensión del administrado, sino la carencia de requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, de acuerdo a lo determinado por el art. 36.II de la Ley 2341.**

En ese sentido, se evidencia que el contribuyente al interponer el recurso de alzada (fs. 13 a 20 anexo AGIT) denunció agravios, en cuanto a "...vicios en los que incurrió la Administración Tributaria, ocasionan indefensión al contribuyente...", agravio que fue resuelto por la ARIT, que posteriormente fue presentada en el memorial donde el contribuyente formula alegatos (fs. 95 a 106 anexo AGIT), el cual es respondido en la resolución jerárquica, ante la extrañada determinación de la deuda tributaria y consiguiente sanción por omisión de pago.

Siendo que la Administración Tributaria, no cumplió con el procedimiento de determinación previstos en la ley, al no establecer el precio del producto, detallado en la factura: "*papel bond en bobina 57 gramos 63 gramos*" (sic) es el mismo que para el producto papel artístico 57 grs/m² diámetro 1000mm, vicios en los que incurrió la Administración Tributaria, al no exponer de forma clara qué facturas fueron consideradas a efecto de determinar el precio de venta y la

resolución determinativa, se limita a señalar que los ingresos corresponden a la venta de papel, ocasionando indefensión en el contribuyente.

Respecto al régimen de las nulidades en materia de tributos, nos remitiremos a lo desarrollado por la jurisprudencia constitucional, inserta en la SCP 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



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

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 2341 establece: *"I. Serán 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"*.

Consiguientemente, no corresponde al respecto, el reclamo de que la AGIT establezca que en la resolución determinativa no se habrían especificado las normas tributarias en las que se funda, a lo que la entidad demandante agrega que ello no tendría amparo jurídico valedero, ya que hacerlo sería redundar debido a que dichos detalles se encontrarían en la vista de cargo y antecedentes, añadiendo no haberse provocado la indefensión del contribuyente; toda vez, que de la revisión de la resolución impugnada se advierte que la AGIT refirió que en la resolución determinativa no se señalan los elementos o fundamentos respecto de los cuales la Administración Tributaria estableció los ingresos no declarados, ajustando dicho razonamiento del jerárquico a los requisitos mínimos establecidos en el artículo 99 de la Ley 2492 que contempla de manera inexcusable establecer las especificaciones sobre la deuda tributaria, los fundamentos de hecho y de derecho en relación con el

artículo 19 del Reglamento al Código Tributario que dispone: "*La Resolución Determinativa deberá consignar requisitos mínimos establecidos en el Artículo 99 de la Ley N° 2492. Las especificaciones sobre la deuda tributaria, se refiere al origen, concepto y determinación del adeudo tributario...*", extremos extrañados en la resolución determinativa en cuestión, correspondiendo de tal manera la aplicación del artículo 36.II de la Ley 2341, que determina la anulabilidad del acto administrativo, cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, tal cual se advierte aconteció en el caso de autos.

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 Autoridad General de Impugnación Tributaria, se advierte que tanto los arts. 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 AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, ante cuya inconcurrencia que atañe a la vulneración del derecho al debido proceso del contribuyente en su vertiente derecho a la defensa, por lo que procedió anular el procedimiento de determinación.

Consiguiente, la resolución jerárquica no incurrió en conculcación de normas legales, efectuando correcta valoración e interpretación en su fundamentación técnico jurídico respecto a la normativa aplicable, al no ser evidente lo reclamado en cuanto al debido proceso en sus elementos, congruencia, motivación y fundamentación correspondiendo en consecuencia desestimar los extremos demandados.

V.4.- Conclusiones.

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de la pretensión deducida en la demanda se concluye lo siguiente:

Por lo expuesto, sobre las normas cuya aplicación corresponden en el caso concreto, se asume correcta y legal la decisión de la Resolución AGIT-RJ



Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

1444/2013, la misma que se encuentra fundamentada y motivada en cuanto a la problemática planteada; pues, se pronuncia respecto de cada uno de los elementos descritos, para luego integrarlos en la construcción de una resolución que resuelve el problema de manera integral, razones que llevan a este Tribunal a concluir que la resolución de recurso jerárquico cuestionado contiene una adecuada fundamentación, motivación y congruencia.

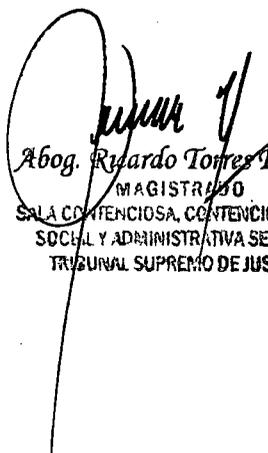
Que, del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que la AGIT, al pronunciarse a través de la Resolución AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, no incurrió en ninguna conculcación de normas legales, al contrario, se limitó a la correcta interpretación y aplicación de las normas jurídicas, de manera tal que se ajustan a derecho; máxime si los argumentos expuestos en la demanda no desvirtúan de manera concluyente los fundamentos y razones presentadas en los documentos cuya impugnación fue base de la presente demanda.

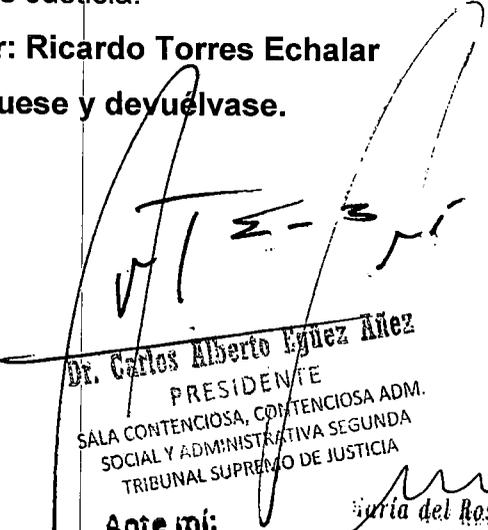
POR TANTO: La Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Segunda del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida en los arts. 2.2, con relación al 4 de la Ley 620 de 29 de diciembre de 2014, y en los arts. 778 al 781 del Código de Procedimiento Civil, en virtud de los fundamentos expuestos, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 28 a 35 vuelta, interpuesta por Iván Arancibia Zegarra, en su condición de Gerente Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales, en consecuencia, mantiene firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 1444/2013 de 13 de agosto, pronunciada en recurso jerárquico por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal Supremo de Justicia.

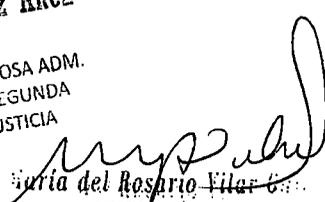
Magistrado Relator: Ricardo Torres Echalar

Regístrese, notifíquese y devuélvase.


Abog. Ricardo Torres Echalar
MAGISTRADO
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA


Dr. Carlos Alberto Eguez Añez
PRESIDENTE
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

Ante mí:


María del Rosario Filar
SECRETARIA DE SALA
SALA CONTENCIOSA, CONTENCIOSA ADM.
SOCIAL Y ADMINISTRATIVA SEGUNDA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA 3.6