Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

22-03-17
9:27

SALA PLENA

SENTENCIA: 35/2017.
FECHA: Sucre, 15 de febrero de 2017.
EXPEDIENTE: 625/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADOA RELATORA: Norka Natalia Mercado Guzmán.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 19 a 26, en la cual la Gerencia Distrital de La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de mayo, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 32 a 34 vta., citación del tercero interesado, los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I.CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La entidad demandante señala que en ejecución de la Orden de Verificación 0011OVE01308 de 14 de junio de 2012, requirió al sujeto pasivo la presentación de sus declaraciones juradas, libro de ventas y compras IVA, notas fiscales de respaldo al débito y crédito fiscal, extractos bancarios, comprobantes de ingresos y egresos, estados financieros de las gestiones 2008 y 2009, plan código de cuentas contables, libros de contabilidad (diario y mayor), kárdex de productos importados y terminados, inventario de productos terminados y otros, para determinar con objetividad, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de los hechos y elementos relacionados con el débito fiscal del IVA y su efecto en el IT, correspondiente al seguimiento de venta de mercadería importada en el periodo abril/2008. Dicha documentación fue parcialmente presentada, por ello, el 17 de mayo de 2012, se labraron dos actas de acciones y omisiones (F 7507) declarando que no llevó contabilidad en el mes de abril/2008 sin realizar inventarios y, en relación al papel importado que comercializa sin darle valor agregado, en el mismo periodo de la importación. Asimismo, en inspección ocular, se tomaron fotografías, impresas en tres hojas, y se elaboró un acta de acciones y omisiones. Aclaró que todas las actas fueron firmadas por el contribuyente, fiscalizador y un testigo de actuación.

Como resultado de dicho proceso de verificación, se detectó que el contribuyente no determinó correctamente los impuestos e incurrió en incumplimiento de deberes, por ello, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE/I/VC/363/2012 de 24 de julio y, no habiéndose presentado descargo alguno, la Resolución Determinativa 00167/2012 de 24 de octubre, la cual fue confirmada en alzada; última que fue anulada por la autoridad demandada.

I.2. Fundamentos de la demanda.

I.2.1. Incorrecta interpretación de la norma en la resolución jerárquica.

a) **Legalidad del procedimiento de determinación.** Refirió que los actos jurídicos celebrados por la Administración Tributaria tuvieron como base la información proporcionada por el contribuyente, bajo la égida del respeto a los derechos, reglas, principios y garantías básicas fijadas por el orden jurídico nacional. En ese sentido, se ejercieron las amplias facultades conferidas por el art. 100 del Código Tributario Boliviano (CTB), y las genéricas señaladas por el art. 66 de la misma disposición legal, utilizándose el método de determinación previsto por el art. 43-I del CTB; es decir, sobre base cierta, ya que se tomó en cuenta la información y documentos que permitieron conocer en forma directa e indubitable los hechos generadores del tributo, actividad que se fundó también, en el art. 93 del CTB, determinando la deuda tributaria, por una parte de oficio y por otra, flanqueando sus alcances el periodo fiscal abril/2008, constituyéndose en una determinación de carácter parcial.

b) **Actos cumplidos por la Administración Tributaria.** Epígrafe en el que señaló que se efectuó un legal y correcto procedimiento determinativo, respetando los derechos y garantías del debido proceso desde el primer acto emitido por esa Gerencia, como se puede evidenciar en los antecedentes administrativos. En ese marco, el Auto Administrativo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/AA/196/2012 de 14 de junio de 2012, que anuló diligencias de notificación por una presunta suplantación de identidad efectuada por Luis Valerio Escobar Ponce, pasando por la notificación personal con la Orden de Verificación realizada el 15 de junio de 2012 y el Formulario de Requerimiento de 14 de junio de 2012 hasta la notificación personal con la Vista de Cargo y finalmente, con la Resolución Determinativa, documento que con la fundamentación correspondiente estableció las obligaciones tributarias del contribuyente en la suma total de 212.540 UFV, aspectos que la AGIT no tomó en cuenta.

Respecto al derecho a la defensa. Apuntó que la AGIT erróneamente cree que se vulneró el derecho a la defensa por una inexistente e infundada falta de notificación con la Vista de Cargo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 de 24 de julio de 2012; sin embargo a fs. 111 de los antecedentes administrativos, se notificó personalmente a Bernal Tipo Antonio René con la citada vista de cargo, firmando y aclarando su firma y registrando su cédula de identidad, conjuntamente con el notificador y el testigo de actuación. Además, en el tiempo señalado por el art. 98 del CTB, mediante nota de 25 de septiembre de 2012 (fs. 122 de antecedentes), reconoció textualmente que se le habían remitido las Vistas de Cargo el 28 de agosto de dicho año.

Afirmación que debe ser considerada como confesión espontanea porque fue prestada voluntariamente, con la intención manifiesta de

reconocer una cuestión de hecho, eximiéndola de toda prueba. Añadió que la notificación personal es válida en la medida en que cumpla adecuadamente su finalidad, de modo que notificado personalmente el contribuyente con la Vista de Cargo, no presentó ningún tipo de descargos, por ello no existió indefensión porque la misma fue provocada deliberadamente.

c) **Validez de la Vista de Cargo.** Señaló que fue emitida en apego a lo dispuesto por el art. 18 del DS 27310 y contiene número, fecha, nombre del sujeto pasivo, número de registro tributario, indicación del tributo y periodo fiscal, liquidación previa de la deuda tributaria, calificación de la sanción en el caso de las contravenciones tributarias, firma y cargo de la autoridad competente y obviamente, requirió la presentación de descargos en el plazo perentorio e improrrogable de treinta días; precautelando el debido proceso, contiene también, los hechos, actos, datos elementos y valoraciones que fundamentan la Resolución Determinativa, determinación de la base imponible y contiene la fundamentación técnica y legal.

Consideró que el argumento de la AGIT es débil cuando señala que el error de transcripción del número de Vista de Cargo, originó una inexistente confusión e indefensión, porque es un elemento meramente formal y no sustancial que no influye en el pleno conocimiento de los reparos encontrados y la determinación de adeudos, pues el contribuyente siempre conoció el periodo fiscal y el objeto de la verificación, las diferencias encontradas, los reparos determinados, detalles plasmados a la Orden de Verificación, la Vista de Cargo y la propia Resolución Determinativa, conjunto de antecedentes administrativos a los que siempre tuvo acceso, tanto para examinarlos como para obtener fotocopias simples o legalizadas que creyera conveniente.

d) **Determinación sobre base cierta.** Como se puede evidenciar de los antecedentes administrativos, específicamente de fs. 25, en la que cursa el Acta de Recepción de Documentos, el contribuyente presentó documentación y con el propósito de contar con más elementos, se labró el Acta de Acciones y Omisiones F-7507, "Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera (fs. 27 a 29) en el que inequívocamente afirma en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%, que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializo en el periodo que realizo la importación", documento que fue firmado, con aclaración de firma y asentando su cédula de identidad.

Añadió que la AGIT, consideró erróneamente la declaración realizada por el contribuyente, sin presión alguna, confiriéndose a dicha acta la calidad de prueba tal como dispone el art. 77-III del CTB.

En ese marco, la verificación se realizó con base también, en la información obtenida del GAUSS-Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria – SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales "Consultas Dosificación" que por cierto, gozan

de validez probatoria conforme lo disponen los arts. 77-II del CTB y 7 del DS 27310. Apuntó que la verificación de la dosificación de facturas de ventas realizadas por el contribuyente, relevamiento de información y verificación de las declaraciones juradas (F-200 y 400), verificación de los ingresos percibidos según facturas emitidas por servicios prestados, verificación de libros de ventas con facturas sujetas a débito fiscal, verificación de ventas informadas, comparación de los ingresos declarados con los ingresos determinados según fiscalización, verificación de ingresos por ventas realizadas según información de las importaciones realizadas en el periodo verificado, confrontación de los ingresos determinados según fiscalización con el importe de ventas expuesto en las declaraciones juradas, encontrándose que el contribuyente sobrevaluó el saldo a su favor; que efectivamente importó 3.008 resmas de papel bond. En cuanto a las ventas no declaradas, una vez constatado el precio unitario por resma y en el comprendido que el contribuyente no llevaba inventarios, kárdex ni registros contables de los productos importados y que comercializa papel sin dar valor agregado, se determinó el importe de ingresos por venta de papel en la suma de Bs. 691.840.

Aclaró que no existen vicio de procedimiento de determinación en este punto, como señala erróneamente la AGIT, puesto que como se puede constatar a fs. 77 de los antecedentes administrativos que fueron proporcionados por el mismo contribuyente.

En lo que respecta a la dosificación de las notas fiscales, mediante la información obtenida del SIRAT, se verificó que el contribuyente realizó la dosificación el 8 de abril de 2008, con el rango de asignación en la dosificación del 201 al 250, con fecha límite de emisión al 8 de abril de 2009; sin embargo, en el periodo verificado, no se emitieron facturas de venta. Asimismo, el contribuyente no demostró ante la Administración Tributaria ni ante la ARIT o la AGIT, documentos en sujeción al art. 76 del CTB, aunque tenía la posibilidad de acreditar documentalmente, el movimiento del papel importado, por lo que jamás se le dejó en indefensión.

Continuó exponiendo que una vez perfeccionado el hecho material cuantificado, conforme se evidencia de la Declaración Única de Importación (DUI) y el Acta de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, en la que el contribuyente reconoció que comercializa papel sin darle valor agregado, lo que denota su habitualidad, se actuó en estricto apego a la RND 10-0043-05, aspecto que la AGIT no tomó en cuenta y "...es más desvirtúa el argumento que no se hubiera materializado la obligación tributaria en el periodo de importación..." (sic).

En ese entendido, conforme al art. 17 del CTB, en el caso, el hecho generador se perfeccionó al haberse evidenciado la importación de papel para su comercialización en el mercado local en el periodo en que se realizó la importación, según manda el art. 4-a) de la Ley 843, incumplimiento disposiciones del Código de Comercio y del CTB, por no registrar los movimientos de materias primas, productos en

proceso y productos terminados de acuerdo a Normas de Contabilidad de aceptación generalizada en el país y no respaldar la actividades y operaciones gravadas mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como documentos y/o instrumentos públicos.

En consecuencia, los ingresos por venta de papel correspondientes al periodo verificado, alcanzan a un importe total de Bs. 691.840, determinación que fue obtenida sobre base cierta; es decir, tomando en cuenta los documentos, informaciones, datos y pruebas obtenidos por la Administración Tributaria, que demuestran la realización de los hechos generadores y su cuantía.

Continuó que la AGIT alega nulidad por falta de motivación y fundamentos de hecho y derecho en la Resolución Determinativa lo cual no es evidente, toda vez que la revisión de la Vista de Cargo, establece que fundamenta la indicada resolución determinativa.

I.2.2. Violación de valores y principios constitucionales por la AGIT.

Concluyó su extensa exposición mencionado la SC 1110/2002 de 16 de septiembre, que establece que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes desde y conforme a la Constitución y que en el caso de autos, la resolución jerárquica ignoró dicho principio porque no tomo en cuenta la supremacía constitucional señalada en el art. 410-II de la CPE, menos el art. 323 de la misma norma constitucional, porque no interpretó la norma concreta aplicable al caso desde y conforme a la CPE y porque esta labor interpretativa desconoce peligrosamente los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios a favor de Antonio René Bernal Tipo, excluyéndolo del resto de los contribuyentes.

Finalmente, arguyó que la resolución jerárquica carece de fundamentación, porque únicamente afirma que se dejó en indefensión al contribuyente, sin prueba alguna, lo que denota la falta de cuidado con la que se actuó, mal interpretando el art. 76 del CTB.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque totalmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ-0606/2013 de 21 de marzo, emitida por la AGIT, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa 00617/2012 de 24 de octubre, manteniendo las multas establecidas.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente, mediante memorial de fs. 32 a 33 vta, señalando que la resolución impugnada se encuentra plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos y que la demandante, por su enfoque pretende inducir en error a esta Sala Plena. Al efecto, señaló:

Que la resolución impugnada en el capítulo IV.4. de la fundamentación técnico-jurídica, sobre los vicios del procedimiento de determinación consideró que la Administración Tributaria, ingresó en una errada lectura (lapsus calami) de lo señalado en la resolución jerárquica, puesto que la AGIT más bien, claramente expresó que el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo con cite SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, lo que se observó es la inexistencia del actuado que respalda la notificación de la primera Vista de Cargo signada como SIN/GDLP/DF/SFVE/VE/0023/2012; consecuentemente, no es necesario ingresar en mayores consideraciones sobre este punto.

Añadió que el contribuyente expresó en su recurso jerárquico y alegatos, que la forma en la que fue establecido el precio unitario de Bs. 230, no tiene el debido respaldo técnico-legal, resultando contradictorio su origen, lo que imposibilitó que presentara descargo o argumento alguno para refutar el importe establecido, puesto que la Administración Tributaria señaló que "se tomaron en cuenta facturas emitidas en el periodo abril de 2008 para llegar al precio unitario" y contradictoriamente la misma resolución afirma que "no existen facturas emitidas en dicho periodo". También señaló que el origen del precio unitario de Bs. 230, no figura en la resolución determinativa ni en la Vista de Cargo. En ese entendido, la AGIT evaluó los antecedentes de la verificación y si la determinación fue correctamente aplicada.

Continuó indicando que con ese antecedente, si bien la Vista de Cargo expone los requisitos esenciales previstos en el art. 18 del DS 27310, la AGIT observó que presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril/2008.

Por otra parte, también se evidenció que la Administración Tributaria, en el momento de efectuar la liquidación preliminar de la deuda tributaria, no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado que es papel ártico, en hojas de 57 gramos, formato 67x87 cms., sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond 67x87 (56 gramos), que difiere del producto importado, imprecisión que fue repetida en la resolución determinativa.

En ese contexto, resulta evidente que la resolución determinativa emitida con base en la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; asimismo, se observó que las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos administrativos se encuentran viciados de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 96-III y 99-II del CTB; en consecuencia, correspondió pronunciarse por la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la vista de cargo inclusive.

II. 1. Petitorio.

La autoridad demandada solicitó se declare improbada la demanda contencioso-administrativa planteada por la Gerencia Distrital La Paz I del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

III.1. Que la Administración Tributaria emitió doce órdenes de verificación (0011OVE01308 al 0011OVE01319) para la verificación de las obligaciones impositivas del contribuyente Antonio René Bernal Tipo, entre ellas la **0011OVE01308 de 25 de abril de 2012**, que es el origen del presente proceso (fs. 6, anexo 2) y que fue notificada el 15 de junio de 2012, según consta en la diligencia de fs. 23.

III.2. En la ejecución de la verificación, la Administración Tributaria, requirió al contribuyente la entrega de la documentación detallada en el Formulario 4003 de fs. 24. También consta en antecedentes administrativos, el Acta de Acciones u Omisiones (Inexistencia de Elementos) suscrita el 20 de junio de 2012 que da cuenta que el contribuyente no llevó registros contables en el periodo abril/2008 a marzo/2009 (fs. 26). De igual modo, de fs. 27 a 29, cursa un acta similar, suscrita en la misma fecha, relativa al cuestionario y relevamiento de información financiera que suscribió el mismo contribuyente en respuesta a las preguntas formuladas por la Administración Tributaria. También se labró el Acta de Acciones y Omisioes "Inspección Vehicular", relativa a la importación de un vehículo por el contribuyente, el cual se encontraba en el domicilio fiscal (fs. 31).

III.3. En el acápite denominado "Papeles de Trabajo", a fs. 44, cursa fotocopia de la factura 00209 emitida el 3 de julio de 2008 por el contribuyente, en la que se refiere la venta de resmas de papel, y en el caso del papel bond 67 x 87, se consignó como precio unitario la suma de Bs. 230. De igual modo en la factura 212 de fs. 45, emitida el 21 de julio de 2008. También, se obtuvo información respecto a la importación que efectuara el contribuyente el 2 de abril de 2008, de una cantidad de 94 bultos que contenían papel ártico en hojas de 57 gramos, de 67 x 87 cms (fs. 49).

III.4. El 24 de julio de 2012, se emitió la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, en la que se determinó impuesto omitido a favor del Fisco en el periodo abril/2008, por ingresos no declarados producto de la verificación de la Declaración Única de Importación DUI 2008521C1960 de 1 de abril de 2008, por la importación de 3.008 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87. Multiplicando el precio unitario de Bs. 230 por resma, descrito en las facturas de ventas para el periodo abril /2008, se estableció un importe de Bs. 691.840, los cuales fueron

confrontados con ingresos por servicios facturados. De ese modo, se liquidó la deuda tributaria en la suma de 202.887 UFV, por IVA, IT, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento a deberes formales (fs. 107 a 110).

III.5. En vigencia del plazo para presentar descargos, el contribuyente, con nota que cursa a fs. 122, solicitó prórroga para la presentación de descargos, petición que fue denegada con Proveído 24-3004-12 de 28 de septiembre, con fundamento en la previsión del art. 98 del CTB (fs. 136).

III.6. Finalmente, se emitió la Resolución Determinativa 00617/2012 de 24 de octubre de 2012, determinando de oficio sobre base cierta, las obligaciones impositivas del contribuyente en la suma de 212.540 UFV, que incluye el tributo omitido, multa por omisión de pago y multas por incumplimiento de deberes formales (fs. 145 a 154).

III.7. Planteado recurso de alzada, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, confirmó la Resolución Determinativa, como se evidencia de la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0170/2013 de 4 de marzo (fs. 46 a 61 del anexo 1).

III.8. Interpuesto el recurso jerárquico de fs. 63 a 71, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con la resolución impugnada en el proceso, anuló la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 y ordenó que la Administración Tributaria exponga en forma precisa, el origen del precio unitario de venta utilizado para determinar la base imponible del IVA y del IT, motivando que la Administración Tributaria presentara la acción contencioso-administrativa motivo de autos, en cuyo trámite se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354 .II y III del Código de Procedimiento Civil (CPC).

III.9. El contribuyente Antonio René Bernal Tipo, fue citado por edictos en su condición de tercero interesado. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia, mediante providencia de fs. 128.

IV. PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En autos, la Administración Tributaria controvierte la nulidad de la resolución de alzada con reposición de obrados hasta la Vista de Cargo inclusive dispuesta por la autoridad demandada, porque considera que no existe ninguna causa que amerite dejar sin efecto el proceso de determinación que fue realizado sobre base cierta tomando en cuenta la información proporcionada por el contribuyente y la obtenida en el SIRAT; que el contribuyente no presentó ninguna prueba ni a la Administración Tributaria ni a la ARIT o la AGIT, por lo que jamás se le dejó en indefensión y que en el caso, el hecho generador se perfeccionó al haberse evidenciado la importación de papel para su comercialización en el mercado local en el periodo en que se realizó la importación. Con ese argumento acusó la vulneración del principio que señala que los valores supremos son el parámetro y el límite para la interpretación de las leyes

desde y conforme a la Constitución y que en el caso de autos, la resolución jerárquica ignoró dicho principio porque no tomó en cuenta los valores supremos de igualdad, progresividad, proporcionalidad y universalidad, generando indebidos privilegios a favor de Antonio René Bernal Tipo, excluyéndolo del resto de los contribuyentes.

Finalmente, arguyó que la resolución jerárquica carece de fundamentación, porque únicamente afirma que se dejó en indefensión al contribuyente, sin prueba alguna, lo que denota la falta de cuidado con la que se actuó, mal interpretando el art. 76 del CTB.

Por su parte, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, informó que la nulidad dispuesta tiene sustento en la inexistencia del actuado que respalda la notificación de la primera Vista de Cargo signada como SIN/GDLP/DF/SFVE/VE/0023/2012. Asimismo, que se acogió favorablemente el argumento del contribuyente respecto a la inexistencia de respaldo técnico y legal para establecer el precio unitario en la suma de Bs. 230, lo que imposibilitó que presentara descargo o argumento alguno para refutar el importe establecido, puesto que la Administración Tributaria señaló que "se tomaron en cuenta facturas emitidas en el periodo abril de 2008 para llegar al precio unitario" y contradictoriamente la misma resolución afirma que "no existen facturas emitidas en dicho periodo". También señaló que el origen del precio unitario de Bs. 230, no figura en la resolución determinativa ni en la Vista de Cargo y finalmente, que la Administración Tributaria no consideró toda la documentación e información disponible respecto del producto importado que es papel ártico, en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87 cms., sino más bien, conforme se expone en los papeles de trabajo, se habría utilizado el precio del producto papel bond 67 x 87 (56 gramos), que difiere del producto importado, imprecisión que fue repetida en la resolución determinativa.

En ese contexto, resulta evidente que la resolución determinativa emitida con base en la liquidación preliminar de la deuda tributaria contemplada en la vista de cargo, no contiene los fundamentos de hecho que den lugar al reparo y sustenten la decisión de la Administración Tributaria; asimismo, se observó que las especificaciones de la deuda tributaria fueron afectadas por la inadecuada liquidación preliminar de la deuda tributaria expuesta en la Vista de Cargo, por lo que ambos actos administrativos se encuentran viciados de nulidad conforme a las previsiones de los arts. 96-III y 99-II del CTB; en consecuencia, correspondió pronunciarse por la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la vista de cargo inclusive.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

En la resolución jerárquica, la Autoridad General de Impugnación Tributaria, con base en los argumentos expuestos por el contribuyente en su recurso jerárquico, justificó la nulidad dispuesta con los siguientes fundamentos:

1. Sobre el método de determinación consideró que la Administración Tributaria estableció la deuda tributaria sobre base cierta fue correcta y

que no existió indefensión del contribuyente porque no se prescindió de la información que brindó.

2. Sobre los vicios en el procedimiento de determinación en cuanto se refiere a la forma en que fue establecido el precio unitario de Bs. 230, la autoridad demandada concluyó que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa exponen los requisitos esenciales previstos por el art. 18 del DS 27310; sin embargo, "... presenta imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril de 2008, porque si bien a partir de los papeles de trabajo ... se tiene que el establecimiento del señalado precio unitario emerge de ventas realizadas en los periodos posteriores, se advierte que ambos (Vista de Cargo y Resolución Determinativa), afirman que el precio unitario fue obtenido de las facturas de venta del periodo abril de 2008, sin exponer de forma clara qué facturas se consideraron al efecto, más al contrario, se observa que la Resolución Determinativa expone en su página 3, en el título "Estado de Dosificación de Notas Fiscales" que se evidenció que en el periodo verificado el contribuyente no emitió facturas de ventas".

3. No aceptó el argumento relativo a la notificación con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012, que al no cursar en los antecedentes administrativos por lo que constituye un elemento que hubiera causado indefensión.

V.1. Respecto a la demanda en derecho.

"La demanda es un acto de procedimiento oral o escrito, que materializa un poder jurídico (la acción), un derecho real o ilusorio (la pretensión) y una petición del acto como correspondiente a ese derecho procurando la iniciación del proceso[1].

Sobre los requisitos de forma de la demanda, el art. 327 del Código de Procedimiento Civil (CPC), señala que **deberá** contener:

1) La indicación del juez o tribunal ante quien se interpusiere.
2) La suma o síntesis de la acción que se dedujere.
3) El nombre, domicilio y generales del demandante o del representante legal si se tratare de persona jurídica.
4) El nombre, domicilio y generales de ley del demandado. Si se tratase de una persona jurídica la indicación de quién es el representante legal.
5) **La cosa demandada, designándola con toda exactitud**.
6) **Los hechos en que se fundare, expuestos con claridad y precisión**.
7) **El derecho, expuesto sucintamente**.
8) La cuantía, cuando su estimación fuere posible.
9) **La petición en términos claros y positivos.** (Arts. 716, 755, 775, 779).

[1] QUISBERT, Ermo. *Apuntes De Derecho Procesal Civil Boliviano*, Sucre, Bolivia: USFX, 2010.ermoquisbert.tripod.com/pdfs/dpc.pd, consultado 22-09-16.

En autos, la lectura de la demanda y específicamente del acápite denominado "Expresa Agravios Sufridos por la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0606/2013 de 21 de mayo de 2013", evidencia que carece de los requisitos remarcados en la norma glosada por las siguientes razones y en los siguientes puntos específicos:

En relación a la acusada ausencia de fundamentación de la resolución jerárquica, la demandante señaló que únicamente marca que se dejó en indefensión al contribuyente sin prueba alguna; ello no es evidente, puesto que de la revisión de los fundamentos expuestos en la resolución jerárquica en revisión y en el resumen expuesto en el presente análisis, resulta claro que la AGIT consideró que la forma en la que la Administración Tributaria determinó el precio unitario dejó en indefensión al contribuyente.

Continuando con el análisis de la demanda, sobre la existencia de una incorrecta interpretación de la norma en la resolución jerárquica, la entidad demandante no expuso cuál fue la norma que fue interpretada en forma incorrecta, de modo que dicha exposición no cumple con una mínima exposición que permita resolver.

Respecto al argumento denominado "Actos cumplidos por la Administración Tributaria" la demandante, efectuó un recuento de los procedimientos cumplidos en la determinación; sin embargo, no expuso en concreto cuál es el agravio que sufrió en la resolución jerárquica para que este Tribunal efectúe un análisis puntual.

En relación al punto denominado "Respecto al derecho a la defensa", la Administración Tributaria sostiene que la AGIT erróneamente cree que se vulneró el derecho a la defensa por una inexistente e infundada falta de notificación con la Vista de Cargo con cite: SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 de 24 de julio de 2012; afirmación que no es evidente pues en la resolución jerárquica se hizo constar que no se aceptó el argumento del contribuyente-recurrente, relativo a la notificación con la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 que no cursa en los antecedentes administrativos por lo que no es elemento que hubiera causado indefensión, motivo por el cual, no existe ningún agravio a la Administración Tributaria demandante.

Corresponde ahora, analizar el resto de los agravios expuestos por la Administración Tributaria.

V.2. Sobre la determinación de oficio.

El art. 95 del CTB, señala que para dictar Resolución Determinativa, la Administración Tributaria debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condiciones el hecho imponible declarado por el sujeto pasivo. Asimismo, podrá investigar los hechos, actos y elementos del hecho imponible no declarados por el sujeto pasivo.

En ese marco, esta Sala Plena ha considerado que los procedimientos tributarios se encuentran regidos por los principios señalados en la Ley de

Procedimiento Administrativo, por ello, la Administración Tributaria debe lograr la verdad material y por tanto, conforme al art. 95-I y II del Código Tributario, para dictar la Resolución Determinativa, debe controlar, verificar, fiscalizar o investigar los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, además deberá investigar los hechos, actos y elementos no declarados por el sujeto pasivo, en razón de que le corresponde sustentar la atribución de existencia de deuda tributaria de manera que el acto administrativo tributario, en el caso, la Resolución Determinativa, no solo sea una manifestación formal sino una expresión justa y real de la capacidad contributiva del contribuyente, así alcanza una cabal aplicación la determinación tributaria sobre base cierta, que exige que la Administración Tributaria sea activa y no pasiva, en la actividad de comprobar la realidad de la operación realizada y de ese modo, agote todas las posibilidades para hacerlo, en ejercicio de las facultades reconocidas por el art. 95 del Código Tributario, por ello, puede requerir los informes y certificaciones necesarias.

En autos, la Vista de Cargo SIN/GDLP/DF/FVE-I/VC/363/2012 de 24 de julio de 2012, señala *"como resultado de la verificación efectuada al Impuesto al Valor Agregado, se determinó impuesto omitido a favor del Fisco de abril de la gestión 2008, por Ingresos No Declarados producto de la verificación de la Declaración Única de Importación DUI 2008521C1960 de 1 de abril de 2008, el contribuyente importó 3.008 resmas de PAPEL BOND en hojas de 57 gramos Formato 67x87 cm., multiplicado por el precio unitario por resma descrito en las facturas de ventas para el periodo abril/2008 es de Bs. 230 por resma, cuyo resultado representa Bs. 691.850, según fiscalización, los cuales fueron confrontados con Ingresos por Servicios Facturados ... estableciéndose Ingresos No Declarados habiéndose determinado el Impuesto al Valor Agregado que asciende a la suma de Bs. 89.939..".* De igual forma, en el caso del Impuesto a las Transacciones por la suma de Bs. 20.755.

En la resolución impugnada, la AGIT consideró que la Vista de Cargo en estudio, presentaba imprecisiones respecto al origen del precio unitario utilizado para obtener el total de ingresos del periodo abril/2008 porque si bien, a partir de los Papeles de Trabajo se tenía que emergía de ventas realizadas en periodos posteriores, advirtió que tanto la Vista de Cargo como la Resolución Determinativa afirmaron que el precio unitario fue obtenido de las facturas de venta del periodo abril/2008, sin exponer en forma clara qué facturas se consideraron al efecto. Observó también, que la Resolución Determinativa expuso en el acápite "Estado de Dosificación de Notas Fiscales" que en el periodo verificado (abril/2008), el contribuyente no emitió facturas de venta.

En su demanda, la Administración Tributaria señaló que el contribuyente presentó documentación parcial; que se labró el Acta de Acciones y Omisiones F-7507, "Cuestionario y Relevamiento de Información Financiera (fs. 27 a 29) en el que inequívocamente afirma en las respuestas 13, 14 y 15 que los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%, que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación", documento que fue firmado, con aclaración de

firma y asentando su cédula de identidad, declaración que tiene el valor probatorio señalado por el art. 77-III del CTB. También señaló que la verificación se realizó con base también, en la información obtenida del GAUSS-Sistema Integrado de Recaudo para la Administración Tributaria – SIRAT II del Servicio de Impuestos Nacionales "Consultas Dosificación", con valor probatorio conforme con el art. 77-II del CTB y 7 del DS 27310.

Añadió que el contribuyente no demostró ante la Administración Tributaria ni ante la ARIT o la AGIT, documentos en sujeción al art. 76 del CTB, aunque tenía la posibilidad de acreditar documentalmente, el movimiento del papel importado, por lo que jamás se le dejó en indefensión.

Finalmente señaló que el hecho material fue perfeccionado conforme se evidencia de la Declaración Única de Importación (DUI) y el Acta de Acciones u Omisiones de 20 de junio de 2012, en la que el contribuyente reconoció que comercializa papel sin darle valor agregado, lo que denota su habitualidad, se actuó en estricto apego a la RND 10-0043-05, aspecto que la AGIT no tomó en cuenta y "...es más desvirtúa el argumento que no se hubiera materializado la obligación tributaria en el periodo de importación..." (sic).

Sobre el punto, existe unanimidad en cuanto a que el 1 de abril de 2008, el contribuyente importó 3.008 resmas de papel bond en hojas de 57 gramos, formato 67 x 87 cm. y que así se dio lugar al reparo de la Administración Tributaria, que con base en la declaración del sujeto pasivo respecto a que "los márgenes de utilidad están entre el 10 y 12%", que "las importaciones son mensuales comercializa papel sin valor agregado" y el "producto importado lo comercializó en el periodo que realizó la importación", consideró que en el **periodo fiscal abril/2008, existieron ingresos no declarados por la venta del producto importado.** A efecto de establecer el precio unitario, la Administración Tributaria tomó como base el precio unitario de Bs. 230 consignado en las facturas 209 de 3 de julio de 2008 de 3 de julio de 2008 (fs. 44-carpeta 2) y 212 de fs. 45, emitida el 21 de julio de 2008, emitidas por el contribuyente por la venta de papel.

No es evidente entonces, que dichas notas fiscales hubieran sido emitidas en el periodo verificado, puesto que la propia Administración Tributaria reconoció que en dicho periodo no se emitieron facturas, contradicción en la que evidentemente incurrió la Resolución Determinativa 00617/2012 de 24 de octubre de 2012, concluyéndose así que es evidente la conclusión de la autoridad demandada, puesto que existen imprecisiones en el origen de la Vista de Cargo, que es un acto administrativo de la Administración Tributaria que contiene los resultados de las actuaciones de control y verificación, fijando la base imponible sobre base cierta o presunta, según corresponda. Es el documento que fundamenta la resolución determinativa, deberá contener los hechos, actos, datos, elementos y valoraciones.[2] Sobre la forma de la vista de cargo, el art. 96-I y III del CTB señala expresamente lo siguiente:

[2] http://impuestosgovbo.readyhosting.com/Informacion/preguntas/html/ctributario/gestion2.html

ARTICULO 96° (Vista de Cargo o Acta de Intervención).

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.*

III. La ausencia de cualquiera de los requisitos esenciales establecidos en el reglamento viciará de nulidad la Vista de Cargo *o el Acta de Intervención, según corresponda.*

Desde el punto de vista de los principios constitucionales que sustentan los procedimientos administrativos, como son el debido proceso, el derecho a la defensa y el derecho a ser oído en juicio justo, entre otros, las formalidades señaladas cobran tanta relevancia, que su incumplimiento está expresamente sancionado con nulidad.

Resulta cierto también, que la imprecisión en el origen del precio unitario, causó indefensión en el sujeto pasivo, quien se apersonó a la Administración Tributaria a solicitar ampliación del plazo para la presentación de descargos, petición que fue denegada con criterio sustentado en norma legal; sin embargo, debe tenerse presente que la carga de la prueba, señalada en el art. 76 del CTB, ha sido prevista para los casos en los que el contribuyente insta un procedimiento ante la Administración Tributaria y no para los casos en que esta determina de oficio la deuda tributaria, caso en el que debe sustentar la misma en forma suficiente.

Finalmente, se concluye también, que no existió vulneración a las normas constitucionales señaladas por la entidad demandante, al ser correcta la nulidad dispuesta por la autoridad demandada.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en los arts. 4 y 6 de la Ley 620; falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda planteada por la Administración Tributaria y, en su mérito, firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 060/2013 de 21 de mayo.

No suscribe la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por emitir voto disidente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 35 FECHA 15 de febrero
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Dra. Maritza Suntura Juaniquina
VOTO DISIDENTE:

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